



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Dirce Cristina Leite Ferreira

Guerra Fiscal do ISS na Prestação de Serviços Físicos x Digitais: Uma análise do comportamento das alíquotas de ISS das capitais federais nos últimos dez anos.

Brasília – DF  
2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira  
**Decano de Ensino de Graduação**

Professor Doutor José Márcio de Carvalho  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e  
Gestão de Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias**

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno**

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis -  
Noturno**

Dirce Cristina Leite Ferreira

Guerra Fiscal do ISS na Prestação de Serviços Físicos x Digitais: Uma análise do comportamento das alíquotas de ISS das capitais federais nos últimos dez anos.

Trabalho de Conclusão de Curso, monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Linha de Pesquisa:** Pesquisa Exploratória

**Área:** Contabilidade Fiscal

**Orientador:** Me. Lucas Teles de Alcântara

Brasília - DF

2022

Ferreira, Dirce Cristina Leite

CONTABILIDADE FISCAL: Guerra Fiscal do ISS na Prestação de Serviços Físicos x Digitais: Uma análise do comportamento das alíquotas de ISS das capitais federais nos últimos dez anos. Dirce Cristina Leite Ferreira. Brasília, DF, 2022. 47 p

Orientador: Prof. Me. Lucas Teles de Alcântara

Monografia (Graduação Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas – FACE. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

1. Palavras chaves: Imposto Sobre Serviço (ISS), Serviço Digital, Empreendedores.

I. ALCÂNTARA, Lucas Teles. II. Universidade de Brasília.

Dirce Cristina Leite Ferreira

Guerra Fiscal do ISS na Prestação de Serviços Físicos x Digitais: Uma análise do comportamento das alíquotas de ISS das capitais federais nos últimos dez anos.

Trabalho de Conclusão de Curso, monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Prof. Me. Lucas Teles de Alcântara

Aprovado em 28 de abril de 2022.

---

Prof. Me. Lucas Teles de Alcântara  
Orientador

---

Prof. Me. Thiago Hiromitsu Nonaka  
Avaliador

Brasília - DF, 28 de abril de 2022.

*“Uma criança, um professor, um livro e uma caneta podem mudar o mundo. Educação é a única solução.”*

*(Malala Yousafzai)*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus.

Aos meus amigos e familiares.

Ao departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB.

A todos os professores que fizeram parte dessa jornada.

A Universidade de Brasília por me direcionar durante esses anos.

Ao Prof. Me. Lucas por ter me orientado com plena dedicação.

Agradeço a banca avaliadora, pelas contribuições e orientações pós-defesa.

## RESUMO

Os serviços digitais têm ganhado destaque mundial nos últimos anos devido a sua flexibilidade de atuação, baixo custo operacional aos empreendedores e gerado comodidade em relação aos consumidores para aquisição desses serviços. Observando que os empreendedores digitais podem prestar seus serviços em qualquer lugar do globo terrestre, este estudo apresenta o seguinte objetivo: analisar comportamento das alíquotas do Imposto Sobre Serviço (ISS) das capitais nos últimos dez anos, comparando os serviços físicos versus os serviços digitais e verificar possibilidades de guerras fiscais em torno deste imposto. Os dados foram coletados através de respostas às solicitações enviadas às Prefeituras Municipais, conduzido através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) e pesquisa fundamental através dos Códigos Tributários Municipais. Dentre os principais resultados, observamos que as alíquotas para os serviços digitais apresentam maior concorrência do que os serviços físicos, porém essa diferença é bem sutil. Quanto à legislação, nota-se que há expectativas para maiores alterações no que diz respeito às atualizações dos códigos tributários municipais. A pesquisa demonstra também notável diversidade para os Estados definirem os percentuais das alíquotas para os serviços digitais, bem como a desarmonia das mesmas em comparação com os serviços físicos.

Palavras chaves: Imposto Sobre Serviço. Serviço Digital. Empreendedores.



## **ABSTRACT**

Digital services have gained worldwide prominence in recent years due to their flexibility of action, low operating cost for entrepreneurs and generated convenience for consumers to purchase these services. Noting that digital entrepreneurs can provide their services anywhere on the globe, this study has the following objective: to analyze the behavior of the Tax on Service (ISS) rates of capitals in the last ten years, comparing physical services versus digital services and check possibilities of fiscal wars around this tax. Data were collected through responses to requests sent to Municipalities conducted through the Electronic System of the Citizen Information Service (e-SIC) and fundamental research through the Municipal Tax Codes. Among the main results, we observed that the rates for digital services present greater competition than physical services, but this difference is very subtle. As for legislation, it is noted that there are expectations for further changes with regard to updates of municipal tax codes. The research also demonstrates notable adversity for States to define the percentage of rates for digital services as well as their disharmony compared to physical services.

Keywords: Service Tax. Digital Service. Entrepreneurs.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - EXEMPLO DE CÓDIGO DE SERVIÇO	25
QUADRO 2 - CÓDIGO DE SERVIÇO 6.01	27
QUADRO 3 - CÓDIGO DE SERVIÇO 4.12	28
QUADRO 4 - CÓDIGO DE SERVIÇO 9.01	29
QUADRO 5 - CÓDIGO DE SERVIÇO 1.04	31
QUADRO 6 - CÓDIGO DE SERVIÇO 8.02	33
QUADRO 7 - EXEMPLO DE CÓDIGO DE SERVIÇO	34
QUADRO 8 - CÓDIGO DE SERVIÇO 10.08	35
QUADRO 9 - CÓDIGO DE SERVIÇO 17.25	37
QUADRO 10 - MÉDIA SERVIÇOS FÍSICOS	39
QUADRO 11 - MÉDIA SERVIÇOS DIGITAIS	39

## LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CFA	Conselho Federal de Administração
CNAE	Classificação de Atividades Econômicas
CONCLA	Comissão Nacional de Classificação
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
e-SIC	Serviço de Informação ao Cidadão
ERP	Planejamento de Recursos Empresariais
GEM	Global Entrepreneurship Monitor
IBM	International Business Machine
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOT	Internet das coisas
ISS	Imposto Sobre Serviço
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	13
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1.	AS REVOLUÇÕES INDUSTRIAIS	15
2.1.1.	A EXPANSÃO DA INTERNET E AS EMPRESAS	16
2.1.2.	EMPREENDEDORES E NÔMADES DIGITAIS	18
2.1.3.	CONCEITO DE SERVIÇO E O SERVIÇO DIGITAL	19
2.2.	NOÇÕES GERAIS - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	20
2.2.1.	GUERRA FISCAL	23
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	24
3.1.	RESULTADOS	26
3.1.1.	SERVIÇOS FÍSICOS	26
3.1.2.	SERVIÇOS DIGITAIS	30
3.1.3.	SERVIÇOS FÍSICOS E DIGITAIS	38
3.2.	DISCUSSÃO	42
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
5.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44

## 1. INTRODUÇÃO

Com a expansão da tecnologia pelo mundo, os modelos de negócios foram se transformando para se adaptarem aos modelos mais recentes. Segundo Araújo (2020, p. 11), “com o advento da internet, a expansão computacional e a evolução das tecnologias de telecomunicação e de aparelhos móveis, alguns negócios e atividades comerciais pré-existentes foram alcançados a novos patamares”.

