



FACULDADE  
BAIANA DE  
DIREITO

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**LAURA MUNIZ GUIMARÃES**

**A TRIBUTAÇÃO DO ISS NA SOCIEDADE DE INFORMAÇÃO**

Salvador  
2019

**LAURA MUNIZ GUIMARÃES**

**A TRIBUÇÃO DO ISS NA SOCIEDADE DE INFORMAÇÃO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Angelo Boreggio.

Salvador  
2019

## TERMO DE APROVAÇÃO

**LAURA MUNIZ GUIMARÃES**

### **A TRIBUTAÇÃO DO ISS NA SOCIEDADE DE INFORMAÇÃO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2019.

Aos meus pais, a quem eu devo tudo,  
obrigada por estarem sempre ao meu  
lado.

## **AGRADECIMENTOS**

Não poderia começar os agradecimentos sem mencionar a minha família, que tanto me apoia e foi fundamental para a formação da pessoa que sou hoje. A meus irmãos Luiza, Carol e Lucas, agradeço pelo companheirismo, carinho e incentivo. Obrigada, sobretudo aos meus pais, por todos os ensinamentos e carinho na vida. Obrigada por sempre me incentivarem a seguir meus objetivos.

Em minha vida acadêmica, agradeço, principalmente, ao Professor Angelo Boreggio, que foi fundamental para a elaboração desta monografia, sendo um exímio orientador. Obrigada por toda atenção e ensinamentos.

Dentre os meus amigos da faculdade agradeço principalmente à Anne e Stephanie, que caminharam junto a mim, sempre presentes do meu lado nessa árdua trajetória de estudo e pesquisa deste trabalho, e à Isadora, por toda a paciência e orientações, em toda a trajetória que vivi na Baiana.

Obrigada também a meus amigos, Pereira, Paloma, Clara, Tainah, Tássio e todos os outros amigos que prestaram apoio nos momentos de nervosismo e insegurança.

E a todos que contribuíram de alguma forma para a elaboração desta pesquisa, muito obrigada.

“Se você não consegue explicar algo de modo simples é porque não entendeu bem a coisa.”

Albert Einstein

## RESUMO

O presente trabalho tem como premissa a análise dos impactos trazidos pelos avanços da tecnologia e o advento da sociedade de informação, com enfoque nos seus efeitos sobre o ISS, para isso foi analisado o referido imposto, trazendo as suas funções, seu papel na sociedade, entendido sua importância para a autonomia dos municípios, e como se dá sua incidência. O principal objetivo desta monografia é identificar quais os impactos trazidos pela sociedade de informação, quanto às novas formas de estabelecer o liame obrigacional, os contratos, os impactos do surgimento e popularização da internet e suas implicações tributárias no que tange ao ISS. Verificam-se no presente os impactos no âmbito jurídico e são tratadas suas implicações no âmbito social. Inicialmente a pesquisa trata do espectro da sociedade de informação, as novas formas de consumir, os dados relativos à mudança da em que o consumo se dá. Também será tratado o imposto destinado a taxar o consumo no que tange à prestação de serviços, em sua abordagem constitucional, aspectos relativos à sua competência e incidência e as repercussões sociais. Destaca que esta monografia tem como ponto de destaque a exploração das repercussões tributárias, as dificuldades e implicações que decorrem do comércio eletrônico, a repercussão na segurança jurídica, os conceitos de comércio eletrônico direto e indireto e suas implicações, problemas jurídico-tributários decorrentes dos institutos, trazendo a baila exemplos de serviços que se são compreendidos dentro desta realidade. Verifica-se da análise dessas inovações trazidas pelo advento da sociedade de informação, os seus possíveis impactos trazidos ao direito e à sociedade, e analisa possíveis formas de mitigar os seus efeitos.

**Palavras-chave:** tecnologia; imposto sobre serviços; comércio eletrônico direto; comércio eletrônico indireto, impactos tributários.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ABComm</b>	Associação Brasileira de Comércio Eletrônico
<b>ADIN</b>	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>AgRg</b>	Agravo Regimental
<b>art.</b>	Artigo
<b>CF</b>	Constituição Federal da República
<b>CONFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CPF</b>	Cadastro Nacional de Pessoas Físicas
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>des.</b>	Desembargador
<b>DL</b>	Decreto Lei
<b>EC</b>	Emenda Constitucional
<b>EDcl</b>	Embargos de Declaração
<b>HTTP</b>	Hypertext Transport Protocol
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>IP</b>	Internet Protocol
<b>IPTU</b>	Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
<b>ISS</b>	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>IVA</b>	Imposto sobre Valor Agregado
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>Min.</b>	Ministro
<b>OCDE</b>	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
<b>PIS</b>	Programa de Integração Social
<b>PSCI</b>	Provedor de Serviço de Conexão à Internet



<b>RE</b>	Recurso Extraordinário
<b>REsp</b>	Recurso Especial
<b>RG</b>	Registro Geral
<b>SCI</b>	Serviço de Conexão à Internet
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>TCP/IP</b>	Transmission Control Protocol/Internet Protocol
<b>WWW</b>	WorldWideWeb

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
<b>2 SOCIEDADE DE INFORMAÇÃO E COMÉRCIO ELETRÔNICO</b>	<b>12</b>
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO E NOÇÕES GERAIS	12
2.2 CARACTERÍSTICAS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO E O SENTIDO DA NOVA ECONOMIA	16
<b>3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)</b>	<b>22</b>
3.1 ISS NOÇÕES GERAIS E ABORDAGEM CONSTITUCIONAL	22
3.2 O ISS FRENTE ÀS RECEITAS MUNICIPAIS	29
<b>4 PROBLEMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E ISS EM PARALELO COM COMÉRCIO ELETRÔNICO</b>	<b>37</b>
4.1 O PROBLEMA DA SEGURANÇA JURÍDICA	37
4.2 INCOMPATIBILIDADE COM PADRÕES CLÁSSICOS ESTABELECIDOS	42
4.3 OPERAÇÕES NO COMÉRCIO ELETRÔNICO, INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS E IMPLICAÇÕES DAS TRANSAÇÕES NA INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS	47
4.3.1 Comércio Eletrônico Indireto	56
4.3.2 Comércio Eletrônico Direto	61
<b>5 CONCLUSÃO</b>	<b>74</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>76</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os dados relativos ao consumo no comércio eletrônico apontam para a força desse segmento não só no Brasil, mas mundialmente, por sua vez a incompatibilidade com a legislação tributária aponta para a necessidade do estudo da tributação do ISS na sociedade de informação.

A incompatibilidade decorre do fato de estar o direito sempre um passo atrás em relação à sociedade, visto que os avanços decorrentes do desenvolvimento desta são mais rápidos do que o acompanhamento que o ordenamento jurídico é capaz de conferir, as mudanças sociais estão sempre um passo a frente do direito.

O legislador quando anunciou todas as regras referentes aos impostos, inclusive ao ISS, não estava ambientado com o cenário presente, e isso vem gerando dificuldades de se ambientar o novo cenário com as regras previstas outrora, pois muitos dos conceitos fundamentais foram relativizados ou se encontram ultrapassados.

A metodologia utilizada na presente monografia segue os fundamentos do método cartesiano, tratando de início as premissas mais gerais, e em seguida, premissas mais específicas, ligadas aos problemas de pesquisa. Desse modo, foram abordados conceitos genéricos, e após, a apuração da temática central com mais especificidades. A pesquisa realizada foi bibliográfica, junto com a análise da legislação e coleta de jurisprudência.

O presente projeto visa analisar toda a problemática acerca das constantes evoluções tecnológicas e mudanças de paradigma advindas de um contexto da presente sociedade de informação, as transações eletrônicas e sua consequente relativização do tempo e espaço, e suas implicações na tributação, em que pese seus efeitos para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Para entender os efeitos colaterais resultantes do contexto pós-industrial no que tange ao ISS é necessário inicialmente entender o Imposto em sua generalidade, seus institutos e princípios, e conceitos fundamentais, como estabelecimento prestador, estabelecimento permanente, local de residência, entre outros, para que seja possível fazer um paralelo entre o comércio eletrônico e os serviços prestados

através dele, bem como a tributação decorrente do fato gerador “prestar serviço” qual seja, o ISS.