Essa movimentação ocorreu por volta de 1980, quando já se esculpia a sociedade globalizada que temos hoje (BARRETO, 2021). Com isso, os modelos de negócios pré-existentes começam então a passar por modificações, que segundo Barreto (2021, p. 09) trata-se de “um movimento que combinaria evolução tecnológica com revolução comportamental e cultural, velhas estruturas começam a ceder”.

Além disso, empreendedores digitais, que são considerados segundo Sosnowski (2019, p. 12) como “máquinas propulsoras do desenvolvimento da economia” além de reformularem os modelos de negócios com a utilização da tecnologia e da internet, introduziram negócios do mundo físico para o digital, bem como revolucionaram o formato de trabalho para os empreendedores, podendo agora exercê-lo em qualquer lugar do mundo.

Com isso, os negócios digitais começam a crescer, comercializando cada vez mais produtos e serviços por meio das plataformas digitais, essa por sua vez, é também uma das consequências das revoluções industriais. Neste contexto, se ampliou os chamados serviços digitais ou chamados também de intangíveis que, por sua vez, são aqueles oferecidos por meios eletrônicos, em que todas as informações são transmitidas ou acessadas por meio de uma rede de dados, como por exemplo a internet, e podem também ser ofertados em qualquer lugar do mundo. (SILVA, ALMEIDA, MARTINS, 2017, p. 23)

Considerando as inovações tecnológicas e os novos formatos de prestação de serviço, a contabilidade fiscal e tributária se faz importante para esse estudo. De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 01) a contabilidade fiscal e tributária “é um ramo da Ciências Contábeis no qual os profissionais se dedicam aos cálculos de

tributos de ordem municipal, estadual e federal lançados sobre pessoas jurídicas em decorrência de diferentes atividades de uma ou diversas empresas”. Posto isso este estudo levanta a seguinte questão de pesquisa:

- Há uma diferenciação entre as alíquotas de ISS para os serviços físicos e digitais nas capitais das unidades da federação?

#### **Objetivo geral:**

- Analisar a alíquota do ISS nas 27 capitais brasileiras, nos últimos 10 (dez) anos, a fim de descobrir se há harmonização entre as alíquotas de ISS para os serviços físicos e digitais nas capitais das unidades da federação.

#### **Objetivos Específicos:**

- Analisar o comportamento das alíquotas de ISS para os serviços físicos e digitais nas capitais das unidades da federação.
- Analisar a evolução das alíquotas de ISS para os serviços físicos das capitais das unidades da federação, a fim de verificar possíveis alterações.
- Analisar a evolução das alíquotas de ISS para os serviços digitais das capitais das unidades da federação, a fim de verificar possíveis alterações decorrentes da guerra fiscal.

Dessa forma, o presente trabalho busca contextualizar inicialmente os surgimentos e os contextos em que empreendedores e serviços digitais se estabeleceram. Posteriormente explicitar noções gerais a respeito do Imposto Sobre Serviço, levando em consideração a Lei Complementar Nº 116/2003. Em conclusão, analisar as alíquotas de três serviços físicos e digitais pré-selecionados levantando um comparativo a fim de analisar simetria entre essas alíquotas e possíveis concorrências fiscais entre as 27 capitais brasileiras.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Este capítulo tem o objetivo de apresentar os conceitos e informações dos quais este trabalho foi fundamentado, sendo eles de importante relevância para entendimento e exploração desta pesquisa.

## 2.1. AS REVOLUÇÕES INDUSTRIAIS

Atualmente, nossa história é composta por quatro grandes revoluções, que foram nomeadas de “Revoluções Industriais”. O Conselho Federal de Administração - CFA (2019), afirma que o mundo passou em diferentes momentos, por chamados “recomeços”, ou seja, ao longo da história houveram diversas mudanças radicais e as revoluções são uma delas.

A primeira revolução, foi marcada como um momento para suprir a escassez de produtos manufaturados, empresas familiares começaram a surgir para produzir bens e serviços, com objetivo de altos ganhos e atender a uma crescente demanda. (SACOMANO et al., 2018, p. 18)

A segunda revolução industrial, por sua vez, segundo o CFA (2019) foi marcada pelo desenvolvimento de indústrias química, elétrica, de petróleo e aço, além do progresso dos meios de transporte e comunicação. Produtos como avião, refrigeração mecânica e o telefone foram inventados no período, assim como aumento da geração de energia elétrica e o enlatamento de alimentos.

Em seguida temos a terceira revolução industrial, que neste momento da história foi marcado por progressiva mudança da mecânica analógica pela digital, neste momento temos empresas com que se fundamenta em desperdício mínimo, controle de perdas, qualidade dos produtos e aumento na automação industrial, sendo possível por programas como Planejamento de Recursos Empresariais (ERP) e Tecnologia da Informação em ascensão. (SACOMANO et al., 2018, p. 21).

Por último, tivemos a quarta revolução industrial, também conhecida por Indústria 4.0, que tem a ver com a convergência de praticamente todas as tecnologias existentes.

"A quarta revolução industrial terá um impacto monumental na economia global, será tão vasto e multifacetado que fica difícil separar determinado efeito do outro. De fato, todas as grande macro variáveis inimagináveis como PIB, investimento, consumo, emprego, comércio, inflação e assim por diante serão afetadas" (SCHWAB, 2016, p. 24).

A quarta revolução industrial promete profundas mudanças e considera que está fundamentalmente associada a três grandes blocos tecnológicos, são elas: o mundo físico, biológico e digital. O mundo físico, de acordo com o autor, é caracterizado por veículos autônomos, impressão 3D, robótica avançada e novos materiais. Já o mundo biológico é qualificado por manipulação genética, como por exemplo a redução no tempo de espera para processamento de um sequenciamento genético. (SCHWAB, 2016, p. 23).

O mundo digital, por sua vez, conta com três principais tecnologias: internet das coisas (IoT, na sigla em inglês), blockchain e as plataformas digitais que marcam a revolução industrial.

Sendo a internet das coisas, segundo Magrini (2018, p. 20) “um ambiente de objetos físicos interconectados com a internet por meio de pequenos sensores, criando um ecossistema”, ou seja, podem ser objetos do cotidiano, que por sua vez são capazes de transmitir dados e estabelecer conexão com outros objetos.

O blockchain, segundo a empresa International Business Machines – IBM (2020), “é um é um livro-razão compartilhado e imutável que facilita o processo de registro de transações e o rastreamento de ativos em uma rede empresarial”.

Portanto as plataformas digitais, segundo Silva (2018, p. 05) “são ambientes digitais com capacidade de oferecer serviços a um custo marginal de acesso, reprodução e distribuição muito baixos”.

Com o desenvolvimento das revoluções, houve, segundo autor Schwab (2016, p. 24), benefícios para as empresas diante da presença da economia digital, levando em consideração o crescente uso da tecnologia para os mais diversos ambientes.

### **2.1.1. A EXPANSÃO DA INTERNET E AS EMPRESAS**

Segundo exposto por Silva, Almeida e Martins (2017, p. 09) “o interesse pelo crescimento desse mecanismo, associado ao crescimento comercial da época propulsionou o rápido crescimento da internet na década de 1990”, fez com que surgissem novos modelos de conduta e convívio entre as pessoas. Com o advento da revolução industrial e a conseqüente expansão da internet e das novas



tecnologias, as empresas se reinventaram e as atividades comerciais que eram estritamente praticadas em comércios físicos, passaram então a surgir no ambiente virtual.

Ainda conforme Silva, Almeida e Martins (2017, p. 05):

“no Brasil, a internet começou a se desenvolver junto aos meios acadêmicos e científicos no final da década de 1980, sendo que nesse início o acesso era privado para Universidades. Apenas no ano de 1995 é que o acesso à Internet deixou de ser privado e se tornou público para todo o país, por meio de ações do Ministério das Telecomunicações e do Ministério da Ciência e Tecnologia”.

Segundo Schwab (2016, p. 08), “ao permitir “fábricas inteligentes”, a quarta revolução industrial criou um mundo onde sistemas físicos e virtuais de fabricação cooperam de forma global e flexível”. Com a cooperação entre esses dois mundos houveram grandes avanços ao ponto de o mercado oferecer hoje as plataformas digitais, ou seja, os modelos de negócios que funcionam por meio de tecnologias. Isto significa um novo formato para as ofertas de produtos e serviços.

Ainda segundo Schwab (2016, p. 08), “a indústria 4.0 permite total personalização de produtos e a criação de novos modelos operacionais”. Através dessa narrativa podemos perceber que, além dos novos modelos de negócio que surgiram a partir dessa expansão e conseqüentemente da quarta revolução, houve um elevado aumento nos negócios online. Empreendedores começaram a perceber a internet como uma oportunidade para desenvolver seus modelos de negócio e/ou personalização de produtos de forma online contando com o benefício do baixo custo, houve então a transformação de um formato de negócio mais limitado com atendimento mais local à atuação em maiores escalas, alcançando os mais diversos públicos, inclusive em âmbito global.

Considerando essa reflexão, mantendo o foco nas plataformas digitais, pode-se perceber que atualmente a internet é um tipo de tecnologia que faz parte do cotidiano de uma grande parte da população mundial. Temos a partir dessa tecnologia uma prestação de serviço diferenciada, como por exemplo, os cursos online, que tem a possibilidade de prestar serviço educacional de forma inteiramente

online. As plataformas servem de bastante utilidade para os empreendedores, como por exemplo a figura do influenciador e os desenvolvedores de *software* digital que exercem suas atividades através dessas plataformas digitais de forma global e flexível.

### **2.1.2. EMPREENDEDORES E NÔMADES DIGITAIS**

Atualmente no Brasil, existem duas grandes classificações: os empreendedores por necessidade, que só empreendem como uma busca por sobrevivência, e os empreendedores por oportunidade, que identificam um nicho com potencial crescimento, dispendo de metas, planejamentos e objetivos traçados e visam gerar lucros, empregos e riqueza. (DORNELAS, 2021, p. 18)

“Empreendedorismo é o fenômeno associado a uma atividade empreendedora, que por sua vez é uma ação do homem que visa gerar valor, através da criação ou expansão de atividade econômica, pela identificação e aproveitamento de novos produtos, processos ou mercados. É o processo de criar algo diferente e com valor, dedicando-lhe o tempo e esforço necessários, assumindo os riscos associados e recebendo as consequentes recompensas em termos de satisfação econômica e pessoal” (SARAIVA, 2015, p. 33).

Com o passar do tempo e os desenvolvimentos decorrentes da expansão da internet, o conceito de empreendedor foi modificando também, para Cristofolini (2016, p. 03) "empreender é, acima de tudo, um comportamento e uma forma de encarar problemas, transformando-os em oportunidades. Todo comportamento pode ser modelado e desenvolvido, mas é preciso estar disposto para isso". Considerando a visão do autor e a evolução do comportamento e pensamento empreendedor, hoje temos o termo "empreendedor digital" que é uma forma de negócio que utiliza meios virtuais, como a internet, para comercializar serviços ou produtos, sem a necessidade de espaços físicos.

Atualmente com o acesso à internet cada vez mais facilitado, constante expansão da internet e ampliação das possibilidades de atuação nesse meio, mesmo sem uma grande equipe ou uma complexa estrutura física, é possível começar a empreender. As plataformas digitais oferecem cada vez mais recursos para que os mais diversos modelos de negócio possam ser executados. Além disso, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2021)

informa através do relatório da *Global Entrepreneurship Monitor – GEM* realizado entre 2014 e 2016 que o número de brasileiros que não têm um negócio, mas pretendem abrir uma empresa nos próximos três anos aumentou 75% em 2020, chegando a 50 milhões de pessoas.

Além dos empreendedores digitais, temos também a figura dos nômades digitais, que Souza (2019, p. 04) conceitua como “o nômade é digital porque se apropria da internet para executar seu trabalho de qualquer lugar do mundo, mantendo sua carreira ou criando uma nova”. Em outras palavras, esses empreendedores, profissionais e empresários utilizam de ferramentas como seus celulares, computadores e tablets para trabalhar em qualquer lugar do mundo, basta que estabeleçam conexão com a internet.

O nomadismo digital tem uma vantagem quanto a otimização dos impostos, pois com essa modalidade é possível abrir uma empresa em países que ofereçam carga tributária mais atraente ou até mesmo isenta. Assim como os empreendedores digitais que podem oferecer seus serviços e/ou produtos em diferentes domicílios fiscais considerando sua atuação inteiramente online. É possível uma busca por maiores benefícios fiscais, pois conforme a Lei nº 4.191, de 24 de dezembro de 1962 art. 10, considera-se domicílio fiscal do contribuinte ou responsável por obrigação tributária, tratando-se de pessoa jurídica de direito privado, o local da sede de qualquer dos seus estabelecimentos (BRASIL, 1962).

### **2.1.3. CONCEITO DE SERVIÇO E O SERVIÇO DIGITAL**

O Ministério das Relações Exteriores (2020), apresenta o conceito da Organização Mundial do Comércio – OMC, onde define o comércio eletrônico como a “produção, distribuição, marketing, venda e entrega de bens e serviços por meios eletrônicos” que ocorre entre empresas, indivíduos, governos e outras organizações, adicionalmente, traz o conceito da Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, como “transações realizadas digitalmente de bens e serviços que podem ser entregues digitalmente ou fisicamente e que envolvem consumidores, firmas e governos”.