Será necessário, portanto delinear os conceitos de competência do ISS, tratar da abordagem constitucional do referido imposto, tratando dos aspectos de incidência nos seus critérios material, espacial e temporal bem como os institutos de estabelecimento prestador e seus desdobramentos.

As transações eletrônicas afastaram o contato físico, e com isso, relativizaram as condições de tempo e espaço resultando no questionamento em relação a quando foi realizada a conduta que irá ensejar a hipótese de incidência e aonde ocorre a mesma. Não só o contato físico foi mitigado, mas a forma de consumir mudou os bens atualmente já surgem de forma digital inúmeras vezes.

Assim, preocupa-se em abordar as formas em que são afetadas as relações jurídicas, tendo em tela a mudança estrutural ocorrida, para isso serão tratados no quarto capítulo os problemas jurídico-tributários, elucidando as questões.

A natureza das formas de consumo que surgiram ou foram alteradas na Era da informação desencadeará controvérsia que será analisada, entendendo como se encaixarão os quanto à sua natureza, compreendendo seu sentido vezes como mercadorias, vezes como serviços.

Não obstante ao seu significado como serviço ou bem, que conseqüentemente define o imposto que recairá sobre a conduta, seja este ICMS ou ISS, devem ser entendidos os contornos que permearão a incidência do tributo, o enfoque se dá para o ISS, vislumbrando sua materialidade, bem como aspecto espacial e temporal.

## 2 SOCIEDADE DE INFORMAÇÃO E COMÉRCIO ELETRÔNICO

Surge em meados do século XXI, a chamada sociedade ou Era da informação, construída com base nas evoluções tecnológicas e sua popularização no globo.

A popularização vem atingir diversas esferas de interação humana, em que pese a forma que em que o consumo se dá e as transações decorrentes da troca humana, buscando por atingir o bem estar, com a satisfação de suas inúmeras necessidades.

### 2.1 CONTEXTO HISTÓRICO E NOÇÕES GERAIS

O advento da sociedade de informação vem evidenciar uma das características mais notáveis do alvorecer do século XXI, qual seja: o papel de alta relevância que desempenham as novas tecnologias de informação e comunicação.

Como preceitua Campos (2002, p.1) acerca da telecomunicação:

As telecomunicações são de fato, a base tecnológica de nossas sociedades, e sem as quais, retornaríamos a Idade Média. E o rádio está inserido dentro deste contexto, pois trata-se de um importante meio de comunicação de massa, extremamente ágil, de grande abrangência geográfica e se que utiliza de todos os recursos atualmente disponíveis da engenharia eletrônica e de telecomunicações. Atualmente, a mídia rádio se desenvolveu de tal forma, que é comum a formação de redes em diversos estados e países transmitindo conteúdo de forma sincronizada e integrada, através de "links" de satélite, fibra óptica e também, utilizando a rede mundial de computadores conhecida como Internet.

Através do contexto pós-industrial, o desenvolvimento crescente dos avanços tecnológicos trouxe consigo importantes mudanças paradigmáticas; dentre estas, tópico de relevância é a popularização das transações via comércio eletrônico.

A Internet e informática conduziram seu papel como o de verdadeiras catalisadoras das mudanças estruturais ocorridas na forma de relacionar-se, e não poderia ser diferente com a forma que a sociedade se utiliza para satisfazer suas necessidades através do comércio.

As pesquisas de bens de consumo através da rede informatizada viabilizam maior comodidade para os indivíduos, resultando em uma forte tendência do uso da internet para a aquisição de bens e serviços por empresas e pessoas físicas, tornando frequentes as transações nesse âmbito, endossa o autor.

Conforme Silva *et al.* (2014, p. 20) o advento das redes de comunicação proporcionado pelo desenvolvimento tecnológico permite o ganho de dinamicidade na transmissão de informações, bem como para a disseminação, através de sítios eletrônicos, de produtos e serviços acessíveis ao mercado de consumo, resultando no fortalecimento do comércio eletrônico, cada vez mais significativo e influente nos dias atuais.

Ainda em 2012, de acordo com o Mapa da Inclusão Digital, divulgado pela Fundação Getúlio Vargas - Centro de Políticas Sociais FGV (2012, p.1), já era possível afirmar que 33% dos domicílios brasileiros se encontravam ligados à internet, em face de tal realidade, é inegável a forte tendência no aumento de transações eletrônicas.

Neste sentido, Corrêa (2002, p. 1) afirma:

Esse fascinante desenvolvimento tecnológico resultou no advento de uma nova era para a humanidade, a denominada "Era da Informação". Pela primeira vez na história, somos capazes de organizar e dominar a informação como nunca, por meio da utilização de computadores, da Internet e de outras tecnologias relacionadas. Sabemos o quanto isso é importante, pois a troca e a difusão de informações, no decorrer do tempo, sempre foram responsáveis pelo desenvolvimento dos mecanismos de transformação social, já que onde houve revoluções houve necessariamente a disseminação de ideais.

Defende Garcia (2013, p. 40), que a revolução causada pela evolução tecnológica, teve como agente de destaque os computadores e as redes de telecomunicações, confluindo na produção, arquivamento e circulação da informação, e a rede mundial de computadores (Internet) foi a responsável por revolucionar o universo dos computadores e das comunicações independente de localização geográfica.

Com o seu surgimento em bases militares estadunidenses, foi concebida a partir de uma ideia troca de pacotes, possibilitando troca de informações, de forma a interligar computadores geograficamente distantes, possibilitando a troca de informações com fins militares, é o que vem referendar a autora.

A internet é uma rede mundial, é constituída por multiplicidade de computadores localizados no mundo inteiro conectados entre si, não possui regulamentação, e através do compartilhamento de protocolo comum, permite a comunicação, criando uma verdadeira rede. Trata-se de sistema global de rede que permite a comunicação e transferência de arquivos de um dispositivo para outro, resultando em um intercambio de informações, leciona Garcia (2013, p. 42).

A organização coordenadora mundial W3C – Word Web Consortium (2011) vem

referendar em seu endereço eletrônico, o seu objetivo, qual seja:

O valor social da Web está nas novas possibilidades de comunicação humana, comércio e compartilhamento de conhecimentos. Um dos principais objetivos do W3C é tornar esses benefícios disponíveis para todas as pessoas, independente do hardware que utilizam software, infraestrutura de rede, idioma, cultura, localização geográfica ou capacidade física e mental.

A comunicação entre os dispositivos universalmente, ocorre via protocolos TCP/IP (*Transmission Control Protocol/Internet Protocol*), e a Portaria do Ministério das Telecomunicações do Brasil de n. 148 de 1995 a definiu como nome geral destinado a se referir o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, e os dados e *softwares* contidos nos mesmos, é o que traz a lição de Silva (2014, p. 28).

A *WorldWideWeb*, mais comumente conhecida pela sigla WWW, é a principal responsável pela popularização da internet, tornando-a de fácil acesso. Trata-se de sistema de distribuição de hipermídia em sua menção mais técnica, o que significa uma convergência de concepções relativas a uma rede universal, é um padrão universal, possibilitando o acesso de diversos dispositivos ligados à rede, representa o conjunto de computadores, usuários, *hardware* e *software*. Conforme aduz Silva (2014, p. 28-29).

A sigla HTTP por sua vez, é a *Hypertext Transport Protocol*, e traduz-se no protocolo que permite a comunicação de textos entre os dispositivos, ressalta a autora.

Conforme entendimento de Silva *et al.* (2014, p. 28):

Não existe um único proprietário da *internet* e nem tampouco o domínio de apenas um país. Sendo controlada por diversas organizações que atuam em conjunto e que integram a *Internet Society* – instituição direcionada para estudos de questões relacionadas à área e a fixação de regulamentos e regras acerca do seu acesso e uso.

O acesso à rede informatizada se dá através de um Serviço de Conexão à Internet (SCI), de acordo com a Portaria do Ministério da Ciência e Tecnologia de n. 148 de 1995, a SCI trata-se de serviço que uma vez contratado, através de serviço de valor adicionado, possibilita a atividade de conexão através da disponibilização dos equipamentos necessários para que se perfaça o contato com a rede, tais como cabos e outros apetrechos fundamentais. O Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) é o órgão que possibilita o acesso, ligando o usuário ao sistema, fornece o *login* e senha possibilitando o acesso, atualmente os próprios provedores de SCI's vêm realizando a função de provedor de conexão, endossa Silva (2014, p.