Kotler e Keller (2013, p. 405) afirma que “um serviço é qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer a outra e que

não resulta na propriedade de nada. A execução de um serviço pode ou não estar ligada a um bem físico”. Ao passo que Santiago (2008, p. 97) considera que “serviço é um bem intangível, podendo ser entendido como uma ação ou um desempenho que cria valor por meio de uma mudança desejada no cliente ou em seu benefício”. Ambos conceitos buscam fundamentar a ideia de serviço, porém em formato mais distante do conceito fornecido pelas organizações supracitadas.

O avanço da internet, conseqüente evolução na economia e o surgimento do comércio eletrônico, é neste contexto que surgem os produtos e serviços oferecidos de forma digital, onde a forma de contratação, pagamento e recebimento obtido é inteiramente pela Internet, sendo essa uma característica dos produtos e serviços digitais (SILVA, ALMEIDA e MARTINS, 2017, p. 15).

Verifica-se por vez, que o serviço pode ser entendido como um processo, constituído por uma série de atividades, podendo ser ou não um bem intangível. Por outro lado, observa-se que os serviços digitais são aqueles oferecidos por meios eletrônicos, em que todas as informações são transmitidas ou acessadas por meio de uma rede de dados, como por exemplo a internet. São funções que, antes, só eram possíveis por meios analógicos.

Ao pensar nos serviços digitais, é importante considerar que uma característica central desse modelo é o uso de inteligência artificial. Assim, muitos processos passam a ser automatizados, tornando-se responsabilidade do sistema computadorizado e não das atividades humanas.

Ainda assim, as empresas e os meios corporativos têm buscado cada vez mais uma humanização das atividades realizadas digitalmente. Afinal, digitalizar processos não precisa significar torná-los impessoais e robotizados, mas sim garantir otimização e melhores experiências para os usuários.

## **2.2. NOÇÕES GERAIS - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)**

Pêgas (2017, p. 212) relata que “o Imposto sobre Serviços foi criado por volta da metade do século XX, devido à preocupação dos estados modernos com a

substituição do imposto geral sobre o volume de vendas por um imposto sobre o valor acrescido.”

Apesar do ISS ter sido instituído pela primeira vez na França, tivemos a implementação do imposto na Emenda Constitucional nº 18, de dezembro de 1965. E futuramente promulgada no Código Tributário Nacional – CTN (PÊGAS, 2017, p. 212). Posto isso, o 3º artigo da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, comunica que o “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O artigo 5º da mesma lei, explana que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966).

Com isso, o ISS é considerado um tipo de tributo, e sobre ele dispõe a Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003. Em seus primeiros artigos discorre algumas características deste imposto, como por exemplo, sendo ele de competência municipal e do Distrito Federal, sendo a prestação de serviços o fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo o prestador de serviço o contribuinte e abrangendo alíquota mínima de 2% e máxima de 5% (BRASIL, 2003).

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.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 7º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é 5% (cinco por cento).

Art. 8º A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento) (BRASIL, 2003).

Em relação a incidência discorre em seu segundo artigo que:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras (BRASIL, 2003).

A Lei Complementar nº 116/03 acompanha em anexo uma lista com os serviços, cada serviço é composto por um código referente, e o fato gerador da obrigação tributária está associado diretamente à prestação de serviços constantes da lista (BRASIL, 2003). Segundo Pêgas (2017, p. 213) “o que faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto é a prestação de serviço, qualquer que seja sua denominação”

Segundo Pêgas (2017, p. 214) e Fabretti (2016, p. 232) a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado, que pode ser entendido como o valor total cobrado pela prestação do serviço, sem que haja quaisquer deduções. A Lei Complementar 116/03 corrobora com a afirmação em seu sétimo artigo.

No entanto em relação a Lei Complementar nº 116/03, o 3º artigo dispõe que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador, na falta do estabelecimento, será no local do domicílio do prestador, no entanto, contém 23 exceções específicas que nestes casos o imposto será devido nesses locais, basicamente, o local onde o serviço efetivamente foi prestado. A legislação considera estabelecimento prestador como:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (BRASIL, 2003).

Pêgas (2017, p. 217) explica que “em resumo, qualquer empresa prestadora de serviços (exceto os casos específicos, listados no art. 3º da Lei Complementar 116/03) deveria fazer o recolhimento do ISS no município onde o serviço foi prestado e não no município de domicílio”. Pêgas (2017, p. 217) explica que “uma empresa domiciliada em Saquarema, mas que realiza prestação de serviços apenas na cidade de Niterói, deveria pagar o ISS ao município de Niterói e não em Saquarema, como vem ocorrendo.”

Fabretti (2016, p. 232) complementa o debate: "há inúmeras leis municipais e decisões judiciais divergentes sobre o local onde é devido o ISS, ou seja, se no município do estabelecimento do prestador ou naquele em que o serviço for efetivamente prestado." Fala também que tem sido comum que determinadas prestadoras de serviços, para beneficiar-se de alíquota menor, fruto da "guerra fiscal", indiquem como seu estabelecimento-matriz endereço em outro município.

Levando em consideração a discussão dos autores, e sendo os municípios autônomos para regulamentar o ISS, respeitando apenas as alíquotas mínima e máxima, não há impedimentos para que os empreendedores digitais vão em busca de benefícios fiscais em relação aos seus domicílios fiscais, uma vez que a própria legislação explana que na falta do estabelecimento, será devido no local do domicílio do prestador.

### **2.2.1. GUERRA FISCAL**

Interpreta-se a guerra fiscal como uma disputa promovida entre cidades e estados com a finalidade de oferecer melhores incentivos fiscais para que as empresas optem por se domiciliar em seus territórios. A guerra fiscal, por sua vez, é uma circunstância que pode prejudicar a arrecadação de impostos dos estados.

Além disso, esse tipo de disputa pode auxiliar para um cenário favorável à crise econômica. Atualmente é perceptível que a principal razão da guerra fiscal em território brasileiro é a motivação dos estados para atrair novos investimentos, pois através desses investimentos é viável a geração de empregos, que consequentemente estimula o consumo e desenvolvimento na região. Mas em contrapartida, um possível problema pode ocorrer em consequência da guerra fiscal e gerar uma baixa arrecadação para os estados e municípios, devido às grandes concessões de benefícios.

"O fenômeno da "Guerra Fiscal" trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas". (FERNANDES; WANDERLEI, 2000, p. 06).

No que diz respeito à guerra fiscal, ela pode ser vista como uma competição que vem prejudicando as finanças estaduais, e gerando conflitos na federação, uma vez que ao longo prazo incentivos fiscais perdem seu poder de estímulo e tornam-se apenas meras renúncias de arrecadação. No caso do ISS, empresas passam a escolher sua localização somente em função do benefício fiscal que conseqüentemente tira arrecadação de um outro estado o tornando menos desenvolvido e quase incapaz de suportar o ônus de renúncia tributária. (FERNANDES; WANDERLEI, 2000).

Segundo Schoueri (2022, p. 268):

“Assim como se dá no ICMS, existe o problema da Guerra Fiscal em relação ao ISS, pois os Municípios e o Distrito Federal poderiam conceder benefícios fiscais para atrair prestadores de serviços, de modo a neles se estabelecerem. Como, em regra, o ISS é cobrado do prestador de serviço, considerando normalmente o local de prestação onde está o seu estabelecimento, basta, por exemplo, que ele se estabeleça em determinado Município onde o ISS é menor, mas preste serviços ao Município vizinho. O problema se acirra ao se levar em conta a possibilidade de prestação de serviços a distância por conta da economia digital.”

Apesar disso, para Hillbrecht (1997, p. 54) relata que “a competição entre os estados brasileiros é associada com o conceito pejorativo de guerra fiscal”. Posto isso, podemos perceber que essa disputa entre os estados e municípios em busca de uma concessão de benefício fiscal é uma prática que pode ser ou não entendida como uma ação positiva. As ações de uma guerra fiscal, pode se tornar uma desvantagem pois o excesso de incentivos fiscais diminui a arrecadação pública.

Fabretti (2016, p. 229) afirma que “para garantir um mínimo de uniformidade na cobrança do ISS e reduzir os efeitos da “guerra fiscal” deflagrada entre os municípios, a Constituição Federal (CF) determinou que as alíquotas máximas e mínimas devem ser fixadas em lei complementar.” Partindo dessa ideia, entende-se que essa é uma medida estratégica para reduzir os impactos da guerra fiscal.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Considerando o crescimento dos serviços digitais e sua respectiva tributação do ISS para essas atividades, o presente trabalho teve como objetivo: analisar a alíquota do ISS nas 27 capitais brasileiras, nos últimos 10 (dez) anos, a fim de



descobrir se há harmonização entre as alíquotas de ISS para os serviços físicos e digitais nas capitais das unidades da federação. Além disso, pesquisar se o fato de o empreendedor ter a oportunidade de ter o domicílio fiscal em qualquer município, pode resultar em uma guerra fiscal do ISS.

Para isso, foram selecionados três serviços que atualmente, são prestados estritamente de forma presencial e outros três serviços que podem ser ofertados de qualquer lugar do mundo, os serviços escolhidos seguem numeração e nomenclatura padrão de acordo com a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. São eles:

Quadro 1 - Exemplo de código de serviço

<b>Serviços Físicos</b>
4.12 – Odontologia.
6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
<b>Serviços Digitais</b>
1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
8.02 - Instrução, Treinamento, Orientação Pedagógica E Educacional, Avaliação De Conhecimentos De Qualquer Natureza.
17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Fonte: Elaborado pela autora.

As atividades 4.12, 6.01, e 9.01 foram escolhidas por tratar-se de serviços com pouca ou nenhuma perspectiva de atuação integralmente por meio das plataformas digitais, visto que essas atividades necessitam da interação humana para sua execução. Já os serviços 1.04, 8.02 e 17.25, foram escolhidos por se tratarem de serviços que são prestados de forma digital e em ascensão no comércio como um todo.

Para atingir o objetivo do estudo, a coleta de dados se deu por meio de pesquisa de levantamento que segundo Medeiros (2019, p. 71) “levantamento é um tipo de pesquisa que se realiza para a obtenção de dados ou informações sobre

características ou opiniões de um grupo de pessoas, selecionado como representante de uma população (em termos estatísticos).”.

Por isso, foram enviados através do portal da transparência, chamado de Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), das 27 capitais brasileiras uma mensagem solicitando as alíquotas praticadas nos últimos 10 (dez anos) para as atividades do Quadro 1, o pedido foi feito contemplando os anos de 2013 a 2022.

Importante ressaltar que, os Códigos de Serviços fornecidos pela Lei Complementar nº 116/03, diferentemente da CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas, tem relação direta com a emissão de Notas Fiscais de Serviço Eletrônicas (NFS-e). Esse número serve para que a empresa identifique o tipo de serviço prestado e especifique na nota fiscal, tanto para cobrança dos encargos como para discriminação dos serviços.

### **3.1. RESULTADOS**

Nesta seção serão apresentados os resultados obtidos através das respostas às solicitações feitas para as Prefeituras Municipais, e pesquisas realizadas por meio dos CTM. O resultado será apresentado visualmente por meio dos quadros inicialmente divididos em duas seções, uma para os serviços físicos e outra para os serviços digitais. Para cada quadro haverá explicativos buscando expor análises e desdobramentos decorrentes da pesquisa.

#### **3.1.1. SERVIÇOS FÍSICOS**

As atividades de barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres (6.01), Odontologia (4.12) e Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (9.01), obtiveram como resultado do e-SIC as seguintes informações de alíquotas:

Quadro 2 - Código de serviço 6.01

<b>6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.</b>										
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belo Horizonte	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Boa Vista	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Brasília	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Cuiabá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Florianópolis	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Maceió	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Salvador	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 3 - Código de serviço 4.12

4.12 – Odontologia.										
ANO/CAPITAL	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Belo Horizonte	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Boa Vista	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%
Brasília	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Cuiabá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Florianópolis	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Maceió	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Salvador	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 4 - Código de serviço 9.01

<b>9.01 - Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).</b>										
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belo Horizonte	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Boa Vista	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%
Brasília	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Cuiabá	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Florianópolis	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Maceió	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Salvador	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Através dos quadros acima apresentados, percebemos que nas atividades físicas há uma certa estabilidade entre as alíquotas. Podemos observar no Quadro 2, que os municípios com exceção de Salvador e Palmas aplicam alíquotas de 5% para as atividades de barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

Já para atividade de odontologia, no Quadro 3, vemos que a maioria dos municípios aplicam alíquota de 5%. No entanto, os municípios de Maceió, Belo Horizonte, Belém e Palmas utilizam da alíquota de 3%. Municípios como Brasília e São Paulo, são os dois únicos que alocam 2% para o ISS. Tendo assim apenas um diferencial para Boa Vista, que apresenta alíquota de 4%.

Para as atividades de hotelaria, conforme Quadro 4, os resultados também apresentam alíquotas regulares, salvo os municípios de Maceió e Boa Vista que operam em 4% e 4,5%, respectivamente. E para Cuiabá e Palmas que operam com alíquota de 3%.

No entanto, o município de Goiânia, aplicou para 2022 a Lei Complementar nº 344 de 30 de setembro de 2021, que reduziu alíquota para o setor de hotelaria com objetivo de estimular e acelerar o crescimento, considerando que o setor sofreu grandes impactos durante a pandemia da Covid-19 (BRASIL, 2021). Assim, Jotabê (2021), afirma que o projeto moderniza o sistema tributário de Goiânia, uma das poucas capitais do País que na última década fizeram esse tipo de reformulação”.