29).

No entendimento da autora foi superada a dependência de redes de linha telefônica para o acesso à rede informatizada, sendo o advento da “banda larga” com a conexão via cabos, satélites e outros dispositivos, uma sistemática de transmissão de dados mais rápida e eficaz.

Uma vez realizado o acesso à rede informatizada, um endereço será gerado pelo usuário, trata-se da IP (*Internet Protocol*) sendo composto por quatro números, separados por pontos, esse protocolo possibilita que seja realizada a identificação do dispositivo que acessou a rede, defende Silva (2014, p. 29).

Além dos conceitos supracitados, os conceitos de criptografia e assinatura digital, são ambos altamente relevantes para o funcionamento das operações realizadas via internet.

Na lição de Silva (2014, p. 30-31), a criptografia serve para resguardar sigilo na comunicação, consistindo em códigos cifrados, sendo elemento de extrema relevância para o comércio eletrônico, garantindo que os dados pessoais do consumidor/usuário não possam ser interceptados por outrem, evitando o uso desses dados de má-fé ou para cometer atos ilícitos, a assinatura digital por sua vez, substitui a grafia do nome do usuário, mantendo maior segurança no uso da rede.

O uso da rede informatizada para adquirir produtos ou contratar serviços, geralmente ocorre através do fornecimento de dados pessoais do contratante, tais como dados bancários, dados de cartões de débito ou crédito, número de inscrição no Registro Geral (RG) e Cadastro Nacional de Pessoas Físicas (CPF), tais dados são submetidos ao procedimento de criptografia para fins de sigilo e proteção, ressalta Silva (2014, p. 31).

Algumas características possuem proeminente importância para o Direito, a rede tem a característica da abertura, podendo qualquer um ter acesso à mesma com facilidade; promove a interação, estabelecendo relações; estabelece a multiplicidade de operadores; promove a desterritorialização, relativizando distâncias; bem como favorece a economicidade, reduzindo as despesas nas transações, é o que Silva (2014, p. 31) traz em sua obra.

Em virtude do contexto supracitado, a interatividade, conectando diversas pessoas e relativizando as distâncias, incorre-se em um maior compartilhamento e



disponibilização de informações e serviços, facilitando a contratação e o comércio, conclui a autora.

Igualmente, inclui-se a tal facilitação a “convergência digital” experimentada através do uso concomitante de dados de voz, vídeo, som, imagem, em dispositivos inúmeros, a convergência aponta para a possibilidade de integração de setores distintos. Tendo como principal exemplo atualmente os *smartphones*, evoluídos de aparelhos utilizados exclusivamente para a telefonia, que hoje funcionam como espécie de assistente pessoal convergindo as mais diversas funções, possibilitando o auxílio das mais diversas tarefas, tais quais o envio de arquivos, tirar e enviar fotos, organização de trabalhos, compras on-line, entre inúmeras outras, conforme defende Garcia (2013, p. 39).

## 2.2 CARACTERÍSTICAS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO E O SENTIDO DA NOVA ECONOMIA

Coelho (2003, p. 32), ao elucidar a expressão “comércio eletrônico” explica tratar-se de negócios jurídicos traduzidos pela venda de produtos ou prestação de serviços, sendo a relação estabelecida em estabelecimento virtual, valendo-se da transmissão e recepção eletrônica de dados. O autor leciona que a expressão se dá em face não da natureza do contratual, e sim em virtude da proposta e aceitação ocorrerem em estabelecimento virtual, decorrentes de transmissão eletrônica de dados.

Convém ressaltar que o comércio eletrônico se perfaz circunscrito em uma rede, dentro da existência de um novo contexto, chamado convencionalmente de virtual.

Na lição de Baptista (1999, p. 12) a novidade trazida é a presença do elemento eletrônico, pois é o elemento que distingue, não fosse isso, seriam tradicionais do ponto de vista do direito.

Conforme o autor, o novo elemento alterou o *modus operandi*, visto que transferiu aos aparelhos a titularidade de certas tarefas que antes eram passíveis de serem realizadas apenas pelos seres humanos.

Para Silva *et al.* (2014), a referida prática traduz-se nas transações envolvendo produtos ou serviços por meio de equipamentos capazes de intermediar o contato

entre os contratantes, via eletrônica, portanto. Dentro da concepção mais específica da expressão “comércio eletrônico”, são as transações realizadas tendo como ferramenta utilizada, o computador.

As transações comerciais na seara eletrônica acabam por aumentar a eficiência e efetividade dos negócios jurídicos, na lição de Oliver Iteanu, citado por Silva *et al.* (2014, p. 33), se expressa uma oferta de bens ou serviços realizada através de mecanismo audiovisual ligado a rede internacional de telecomunicações, sendo o elemento volitivo manifestado por meio da interatividade.

Silva (2014, p 33-34) defende que o Contrato eletrônico ocorre com a conjugação de vontades de sujeitos, que se perfaz via rede informatizada, constituindo, modificando ou extinguindo uma relação jurídica de natureza patrimonial, tais contratos podem ter como objeto os mais diversos bens jurídicos, sendo eles produtos ou serviços que admitem a negociação e contratação virtual.

A Lei Modelo sobre o Comércio Eletrônico elenca princípios específicos sobre o comércio eletrônico, cabendo destaque os princípios da equivalência funcional, neutralidade e conservação ou aplicação das normas jurídicas existentes. Os contratos eletrônicos não são espécie *sui generis*, devem ser compreendidos e interpretados como os contratos em geral, sua natureza jurídica não se distancia da natureza jurídica dos contratos em geral, devendo ser aplicado o conjunto normativo de forma semelhante, defende a autora.

A Lei Modelo traz nos seus artigos 5º e 9º que os contratos realizados em meio eletrônico produzirão os mesmos efeitos jurídicos dos celebrados nos moldes tradicionais, são vedadas as tentativas de discriminar os contratos clássicos dos contratos celebrados através do meio eletrônico, tal entendimento traduz o que leciona o princípio da equivalência funcional, na lição de Silva (2014, p. 36).

**Artigo 5** - Reconhecimento jurídico das mensagens de dados

Não se negarão efeitos jurídicos, validade ou eficácia à informação apenas porque esteja na forma de mensagem eletrônica.

**Artigo 5 bis.** - Incorporação por remissão

(Na forma aprovada pela comissão em seu 31.º período de sessões, em junho de 1998)

Não se negarão efeitos jurídicos, validade, ou eficácia à informação pela simples razão de que não esteja contida na própria mensagem de dados destinada a gerar tais efeitos jurídicos, mas que a ela meramente se faça remissão naquela mensagem de dados.

**Artigo 9** - Admissibilidade e força probante das mensagens de dados

- 1) Em procedimentos judiciais, administrativos ou arbitrais não se aplicará nenhuma norma jurídica que seja óbice à admissibilidade de mensagens eletrônicas como meio de prova
  - a) Pelo simples fato de serem mensagens eletrônicas; ou,
  - b) Pela simples razão de não terem sido apresentadas em sua forma original, sempre que tais mensagens sejam a melhor prova que se possa razoavelmente esperar da pessoa que as apresente.
- 2) Toda informação apresentada sob a forma de mensagem eletrônica gozará da devida força probante. Na avaliação da força probante de uma mensagem eletrônica, dar-se-á atenção à confiabilidade da forma em que a mensagem haja sido gerado, armazenada e transmitida, a confiabilidade da forma em que se haja conservado a integridade da informação, a forma pela qual haja se haja identificado o remetente e a qualquer outro fator pertinente.

Em virtude do princípio da neutralidade, por sua vez, pode-se entender que são as normas a serem estabelecidas devem ser gerais, abarcando as modificações frequentes e inevitáveis, típicas da natureza da sociedade existente. O direito deve sempre buscar acompanhar os avanços tecnológicos, a neutralidade tem importante papel em tal função.

O artigo 4º da Lei Modelo consagra o princípio da conservação, sendo o contrato eletrônico uma figura jurídica que não pode ser dissociada das demais, sendo apenas diferenciada pelo seu sua ferramenta, instrumento de celebração, as normas jurídicas existentes alcançam as relações, não podendo ser afastadas em virtude da celebração virtual. Mesmo que novas regras sejam introduzidas objetivando disciplinar as peculiaridades do comércio eletrônico, tais normas não possuem o condão de modificar de forma substancial o ordenamento jurídico vigente, sobretudo no que diz respeito às regras estabelecidas acerca do direito das obrigações e direito contratual.

**Artigo 4 - Alteração mediante acordo**

- 1) Salvo disposição em contrário, nas relações entre as partes que gerem, enviem, recebam, armazenem ou de qualquer outro modo processem mensagens eletrônicas, as disposições do Capítulo III poderão ser alteradas mediante comum acordo.
- 2) O parágrafo 1º não afeta nenhum direito de que gozem as partes para modificar, mediante comum acordo, qualquer das regras jurídicas à quais se faça referência nas disposições contidas no capítulo II.

As empresas multinacionais têm sua movimentação em sentido de buscar vantagens corporativas no mercado internacional, para tanto, são considerados fatores como as leis trabalhistas, salários mais baixos, matéria prima de fácil acesso, aproximação com o consumidor e incentivos fiscais, ou carga tributária reduzida, e continuam ligados ao seu país de origem.

A possibilidade de transações econômicas no comércio eletrônico tornou irrelevante

a presença física nas mais variadas relações jurídicas, sendo passíveis de serem realizadas à distância, em diferentes lugares do planeta.

Na lição de Garcia (2013, p. 06), se está diante de alteração estrutural não apenas vem mitigar o contato físico supracitado, pois para, além disso, se relativizam as condições de tempo e espaço que dizem respeito a todos os fatos jurídicos.

O termo comércio eletrônico, em primeiro momento pode remeter a transações envolvendo mercadorias, compra e venda em destaque, práticas que de logo remeteriam a incidência do ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias de competência dos estados, no entanto, ao basear-se no que pode ser experimentado, é possível notar que o referido termo, atualmente não remete apenas a simplória designação, ao contrário, são envolvidos para além da transação envolvendo mercadorias e produtos, os conceitos de serviços em sua mais ampla acepção, incluindo os serviços tradicionais e novas atividades decorrentes da tecnologia da informática, conforme a lição de Garcia (2013, p. 50).

Conjuntamente com a evolução na forma de contratar, o que vem ocorrendo nos últimos anos, e que seguirão nos anos que seguem é a mudança na estrutura econômica, à nova concepção de economia permite a que haja em certo grau, uma desmaterialização da riqueza, dos bens, serviços e patrimônio.

Garcia (2013, p. 60) endossa o entendimento de que vasta gama de serviços, não apenas aqueles prestados por meio da internet, tais quais serviços de consultoria, projetos de engenharia, entre outros, mas também aqueles que têm seu surgimento decorrente da evolução de uma estrutura de comunicação digital, fomentados no uso ou fornecimento de bens digitais, entendidos como bens são encontrados na rede e tem seu desenvolvimento independente de intervenção humana por parte do requisitado, tais como jogos on-line, consulta a bibliotecas, disponibilização de filmes, dentre outros.

As inovações podem ser observadas inclusive em relação ao objeto das transações, incluindo não apenas os tradicionais produtos tangíveis, mas também aqueles tidos como intangíveis.

Os produtos tangíveis, ao serem comercializados virtualmente, não dispensam a entrega ou a prestação física, enquanto os intangíveis não seguem a mesma linha, são desenvolvidos e a prestação ocorre no plano virtual, pois o objeto permite tal

feito, o objeto pode ser desenvolvido e concluído totalmente de forma virtual, aduz Garcia (2013, p. 54).

Garcia (2013, p. 54) defende que o *e-commerce* possibilita, em meio virtual, as tradicionais maneiras de negócios jurídicos, bem como permite que se perfeçam aqueles mais recentes, cuja concretização se dá inteiramente de forma virtual, podendo ser transferidos bens, tais quais serviços, direitos autorais ou softwares.

Dados recolhidos na Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABComm) são categóricos ao demonstrar o crescimento e a relevância do *e-commerce*. De acordo com o site da instituição, em relação ao ano de 2016, o *e-commerce* apresentou crescimento de 11% em relação ao ano anterior e obteve um faturamento de R\$ 53.491 bilhões, as pesquisas da instituição apresentaram expectativa para o ano de 2017, com o crescimento estimado em 12% em relação ao ano de 2016, e o faturamento estimado em R\$ 59,9 bilhões.

Os dados demonstram inquestionável a importância do setor para economia no Brasil, e o seu crescente desenvolvimento nos últimos anos vem ratificando a relevância do mercado em ascensão. Estimou-se que fosse alcançada a marca de 38,5 milhões de compradores únicos nas 71 mil lojas virtuais existentes, consolidando a tecnologia no cotidiano dos brasileiros em se tratando de consumo de bens e serviços.

No mesmo sentido, seguem as pesquisas da empresa e-bit, referência no mercado nacional de transações eletrônicas; a instituição na sua avaliação de referência 38º referente ao primeiro semestre de 2018, disponibilizada em seu endereço virtual, ao referir-se ao primeiro semestre de 2018, registrou 12,1% de crescimento nominal no período, atingindo faturamento de R\$ 23,6 bilhões.

De acordo com Keine Monteiro, *head* de inteligência Ebit/Nielsen (E-BIT, 2019), destaca que foi registrado no 1º semestre de 2018, aumento de 41% no volume dos pedidos por meio de dispositivos móveis, restando consolidado a adoção dos smartphones para a realização de compras no *e-commerce*, pelos consumidores brasileiros; os dados levam em conta o mesmo período do ano anterior.

Em relação ao valor arrecadado nas compras on-line, o primeiro semestre de 2018 contemplou 17,4 milhões de pedidos por meio de smartphones ou tablets, movimentando o valor aproximado de R\$ 6,7 bilhões, 30% a mais se comparados

aos valores do ano anterior. Os dados mais atuais da instituição apontam para 32% de transações via dispositivos móveis, e 68% realizadas através de computadores ou notebooks.

O alto crescimento do acesso à internet, fortalecido pelo crescimento do mercado de smartphones, também permite que mais consumidores realizem compras no varejo digital. Nos primeiros seis meses do ano, 27,4 milhões de pessoas fizeram pelo menos uma compra no comércio eletrônico, uma alta de 7,6% em relação ao primeiro semestre de 2017.

Dados confirmam que o aumento do acesso à internet, e o crescimento do mercado de smartphones possibilitou que mais consumidores tenham acesso ao varejo digital, visto que nos primeiros seis meses do ano, 27,4 milhões de pessoas fizeram pelo menos uma compra no comércio eletrônico.

Tais índices são relativos à economia brasileira, de acordo com os índices observados em outros países, que ajudam a indicar previsões de desenvolvimento futuro no Brasil, nota-se que em países como Estados Unidos, Coreia do Sul e China o avanço já pode ser observado há alguns anos, se levarmos em conta o consumo total na China, as transações virtuais já ultrapassam 30% do consumo total.

### **3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)**

O ISS é o imposto dedicado a tributar o consumo em relação aos serviços, ocorrerá a sua materialidade quando houver uma prestação, nesse sentido. A sua compreensão perpassará pela análise da CF/88, da Lei Complementar 116/03, e das premissas gerais que a doutrina abordou ao elucidar o cenário referente ao imposto responsável dedicado aos serviços.

#### **3.1 ISS NOÇÕES GERAIS E ABORDAGEM CONSTITUCIONAL**

Remete-se à Constituição Federal de 1967 a competência para tributar o ISS; competência essa remetida aos municípios, prevista expressamente em seu art. 25. Em 1969 advém a Emenda Constitucional 01, observa-se que foi mantida, com a EC 01/1969, não alterando a determinação constitucional até então vigente, no que concerne a competência do ISS, como aduz Gentile (2010, p. 31).