### **3.1.2. SERVIÇOS DIGITAIS**

Para os serviços de elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres (1.04), Instrução, Treinamento, Orientação Pedagógica E Educacional, Avaliação De Conhecimentos De Qualquer Natureza (8.02) e Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) (17.25), obtivemos como respostas do e-SIC as seguintes informações de alíquotas:

Quadro 5 - Código de serviço 1.04

<b>1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.</b>										
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Belo Horizonte	2,0%	2%/2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%
Boa Vista	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Brasília	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Cuiabá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Florianópolis	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Maceió	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Salvador	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,9%	2,9%	2,9%	2,9%	2,9%	2,9%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Como resultado para o serviço 1.04, Quadro 5, municípios como Maceió, Brasília, Vitória, Belém e Rio de Janeiro, durante o período analisado mantiveram

suas alíquotas fixadas em 2%. Diferentemente de Palmas que manteve a 3% durante o período analisado.

Municípios como Salvador, João Pessoa, Curitiba e Porto Velho tiveram suas alíquotas reduzidas de 5% para 2% a partir de 2017. No entanto, município como Porto Alegre incorreu nessa redução apenas em 2020.

Já o município de Belo Horizonte, até 2013 tinha sua alíquota a 2%, porém no ano de 2014 sua dinâmica mudou um pouco sendo legislada da seguinte maneira:

- 2% (01/01/2005 a 31/03/2012, Portaria Municipal 2),
- 2% (01/04/2012 a 30/04/2014, Portaria Municipal 2),
- 2,5% (01/05/2014 a 31/12/2070, Lei Ordinária Municipal 10692-ALÍQUOTAS)

Algo similar aconteceu para o município de São Paulo, de 2013 a 2016 a alíquota utilizada era de 2%, porém em 2017 passou a 2,9% até o presente momento. Para os demais municípios a alíquota se mantém a 5% com exceção de Palmas que se mantém a 3%.

Para esse serviço conseguimos perceber uma certa competitividade entre os municípios analisados, visto que das 27 capitais selecionadas temos 14 delas que trabalham com alíquota menor que 5%.

Antes de analisarmos as alíquotas do serviço 8.02, temos algumas considerações a fazer. Atualmente não existe um código de serviço na Lei Complementar 116/03 que pronunciou claramente sobre a venda e produção de cursos online.

Esses também são conhecidos como infoproduto, que são produtos não tangíveis em formatos digitais, e como “infoprodutor” o empreendedor que opta por produzir esse tipo de produto. Assim como o CONCLA – Comissão Nacional de Classificação, que também não dispõe de CNAE com redação específica para esse tipo de serviço, e por isso empreendedores podem utilizar o CNAE: 8599-6/04 - Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial, quando da prestação de serviço de criar um infoproduto.



Quadro 6 - Código de serviço 8.02

<b>8.02 - Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.</b>										
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Belo Horizonte	2,0%	2%/3%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Boa Vista	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%
Brasília	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Cuiabá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Florianópolis	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Maceió	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Salvador	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Sendo assim, para efeitos de cobrança de ISS, utiliza-se do código de serviço 8.02 que através dos dados informados pelo Quadro 6, temos os municípios de Brasília, Vitória em São Paulo fixada a 2%, enquanto Belém, Florianópolis e Palmas utilizam 3%.

Já belo Horizonte teve um acréscimo de um ponto percentual em sua alíquota de 2013 para 2014 e estabelecendo-a em 3%, realizado da seguinte maneira:

- 2% (01/01/2005 a 31/03/2012, Portaria Municipal 2),
- 2% (01/04/2012 a 30/04/2014, Portaria Municipal 2),
- 3% (01/05/2014 a 31/12/2070, Lei Ordinária Municipal 10692-ALÍQUOTAS)

Campo Grande sofreu uma redução na alíquota passando de 5% a 2% no ano de 2017. Similarmente a Boa Vista que em 2018 teve sua alíquota decretada a 3,5% caindo um ponto e meio percentual. Os demais estados seguem praticando com alíquota de 5%.

Por fim, temos a análise da atividade de influenciador digital que atualmente não é regulamentada pela CONCLA. Portanto para que esses empreendedores exerçam suas atividades dispõe de aproximadamente 8 tipos de serviços devidamente classificadas na Lei Complementar nº 116/2003, podendo ser elas:

#### Quadro 7 - Exemplo de código de serviço

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos
10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)
37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

Fonte: Elaborado pela autora.

Tendo em vista os serviços listados acima, foram feitos mais dois quadros para facilitar o entendimento de como os influenciadores são tributados em relação ao ISS. O Quadro 8 irá trazer as alíquotas do serviço 10.08, e o Quadro 9 irá trazer as alíquotas aplicadas para o serviço 17.25 que foi criado e implementado na legislação das capitais a partir da Lei Complementar nº 157, de 2016.

Quadro 8 - Código de serviço 10.08

<b>10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.</b>										
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belo Horizonte	2,0%	2%/3%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Boa Vista	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Brasília	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Cuiabá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Florianópolis	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Maceió	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	3,0%	3,0%	3,0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Salvador	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados do quadro 8 mostram uma simetria considerável entre as alíquotas, tendo como diferencial para os estados de Porto Alegre, que em 2020 teve redução em sua alíquota, e Florianópolis que conta com alíquota de 2,5% sendo a menor alíquota do praticada para o serviço de agenciamento de publicidade e propaganda. Temos um diferencial também para Belo Horizonte que em 2013 praticava 2% e a partir de 2014 teve um aumento passando assim para 3% até o presente momento. A mudança de alíquota foi realizada nos seguintes períodos:

- 2% (01/01/2005 a 31/03/2012, Portaria Municipal 2),
- 2% (01/04/2012 a 30/04/2014, Portaria Municipal 2),
- 3% (01/05/2014 a 31/12/2070, Lei Ordinária Municipal 10692-ALÍQUOTAS)

Já o serviço 17.25 é a atividade que foi recentemente adicionada à Lei Complementar 116/03, foi incluída através da Lei Complementar nº 157, de 2016. No entanto as capitais estudadas, em sua maioria, incluíram o serviço a partir de 2017 conforme demonstrado no Quadro 9.

O serviço foi adicionado aos Códigos Tributário Municipais (CTM) em sua maior parte sob numeração 17.25 e para outras capitais sob código 17.24. Para este serviço temos simetria para as alíquotas, com exceção do estado de São Paulo que temos uma alíquota menor que as demais, sendo ela 2,9%. Observa-se também, conforme Quadro 9, que capitais como Boa Vista, São Paulo e Belo Horizonte, demoraram um pouco mais para implementar o novo serviço em suas legislações. Já para Macapá não conseguimos obter informações através de sua atual legislação ou pelo portal e-SIC.