A interpretação dos textos constitucionais infere que o município possui competência para a tributação dos serviços de qualquer natureza, caso os serviços não sejam compreendidos na competência da União ou dos Estados, observados os limites constitucionais para o exercício da competência, que são aferidos de acordo com a interpretação do sistema constitucional-tributário.

Em relação à Constituição Federal de 1988, Gentile (2010 p 31) afirma que o advento da Constituição de 88 não inovou no que diz respeito a elementos essenciais relacionados ao regramento da competência de tributar o ISS.

Nesse sentido o seu artigo 156 traz a baila o postulado de que “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988).

Ocorreu, portanto leve alteração do texto, que antes previa a competência para os serviços, excetuados os serviços competentes à União e Estados, e com o advento da atual constituição, prevê que as exceções estão comportadas no art. 155, II, quais sejam “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” (BRASIL, 1988), que são de competência dos Estados e Distrito Federal.

Nesse sentido que foi definida e delimitada a competência do ISS, entendida a mesma como a aptidão das pessoas de direito público para criar tributos, conferida para introduzir novas regras no ordenamento jurídico, pois além do poder de criá-los pode majorá-los, minorá-los ou parcelá-los, pelo pensamento de Gentile (2010, p. 33). Nas palavras da autora:

Competência é a capacidade atribuída aos entes federados para darem origem a normas instituidoras de obrigações tributárias ou a autorização conferida à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criarem regras-matrizes de incidência tributária.

Ademais, no entendimento da autora, a competência é fundada na legalidade, à medida que a lei em sentido lato deverá introduzir as normas no sistema jurídico.

Além do mais é na competência, definida pela Constituição, que serão encontradas as soluções para os conflitos de competência entre os entes federativos. Cabe, portanto, à Constituição compreender a devida delimitação de fatores aptos a apontar as competências tributárias, fornecendo inclusive, os meios aptos a solucionar eventuais conflitos que possam ser observados entre os municípios, estados ou união (GENTILE, 2010, p. 35).

Para Gama (2009, p. 233-234) não subsiste o entendimento que existem conflitos de competência que ensejem conflitos de interesse em matéria tributária, pois foram projetadas as competências para que a instituição de tributos fosse exercida sem projeções de antinomias. Ademais o autor assevera que a competência foi instituída em momento anterior a norma que prevê a incidência do tributo e do dever de pagar o tributo, sendo este um dos motivos que justificam que não há conflito de interesses.

A competência vem prevista na Constituição Federal como norma estrutural, estabelecendo os limites para que os entes federativos possam instituir os tributos, e a inconstitucionalidade se apresenta uma vez não observados os requisitos determinados nas referidas normas de estrutura. Os entes devem obedecer às normas estruturais constitucionais, formais e materiais (GENTILE, 2010, p. 35).

A Constituição, neste sentido não cria tributos, apenas atribui competência para os entes, por medida de lei, instituí-los, tendo como limite todo o conjunto princípio



lógico existente na Lei Maior, que servem de norte para interpretação e aplicação da tributação no país.

A autora prossegue, trazendo a valorosa lição de que a Constituição Federal definiu de forma esmiuçada sobre a tributação, trazendo de tal maneira a forma como os tributos podem ser criados. Por outro lado, a prática demonstra que o tributo nasce com a ocorrência do fato jurídico descrito abstratamente no antecedente normativo da regra-matriz de incidência. Portanto a Constituição atribuiu competência aos entes federativos, entretanto a exigibilidade só resta-se configurada abstratamente quando os entes editam as regras-matrizes, e quando concretamente são observados no plano prático, os fatos jurídicos-tributários.

Para tanto, Gentile conclui que a repartição rígida advinda da Lei Maior, utilizou-se como critério à repartição de competências a materialidade dos tributos previstos em texto constitucional, passíveis de serem instituídos pelos entes respectivos. A opção do constituinte visa evitar manipulação das competências tributárias por meio de lei infraconstitucional.

Tal opção, de estabelecer materialidade das regras-matrizes de incidência, conjuntamente com a previsão constitucional dos elementos que deverão compor as normas que instituem tributos são essenciais para um exercício devido da competência, sem inconstitucionalidades, é o entendimento da autora.

Nesse contexto se observa que a necessidade ocorre diante da necessidade de afastar o risco de pluralidade de normas ensejando incidência múltipla sobre um mesmo fato jurídico, com obrigações múltiplas advindas de uma única conduta.

Gentile (2010, p. 37) atenta para a aplicação simultânea dos critérios material e territorial, concernente a repartição das competências que são previstas na Lei Maior. A materialidade dos fatos a lei que o ente criar só desprenderá efeitos perante a circunscrição do território do mesmo (ressalvadas as exceções previstas no texto constitucional).

A autora prescreve que as normas de competência possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata, e não são passíveis de graduação, seguindo a regra do tudo ou nada, ou o ente tributante terá competência ou não terá, não sendo possível se falar em meio termo, evitando ocorrer o problema acima descrito, qual seja de uma mesma conduta ensejar obrigações em mais de uma localidade.

A competência possui características, conforme aduz Gentile (2010, p. 44) a competência detém características que são inerentes a sua existência, e devem ser obedecidas por todas as pessoas políticas de direito interno, em conformidade com as normas e princípios constitucionais, quais sejam a indelegabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade e privatividade.

Em relação à regra matriz da incidência tributária, em linhas gerais ocorre a partir de normas gerais abstratas, que são constituídas diante da observância de uma estrutura lógica de hipótese e conseqüente normativos, é o que entende a autora.

Antecedente e conseqüente devem observar determinados critérios, relacionados à hipótese tributária estão os critérios material, espacial e temporal, e em relação ao conseqüente se tem os critérios pessoal e quantitativo.

Gentile (2010, p. 61) elucida que o que acontece é que cabe à hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o dever de descrever uma conduta passível de ser observada no plano factual, e oferece notas para identificar o evento. É designada descrição fática normativa do fato, que se observado no mundo dos fatos, e devidamente previsto normativamente, ensejará o início da relação jurídica de cunho tributário. E o conseqüente por sua vez prescreve a relação jurídica estabelecida quando verificada a hipótese normativa. Nessa estrutura se observa a previsão da formação da relação jurídica tributária.

Já em relação às normas de regra matriz da incidência tributária referentes ao ISS, cabe dizer que a previsão do imposto sobre serviços de qualquer natureza é tributo municipal, previsto no art. 156, III da Constituição Federal. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: [...]. III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988).

O texto é claro ao informar que compete aos Municípios a instituição do ISS sobre a prestação ou circulação de serviços, excluídos os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, que são tributados pelo ICMS, de competência estadual.

Gentile (2010, p. 63) que a análise do texto constitucional acerca do ISS nos permite entender que a “prestação de serviço” traduz o aspecto material, pois relaciona a conduta de prestar algo, que nesse caso é um serviço.

Melo (2008, p. 37) no mesmo sentido elucida que a materialidade do ISS não se

restringe a serviço, mas sim a prestação do serviço, que é negócio jurídico obrigacional, descrevendo obrigação de fazer, conforme postulados do direito civil.

A Constituição não trouxe expressamente a definição do termo serviço, apesar disso os princípios constitucionais e a repartição de competências na constituição permitem uma interpretação da expressão. No contexto de busca de serviço tributável é excepcional de logo, a presença do caráter econômico, a prestação a título gratuito foge a apreensão devida a ausência do conteúdo econômico, leciona Gentile (2010, p. 65).

Carrazza (2007, p. 942) ao elucidar aquilo que seria serviço tributário afirma que o mesmo se perfaz com a prestação de conteúdo econômico, que é realizada em favor de um terceiro, e que tem regime de direito privado, não regime trabalhista.

O legislador deve se ater a aceção de serviços conforme interpretação constitucional, nesse sentido é possível notar entendimento de jurisprudência:

Imposto sobre serviços – Contratos de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional. (STF, RE 116.121-3/SP, rel. p/Acórdão Min. Marco Aurélio de Mello, DJ 25.05.2001).

Prima face cumpre ressaltar que há em relação ao papel e a participação dos municípios na federação brasileira, certa controvérsia, pois se está diante de uma representatividade diminuída perante o Congresso Nacional. Nossa Carta Maior atribuiu aos municípios, entretanto, competências exclusivas, dotados de autonomia e organizados por normas próprias. O que desemboca inclusive na capacidade que é dotada aos municípios de instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Neste sentido corrobora Gentile (2010, p. 26).

Carrazza (2007, p. 163-164), ao referir-se ao princípio da autonomia voltado aos municípios, entende que:

[...] a faculdade que a pessoa política do Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, sponte própria, suas normas jurídicas (João Mangabeira). Este último aspecto (competência para legislar) ganha particular relevo, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do Município.

Ademais, o princípio da autonomia, voltado aos municípios, apresentará resultados,

no entendimento de Gentile (2010, p. 27) à medida que:

Infere-se que tal princípio elevou os Municípios a categoria de entidade autônoma, colocando-os em pé de igualdade com os Estados, Distrito Federal e União. Daí extrai-se outro princípio jurídico constitucional, o da isonomia dos entes políticos, que determina a igualdade de tratamento dispensada aos mesmos.

Por fim, vale lembrar que a autonomia financeira dos Municípios é assegurada pela competência para instituir e arrecadar impostos.

A autonomia estará intrinsecamente ligada ao conceito de território, visto que ao conceituar território, se vislumbra o local onde o Estado exerce sua autonomia, e local assume a acepção de limite territorial onde se é possível exercer a jurisdição ou editar normas. É o entendimento de Gentile (2010, p. 27).

A autora ainda aduz que no referido conceito, por serem aplicadas as normas do ordenamento vigente, dentro do limite territorial em questão, os fatos jurídicos serão levados em conta com base no limite territorial, e, portanto o alcance do território, abarcará as normas emitidas dentro do ordenamento determinado.

Ademais a autora segue o raciocínio, fazendo um paralelo com a tributação e com a Constituição Federal, pois a nossa Carta Maior, se utiliza da repartição de competências, para determinar a prevalência de cada tipo normativo em face de cada ente tributante, evitando com isso conflitos, de maneira que cada ente da federação poderá e deverá atuar dentro dos limites previstos constitucionalmente.

Nesta senda, concluiu Gentile (2010, p. 28) que:

De fato, nossa Constituição Federal elegeu como critério discriminador de competências tributárias a materialidade dos fatos jurídicos. Dentro da materialidade atribuída a cada ente tributante, o limite do seu território deve ser igualmente respeitado, sendo impossível aceitar a aplicação de normas decorrentes do exercício do poder de tributar fora dos limites geográficos daquele ente.

Pelo exposto diante da reflexão da autora, a conclusão da mesma foi no sentido de que o território é conceito fundamental para a compreensão do princípio da territorialidade, perfazendo a delimitação das competências tributárias de cada ente.

Na lição de Gentile (2010, p. 28), a doutrina separa o conceito de territorialidade formal e material; sendo esta entendida como a adoção de elementos de conexão, permitindo tributar fora dos limites constitucionalmente impostos ao ente tributante, se relacionando em suma a elementos que remetem a renda produzida ou fonte produtora de rendimento, objeto da tributação e com o sujeito passivo da relação tributada.

A autora afirma que para tanto são levados em conta elementos de conexão, tais quais fonte, residência e nacionalidade, possibilitando que fatos jurídicos sejam extraterritoriais, sendo taxados além dos limites territoriais do ente tributante. Tendo-se levados em conta os fatos de conexão, a territorialidade formal admite que sejam taxados fatos ocorridos fora do limite territorial, alcançando territórios estrangeiros.

Neste sentido, leva-se em conta a soberania do Estado como exercício em função de território ou da população, tendo o sentido de soberania fiscal, adentrando em seu limite de eficácia e incidência, fatos que se conectem com o seu território.

Noutra senda, a autora aduz que a territorialidade formal presume a aplicação das leis tributárias tendo-se levado em conta o parâmetro dos limites territoriais de cada ente, à medida que o poder vinculante de uma lei é analisado dentro dos limites geográficos do ente tributante que a editou, evitando-se conflitos de competências entre entes distintos, acerca da sujeição ativa, pois a cada materialidade de conduta é atribuído apenas um sujeito ativo competente.

Delimitadas estritamente as competências na Constituição Federal brasileira, não sendo admitidas normas que alcancem territórios estrangeiros, ou que alcancem territórios além daquele referido ao sujeito ativo competente, é admitido que a teoria por nós adotada trata-se da territorialidade formal. O posicionamento adotado confere autonomia aos entes, tendo em vista a importância dada na Lei Maior, em relação organização da forma federativa.

Em relação aos municípios, se tomarmos como exemplo o ISS, veremos que não existe no texto constitucional qualquer determinação em sentido de permitir que uma prestação de serviços seja tributada além das fronteiras do município que a instituiu. É o que corrobora Gentile (2010, p. 29).

As competências políticas serão delimitadas de acordo com os critérios materiais e territoriais, cumulativamente, sobre o risco de incorrer em invasão competências alheias, de forma indevida, e conseqüente inconstitucionalidade. O princípio da territorialidade demonstra sua importância, pois delimita os contornos da eficácia da lei instituidora de um tributo, restringindo ao respectivo território, nesse caso evita-se que fatos ocorridos fora dos limites estabelecidos sejam alcançados por outros entes, conclui a autora.

Os limites territoriais propõem que o legislador infraconstitucional atue com uma lei

válida dentro dos limites territoriais da pessoa política que a produziu, tendo sua validade comprometida com a superação dos limites de território, ensejando a inconstitucionalidade nesse caso, por invadir competência de outrem. Para tanto conclui-se que o princípio da territorialidade é imprescindível para que seja determinado o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, é o que corrobora a supracitada autora.

### 3.2 O ISS FRENTE ÀS RECEITAS MUNICIPAIS

A receita advinda da tributação é de notável importância para os municípios no Brasil, na lição de Bremaeker (2010, p. 13):

Em 2009 as receitas tributárias representavam 17,22% da receita orçamentária municipal. A participação cresceu 0,88 pontos percentuais em relação a 2008, em parte incentivada pela crise econômica internacional. A única região que apresentava uma participação acima da média nacional era a Sudeste, que concentrava 66,82% de toda a receita tributária municipal do País. Em segundo plano aparecia a região Sul, que já se situava um pouco abaixo da média nacional e que concentrava 13,77% de toda a receita tributária municipal. As demais regiões apresentavam participações bem abaixo da média brasileira. Os Municípios da região Nordeste concentravam 11,25% de toda a receita tributária municipal do País, enquanto que os da região Centro-oeste concentravam 4,53% e os da região Norte 3,64%.

Bremaeker (2010, p. 01) afirma ter a estrutura tributária brasileira deixado os impostos tipicamente urbanos, como ISS e IPTU sobre competência municipal, tendo os dois impostos supracitados, sido responsáveis, em 2009, por 82,85% do montante da receita tributária municipal, tendo nos últimos anos apresentando tendência a leve crescimento percentual.

A importância das receitas tributárias municipais se acentua conforme o quantitativo demográfico dos Municípios apresenta desenvolvimento, sendo ligado ao grau de urbanização.

O principal tributo municipal é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), apresentando em 2009, o montante de 53,31% da receita tributária dos municípios. Os valores médios das receitas tributárias apontam que a região Sudeste apresenta valores mais altos do referido imposto, em face do aumentado grau de urbanização, decorrente de maior atividade econômica, se comparado com as demais regiões do país, traz Bremaeker (2010, p. 20).

De acordo com o exposto acima, os dados e justificativas trazidos por Bremaeker (2010, p. 15) apontam no mesmo sentido:

A distribuição dos Municípios segundo os grupos de habitantes mostra que existe um significativo diferencial em relação à participação da receita tributária frente à receita orçamentária. Como seria de se esperar a participação da receita tributária em relação à receita orçamentária se eleva à medida que aumenta o porte demográfico dos Municípios. Interessante observar que apenas os Municípios com população acima de 200 mil habitantes superam a participação relativa da média nacional de receita tributária. Isto significa dizer que apenas 2,39% dos Municípios brasileiros (133 unidades) se posicionam acima da participação média nacional de receita tributária. Este fato mostra que existe uma forte concentração da receita tributária nos Municípios de maior porte demográfico, que são aqueles mais urbanos. Estes poucos Municípios, com população superior a 200 mil habitantes, concentram nada menos que 72,65% de toda a receita tributária do conjunto dos Municípios do País. Em oposição, verifica-se que 70,47% dos Municípios, que possuem população abaixo de 20 mil habitantes, detêm apenas 4,70% do total da receita tributária do conjunto dos Municípios brasileiros.