Quadro 9 - Código de serviço 17.25

<b>17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).</b>										
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Aracaju	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belém	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Belo Horizonte	-%	-%	-%	-%	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%
Boa Vista	-%	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Brasília	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Campo Grande	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Cuiabá	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Curitiba	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Florianópolis	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Fortaleza	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Goiânia	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
João Pessoa	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Macapá	-%	-%	-%	-%	-%	-%	-%	-%	-%	-%
Maceió	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Manaus	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Natal	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Palmas	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Alegre	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Porto Velho	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Recife	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio Branco	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Rio de Janeiro	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Salvador	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Luís	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
São Paulo	-%	-%	-%	-%	-%	2,9%	2,9%	2,9%	2,9%	2,9%
Teresina	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
Vitória	-%	-%	-%	-%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

### **3.1.3. SERVIÇOS FÍSICOS E DIGITAIS**

Neste momento foram realizados dois quadros contendo as médias das alíquotas para os serviços por ano e capital. O Quadro 10 apresenta a média das alíquotas para os três serviços físicos e o Quadro 11 demonstra as médias das alíquotas dos serviços digitais.

Como resultado das médias dos serviços físicos apresentadas no Quadro 10, apenas o município de Palmas, durante o período analisado, manteve suas alíquotas fixadas em 3%.

Já os municípios de Maceió, Salvador, Brasília e São Paulo apresentaram alíquotas estáveis de 4% ao longo do período analisado, diferentemente de Florianópolis que passou a 4%, exibindo uma queda, apenas no ano de 2020 e Goiânia que também apresentou redução somente em 2022.

Para municípios como Cuiabá, Belo Horizonte e Belém, no período analisado, exibiram alíquotas constantes de 4,3% com exceção de Campo Grande que sofreu redução apenas em 2016. No entanto para Boa Vista as alíquotas se mantiveram em 4,5% por todo o período.

Os demais municípios analisados demonstraram consonância em seus percentuais mantendo-se a 5% durante todo o período analisado.

Quadro 10 - Média serviços físicos

MÉDIA PARA OS SERVIÇOS FÍSICOS											
ANO/CAPITAL	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Oscilação
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Belém	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	0%
Belo Horizonte	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	0%
Boa Vista	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	0%
Brasília	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	0%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	-13%
Cuiabá	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	4,3%	0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Florianópolis	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	-20%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Maceió	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	0%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	0%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Rio de Janeiro	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Salvador	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	0%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
São Paulo	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	0%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Vitória	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Para o quadro 11, é necessário ressaltar que até o ano de 2016 as médias foram realizadas contando apenas com dois serviços, sendo eles o 8.02 e 1.04, pois

até este momento ainda não havia o serviço 17.25 que entra na análise das médias apenas no ano de 2017 em diante.

Os municípios de Salvador, Campo Grande, João Pessoa, Curitiba e Porto Velho apresentaram comportamento similar durante o período em análise, atuavam com alíquota máxima permitida e em 2017 sofreram redução passando a alíquota de 5% para 4%. Por outro lado, tivemos Brasília e Vitória, que saíram da alíquota mínima de 2% para 3% no mesmo ano.

Além disso, o município de Belém obteve aumento no percentual em 2017 saindo de 2,5% para 3,3%, diferentemente de Florianópolis que demonstrou dois aumentos durante os anos e em 2020 apresentou queda saindo de 4,3% para 3,3%.

Do mesmo modo, Rio de Janeiro e Maceió mostram resultados semelhantes visto que as médias eram de 3,5% para ambos até 2016 e em seguida houve crescimento passando para 4%. Bem como Palmas que em 2017 passa por aumento na alíquota de 3% para 3,7%.

Adicionalmente, tivemos os municípios de Belo Horizonte, São Paulo e Boa Vista que mais obtiveram assimetria nas médias das alíquotas. Belo Horizonte apresentou variação de 1,8% a 3,5% durante o período, assim como São Paulo, demonstra variações de 1,6% a 2,6% e Boa Vista com variação de 3,3% a 5%.

Por fim, o Quadro 11 apresenta também que apenas 11 dos municípios ponderados mantiveram a alíquota máxima de 5% durante todo o período.



Quadro 11 - Média serviços digitais

<b>MÉDIA PARA OS SERVIÇOS DIGITAIS</b>											
<b>ANO/CAPITAL</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Oscilação</b>
Aracaju	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Belém	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	3,3%	3,3%	3,3%	3,3%	3,3%	3,3%	33%
Belo Horizonte	2,0%	2,38%	2,8%	2,8%	1,8%	1,8%	1,8%	1,8%	3,5%	3,5%	75%
Boa Vista	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	3,3%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	-10%
Brasília	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	50%
Campo Grande	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
Cuiabá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Curitiba	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
Florianópolis	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,3%	4,3%	4,3%	3,3%	3,3%	3,3%	-17%
Fortaleza	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Goiânia	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
João Pessoa	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
Macapá	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Maceió	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	14%
Manaus	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Natal	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Palmas	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,7%	3,7%	3,7%	3,7%	3,7%	3,7%	22%
Porto Alegre	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
Porto Velho	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
Recife	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Rio Branco	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Rio de Janeiro	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	14%
Salvador	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	-20%
São Luís	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
São Paulo	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	1,6%	2,6%	2,6%	2,6%	2,6%	2,6%	30%
Teresina	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0%
Vitória	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	50%

Fonte: Elaborado pela autora.

### **3.2. DISCUSSÃO**

Como destacado na introdução, o presente trabalho busca contextualizar os surgimentos e contextos em que empreendedores e serviços digitais se estabeleceram, e realizar uma breve análise das alíquotas do ISS para serviços físicos e digitais no município brasileiros.

Assim sendo, verificou-se que, a expansão da internet foi o fator determinante que proporcionou um expressivo aumento nas vendas de produtos e serviços através dos meios digitais. Esse fenômeno permitiu revolução na realidade das empresas, permitindo novos moldes de negócios e maior escalabilidade.

Os serviços digitais surgiram nesse contexto de revolução tecnológica. Porém, ao se tratar de questões tributárias apontou-se uma dificuldade de interpretação diante do novo paradigma, esse resultado vai de encontro com Araújo (2020), que ao analisar a tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais constatou dificuldade de reinterpretação de conceitos jurídicos-tributários e o obstáculo dos serviços digitais de se adaptarem ao rol taxativo da Lei Complementar 116/03.

Ainda que a Lei Complementar nº 157/2016 tenha nascido com objetivo de editar a Lei Complementar 116/2003, acrescentando principalmente atividades oriundas da internet, como o serviço 1.04 e 17.25 vistas neste trabalho, ainda existe um impasse quanto à tributação do ISS. Considerando o local da prestação de serviço que prevê o 3º art. da Lei Complementar 116/03: “é considerado o local do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador”. Essa redação se torna complicada quando falamos a respeito do serviço digital visto que esses podem ser ofertados de qualquer lugar do mundo. Assim concorda Quintela e Sérgio (2019) “em relação à publicidade online, o estabelecimento é o domínio na internet ou o domicílio do prestador. Contudo, o domínio geralmente é proveniente de outros países, o que torna impraticável uma cobrança fiscal internacional.”

Além disso, o presente trabalho revela de forma geral uma grande simetria no comportamento das alíquotas para os serviços digitais visto a importância de manter uniformidade com objetivo de afastar a guerra fiscal, o que entra em concordância

com Schoueri (2022, p. 261) “importa à ordem constitucional brasileira que esse imposto tenha elevado grau de uniformidade, para afastar a guerra fiscal.”

Conforme exposto, existem ainda discussões a respeito do Imposto Sobre Valor Adicionado – IVA, que é interpretado por Rocha (2021, p. 14), como o “o melhor modelo de tributação do consumo no contexto da economia digital”. No entanto, esse tópico ficará como pista para futuros debates visto que o IVA ainda é uma hipótese.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho busca analisar as alíquotas de três serviços físicos e três serviços digitais que foram previamente selecionados construindo um comparativo com objetivo de analisar simetria entre essas alíquotas e possíveis concorrências fiscais entre as 27 capitais brasileiras.

Para isso, foram selecionados três serviços que atualmente, são prestados estritamente de forma presencial, sendo eles o serviço de odontologia, barbearia e afins, serviço de hospedagem e outros três serviços que podem ser ofertados de qualquer lugar do mundo, sendo eles a elaboração de programas, treinamentos e afins e publicidade e propaganda.

No que tange a diferenciação entre as alíquotas de ISS para os serviços físicos e digitais nas capitais das unidades da federação, percebe-se que os serviços físicos apresentam maior harmonia entre as alíquotas em comparação com os digitais e apresentam também percentuais relativamente maiores.

Nota-se também, quanto às legislações, que não há rápida alteração das alíquotas, abrindo espaço para planejamento fiscal principalmente para os serviços digitais que através da pesquisa pode-se esperar mais alterações devido a digitalização dos serviços.

Com isso, sugere-se pesquisas futuras em relação ao planejamento fiscal para os serviços digitais bem como discutir sobre possíveis dificuldades na tributação do ISS para os serviços que ainda não estão inteiramente estruturados e determinados pelas legislações.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. **A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/D.2.2020.tde-02052021-235922. Acesso em: 2022-05-04.

BARRETO, Diego. **Nova Economia**: Entenda por que o perfil empreendedor está engolindo o empresário tradicional brasileiro. 1. ed. São Paulo: Gente, 2021. p. 1-224.

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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 157, de 29 de dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm). Acesso em: 16 mar. 2022.

BRASIL. LEI Nº 4.191, DE 24 DE DEZEMBRO DE 1962. **Dispõe sobre o Código Tributário do Distrito Federal**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4191-24-dezembro-1962-353259-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. 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/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. **Comércio eletrônico**.2020. Disponível em:

<https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/politica-externa-comercial-e-economica/comercio-internacional/comercio-eletronico>. Acesso em: 27 mar. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO. **Conheça as quatro Revoluções Industriais que moldaram a trajetória do mundo**. 2019. Disponível em: [https://cfa.org.br/as-outras-revolucoes-industriais/#:~:text=A%20segunda%20revolu%C3%A7%C3%A3o%20\(1850%2D1945,de%20embarca%C3%A7%C3%B5es%20feitas%20em%20madeira](https://cfa.org.br/as-outras-revolucoes-industriais/#:~:text=A%20segunda%20revolu%C3%A7%C3%A3o%20(1850%2D1945,de%20embarca%C3%A7%C3%B5es%20feitas%20em%20madeira). Acesso em: 31 mar. 2022.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade fiscal e tributária: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 1-429.

CRISTOFOLINI, João. **MBA Empreendedor: A nova escola do empreendedorismo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016. p. 1-135.

DORNELAS, J. C. A. **Empreendedorismo: Transformando ideias em negócios**. 8º. ed. São Paulo: Empreende, 2021. p. 1-267.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 1-410.

FERNANDES, A. E. D. S; WANDERLEI, Nélio Lacerda. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 37, n. 148, p. 5-20, dez./2000.

HILLBRECHT, Ronald Otto. Federalismo e a união monetária brasileira. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 27, n. 1, p. 53-67, jan./1977. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ee/article/download/116881/114417/214853>. Acesso em: 15 fev. 2022.

INTERNATIONAL BUSINESS MACHINES - IBM. **O que é a tecnologia blockchain?** 2020. Disponível em: <https://www.ibm.com/br-pt/topics/what-is-blockchain>. Acesso em: 28 mar. 2022.

JOTABÊ, Frederico. **Goiânia 88 anos: Prefeitura reduz alíquota do ISS de 5% para 2% para setores de eventos**. Goiânia, 19 out. 2021. Disponível em:

<https://www.goiania.go.gov.br/prefeitura-reduz-aliquota-do-iss-de-5-para-2-para-setores-de-eventos-e-entretenimento/>. Acesso em: 28 mar. 2022.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de Marketing**. 14. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013. p. 1-765.

MAGRINI, Eduardo. **A internet das coisas**: -. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2018. p. 1-191.

MEDEIROS, João B. **Redação Científica - Guia Prático para Trabalhos Científicos**, 13ª edição. Grupo GEN, 2019.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 1-576.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. **Tributação na Sociedade Moderna**: Economia digital, compliance tributária, direitos sociais e reforma tributária. 1. ed. 2019: Arraes, 2019. p. 1-824.

ROCHA, Melina. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS**: desafios e soluções. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 16, n. 3, p. 1-15, mar./2021. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>. Acesso em: 2 abr. 2022.

SACOMANO, J. B. *et al.* **Indústria 4.0**: conceitos e fundamentos. 1. ed. São Paulo: Blücher, 2018. p. 1-169.

SANTIAGO, Marcelo Piragibe. **Gestão de Marketing**. 1. ed. Curitiba: Iesde Brasil Sa, 2008. p. 1-260.

SARAIVA, Pedro Manuel. **Empreendedorismo**: do Conceito à Aplicação, da Ideia ao Negócio, da Tecnologia ao Valor. 3. ed. -: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. p. 1-690.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 1-1016.

SCHWAB, Klaus. **A QUARTA REVOLUÇÃO INDUSTRIAL**. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2016. p. 1-160.

SEBRAE. **Sonho de empreender**. 2021. Disponível em: <https://sebraers.com.br/sonho-de-empreender-e-tema-de-encontro-online-gratuito-com-piangers-e-cris-guerraa/#:~:text=Realizado%20no%20Brasil%20em%20parceria,a nos%20aumentou%2075%25%20em%202020>. Acesso em: 5 mar. 2022.

SILVA, A. M. C. D; ALMEIDA, M. Q. D; MARTINS, V. T. P. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação de Serviços Digitais: Sua Tributação pelo ICMS e ISS**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. p. 1-126.

SILVA, Elcio Brito da et al. Automação & Sociedade: **Quarta Revolução Industrial, um olhar para o Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2018. P. 1-362.

SOSNOWSKI, Alice Salvo. **Empreendedorismo: Para Leigos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Alta Books, 2019. p. 1-336.

SOUZA, Matheus De. **Nômade Digital: Um guia para você viver e trabalhar como e onde quiser**. 1. ed. São Paulo: Autêntica Business, 2019. p. 1-192.