Em relação à competência temos que a tributação deve ser exercida dentro de certos limites, para que o seu exercício seja legítimo em um Estado de Direito. A competência para instituir um tributo deve obedecer à exclusividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e a facultatividade. A repartição de competências é um dos grandes temas de que se ocupa a Constituição Federal.

A competência para a tributação sobre serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles previstos no Art. 155, II, CF, será dos municípios, nossa lei maior traz no seu Artigo 156, III tal disposição, sem prejuízo destes dispositivos, a Lei Complementar de número 116, de 2003 dispõe sobre o imposto, e traz rol dos serviços tributáveis em Lista de serviços anexa à referida Lei Complementar.

A lista anexa é taxativa, prevalece na jurisprudência e em nossos tribunais superiores entendimento restritivo à autonomia municipal. Não obstante tal entendimento, o STF ainda admite a interpretação ampla e analógica e a mera definição em lei complementar não poderá autorizar que seja conceituado como serviço aquilo que de fato não o é, conforme entendimento do STF, traduzido na Súmula Vinculante 31.

Superado o entendimento daquilo que é de fato considerável para a definição de serviço sujeito à incidência do ISS, resta ainda compreender o instituto da incidência. A incidência tributária consiste na descrição em lei de uma situação fática que, observada no caso concreto, enseja em uma obrigação de pagar o tributo.

A hipótese de incidência é estudada em seus aspectos material, espacial e temporal. O aspecto material trará a conduta, sendo identificado pelo verbo que descreverá o fato e seu complemento, no caso do ISS o verbo em questão é “prestar” e o complemento é “serviço de qualquer natureza”. O fato de “prestar” ocorrerá em certo lugar, e o indicativo do local traduz-se no critério espacial. É importante também determinar quando o fato ocorre, sendo esse o critério temporal, com intuito de se averiguar quando nasce a obrigação tributária (COSTA, 2018, p. 03).

O discurso do legislador pode ser como um todo, traduzido a regras jurídicas, em geral conduzidas a um juízo condicional, em que se preveem normas jurídicas para as mais diversas situações um conseqüente fático. As situações uma vez ocorridas e judicializadas produzirão efeitos jurídicos, consiste em relação de antecedente e conseqüente (CARVALHO, 1998, p. 18).

Entretanto não é todo e qualquer aspecto do fato que será considerado ao se falar em hipótese de incidência, devem ser considerados os aspectos material, temporal e espacial, em consonância com essas observações, esse fato capaz de produzir efeitos tributários é em suma a hipótese de incidência da obrigação tributária. Outros aspectos tais qual o sujeito ativo, sujeito passivo, alíquotas, base de cálculo, e demais decorrem do dever tributário (ATALIBA, 2003, p. 78).

Em relação à materialidade, resta que essa se traduz na conduta, no Imposto Sobre Serviços o verbo responsável por descrever o fato e seu complemento é “prestar”, o complemento, por sua vez será o “serviço de qualquer natureza”. O cerne da materialidade do imposto será, portanto a prestação de um serviço, uma obrigação de fazer em conformidade com os preceitos do direito privado, conforme lição de Paulsen e Melo (2013, p. 339)

Nesse sentido, Barreto (1999, p. 580) ao trazer o conceito constitucional de serviço tributável, leciona que este somente abrange:

- a) a obrigação de fazer (e nenhuma outra);
- b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluído, portanto o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune ao imposto conforme o art. 150, VI, “a” da Constituição);
  - b.1) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados “a si mesmo”, ou em regime familiar desinteressadamente (afetivo, caritativo);
  - b.2) prestados sem relação de emprego – como definida pela legislação própria – excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício), por não estar *in commercium*.



Ademais, Paulsen e Melo (2013, p. 341) defendem que as obrigações de fazer não se confundem com as obrigações de dar, para que se possa identificar cada uma delas não importa o fato de se traduzir em elemento corpóreo, bens utilizados ou significação econômica. Importa considerar o real objetivo do negócio jurídico, afinal não se pode falar em operações mistas, mediante atribuição de valor aos elementos de prestação, obrigação de fazer e obrigações de dar para a incidência do tributo sobre um só fato.

E existência de bens empregados nas prestações de serviços não desqualifica o *status* de serviço quando os bens empregados constituírem meros elementos intermediários, não devendo se sujeitar à incidência de outro imposto em razão disso, deve-se atentar ao fator preponderante do negócio jurídico, a Lei Complementar n. 116 de 2003 tem papel importante nessa função, pois em caso de situação híbrida de obrigação de dar e fazer observa-se a lista anexa da LC em epígrafe, estando à situação descrita na lista, tratar-se-á de serviço, e em caso contrário será circulação de mercadoria, defendem os autores.

O sujeito ativo será o município, tendo competência para a instituição do ISS dentro dos seus limites territoriais/geográficos, levando-se em conta para tal que o sujeito ativo será o município onde se encontra o estabelecimento prestador, lugar onde o contribuinte desenvolveu a prestação do serviço, de modo permanente ou temporário, configurando unidade econômica ou profissional; na falta de estabelecimento o local considerado devido será do domicílio do prestador, devendo ser observadas, entretanto, as exceções previstas da LC 116/03, incisos I a XXII, o exposto é endossado por Paulsen e Melo (2013, p. 363).

Entende-se, portanto que o fato ocorre no estabelecimento prestador que consistirá em complexo de forças econômicas e meios de trabalho.

Cabe ressaltar que a denominação pouco importa, devendo prevalecer a realidade fática como critério a ser observado, Paulsen e Melo (2013, p.363) trazem os elementos necessários que deve o estabelecimento abranger, quais sejam: os bens, (compreendidos como elementos como equipamentos, mobiliário e veículos, por exemplo) e mão de obra, ou pessoal suficiente para possibilitar a prestação. Para o autor a existência do local como estabelecimento depende da soma, de forma total ou parcial, dos fatores como manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros, que possibilitem a prestação

do serviço, da estrutura organizacional ou administrativa; da inscrição em órgãos previdenciários; indicação do local como domicílio fiscal para efeitos tributários, da estadia no local para a prestação dos serviços, exteriorizada por meio de sites, propagandas, contas das mais variadas em nome do prestador ou de seu representante/preposto.

O STF segue no mesmo sentido, pontificando na Súmula 400 que a maneira de atuação da empresa e sua organização não afastam a competência do município em tributar, uma vez ocorrida o fato gerador. A Súmula vem em sentido de coibir simulações e fraudes em tentativa de sujeitar-se a alíquota mais branda sem de fato existir estabelecimento no Município em questão.

Apesar de todas as regras e orientações acerca do estabelecimento prestador e seus limites; a significativa evolução da tecnologia, substancialmente em contexto pós-industrial, com incremento da prestação de serviços realizados através de transações eletrônicas, prestação de serviços através de modernos meios eletrônicos, acabam por desenvolver óbices à definição do efetivo local de sua realização, trazendo dificuldade de se delimitar qual a configuração do estabelecimento.

O que pode ser observado na prática é a ocorrência de múltiplos Municípios envolvidos nas relações jurídicas estabelecidas, já que as transações eletrônicas não estabelecem fronteiras.

Os sítios eletrônicos ainda não podem ser considerados como estabelecimento para efeitos tributários, não sendo considerável para fins de determinação de local da efetiva prestação de serviços, entretanto através dos mesmos pode ser realizada vasta gama de relações jurídicas, podendo tratar-se de difusão de serviços e bens, solicitações, aceitações, emissão de ordem de pagamento, e conseqüentemente, concretização dos mais diversos tipos de transações (CAMPOS, 2011, p. 05).

Permite-se e inclusive é frequente a ocorrência de negócios jurídicos com pessoas em divergentes áreas geográficas, e ainda o provedor em outra parte divergente da dos negociantes, fato que dificulta ainda mais a precisão do local de estabelecimento.

A Lei Complementar 116 foi decretada e sancionada em 31 de julho de 2003, com objetivo de trazer inovações, em relação ao Decreto 406/68, no que tange em

relação ao regime jurídico do ISS. Dentre as inovações trazidas, tratou-se do critério espacial da hipótese de incidência do referido imposto, entretanto o advento da lei em 2003 não foi capaz de as controvérsias acerca do seu critério espacial. Ainda se discute, por exemplo, se o imposto seria devido no estabelecimento prestador ou no local onde ocorreu o fato.

Nesse sentido, Embargos de Divergência julgados pelo Superior Tribunal de Justiça contra decisão proferida no Recurso Especial n. 130.792-CE (Rel. Min. Ari Pargendler, Rel., p. acórdão Min. Nancy Andrigui), consolidaram, em relação ao Decreto-Lei 406/68, entendimento em sentido de que para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços deve ser considerado o local onde ocorreu o fato gerador a fim de possibilitar a fixação de competência do município responsável por realizar a arrecadação do tributo, e conseqüentemente, onde será exigível o crédito tributário, ainda que seja relevado o Artigo 12, alínea a, do Decreto-Lei em epígrafe.

O STJ entende que a possibilidade de se permitir que o serviço realizado em um município seja tributado por outro, acarretaria em extraterritorialidade, e, em razão disso estaríamos diante de inconstitucionalidade.

Pelo entendimento de Trindade (2003, p. 38-39) em contraponto com tal decisão, o legislador estabeleceu como critério espacial na lei complementar, o estabelecimento prestador do serviço, e, portanto, a interpretação do Superior Tribunal de Justiça, ofenderia os artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal, incorrendo em inconstitucionalidade ao ferir os princípios da legalidade estrita e legalidade tributária.

Outro contraponto a ser observado é que o Decreto-Lei, para ser considerado inconstitucional, deverá ter a sua inconstitucionalidade declarada de forma expressa, não podendo deixar de ter sua aplicação sem a sua declaração incidental ou por via concentrada, não pode o estado-juiz deixar de aplicar norma legal sem a devida declaração em processo autônomo.

A LC 116/03 prevê que se dará, no município do estabelecimento prestador, e no local onde se situa o domicílio do prestador, caso o estabelecimento prestador se mostre inexistente, vide artigo 3º do referido diploma:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV,

quando o imposto será devido no local: [...] (BRASIL, 2003).

Ademais, as hipóteses em que será devido no local da prestação são excepcionais e previstas nos incisos II a XXI do mesmo artigo, e no mesmo sentido hipóteses de serviços advindos do exterior do país, ou que tenham se iniciado no exterior do país estão previstas no inciso I.

O artigo 4º da LC 116/03 por sua vez, remete as características do modo de prestação do serviço, devendo ser considerada para fins de determinar o estabelecimento prestador, o local onde se realizem os serviços de maneira permanente ou temporária, configurando-se unidade econômica ou profissional. Também sendo válido ressaltar que a denominação não prevalece diante da realidade fática, sendo irrelevante a denominação adotada para o estabelecimento.

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).

O legislador através do artigo 4º buscou coibir artifícios fraudulentos de contribuintes que, visando desembolsar menos, instalam-se em municípios onde a alíquota do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é menor, mas de fato prestam serviços em outros. Afasta-se para tanto os conceitos tradicionais de estabelecimento prestador, historicamente vinculados à ideia de sede, filial, agência, posto de atendimento ou outras denominações que porventura venham a ser utilizadas, não se considera para esses fins o local designado pelo contribuinte.

Ademais, segundo concepção adotada no artigo 4º resta irrelevante o caráter permanente ou temporário da prestação do serviço, devendo ser considerado apenas o local que o contribuinte desenvolve sua atividade, configurando-se a unidade autônoma ou profissional.

Em face de precedente do STJ (Resp 1.160.253-MG – 2ª Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 10.8.10, *DJe* de 19.8.10) é possível notar o entendimento pela jurisprudência de que, primeiramente, é competente para realizar a cobrança do ISS o município onde conste o local do estabelecimento prestador, considerando-se para tanto a delimitação do mesmo a localidade onde existir unidade econômica ou profissional, independente de sua definição formal como sede ou filial da pessoa jurídica. O egrégio tribunal fundamentou a decisão nos artigos 3º e 4º da Lei

Complementar 116/03.

De relevância também foi julgamento do STF em 2011, ainda se tratando do estabelecimento prestador, fundamentado no artigo 3º da LC n. 116/2003 e DL n. 406/68, o entendimento consolidado foi em sentido de se considerar devido o imposto no município em que se tenha ocorrido a prestação do serviço de fato, pois foi nesse momento que se percebe realizado o fato gerador. (EDcl no AgRg no Agravo de Instrumento 1.318.0645-MG, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. 19.5.11, *DJe* de 25.5.11).

Ante o exposto, conclui-se que, com exceção dos incisos I a XXII do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, deverá o ISS ser recolhido no local do estabelecimento prestador, local esse em consonância com os requisitos e características supracitados.

Toda a situação de dificuldades em órbita do critério espacial do Imposto sobre serviços de qualquer natureza, o contexto experimentado, sobretudo no final do século XX de progresso tecnológico significativo e notável, é agravada, diante de sua intensidade, repercutindo em todas as relações sociais, não suprimindo inclusive as repercussões na prestação de serviços.

As mudanças advindas da revolução tecnológica relativizaram as condições de tempo e espaço nas relações jurídicas, repercutindo no direito tributário e na forma de prestação de serviços.

As questões preliminares acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, seus institutos fundamentais outrora discutidos no projeto, princípios a serem tratados, hipótese de incidência, sobretudo no que tange ao seu critério temporal e espacial; deverão ser analisadas se compatibilizando com a nova realidade na prestação dos serviços com o advento da reestruturação das empresas, da redistribuição das etapas de trabalho e produção e relativização da presença física nas relações jurídicas estabelecidas.

## 4 PROBLEMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E ISS EM PARALELO COM COMÉRCIO ELETRÔNICO

A popularização do comércio eletrônico no consumo trouxe benefícios à sociedade, o acesso foi facilitado, as distâncias relativizadas com o advento da globalização, e é possível estabelecer relações jurídicas em um leque muito maior, e com uma facilidade jamais experimentada.

No entanto, os prejuízos surgiram à medida que os conceitos, e todo o entendimento que permeavam as relações e a incidência tributária nas mesmas foi alcançada por problemas, decorrentes de um atraso do Direito em relação às evoluções sociais.

Nesse sentido é atingida a segurança jurídica e os conceitos que permeiam o critério espacial, material e temporal do ISS.

### 4.1 O PROBLEMA DA SEGURANÇA JURÍDICA

Com o advento de inovações tecnológicas e o seu consequente impacto na tributação, devem ser citados os efeitos que estes produzirão nas relações tributárias, e inicialmente é necessário analisar os impactos na segurança jurídica.

Nesse sentido Sanches (1985, p. 279) trata da segurança jurídica no direito tributário como um desafio, com efeitos especialmente enfáticos no direito fiscal, em razão de que o mesmo tem em seu cerne a transferência compulsória de recursos dos cidadãos para o Estado, o que de forma irrefutável faz com que alterações no regime jurídico da tributação, correspondam a uma alteração na atribuição jurídica dos bens.

Conclui Caymmi (2007, p. 62) que, neste sentido, restringem-se os direitos do contribuinte frente ao Estado, configurando a existência de uma tensão na relação jurídica, e é notável a necessidade dos limites impostos serem bem definidos, para que seja delineada a segurança jurídica e que o Estado possa arrecadar sem incorrer em disponibilidade econômica para o contribuinte.

O autor ainda assegura que a segurança jurídica no Direito tributário se mostra importante, sobretudo no que concerne à sua aplicação perante a definição dos

limites da legalidade tributária, considerando se o contexto em que se deve haver um equilíbrio, evitando-se incorrer em uma segurança absoluta e definitiva proporcionada pela tipicidade formal como na necessidade de flexibilização da reserva da legalidade.

Em função de uma realidade de relações jurídicas complexas, fruto da complexa vida econômica e da necessidade de uma tributação universal e equânime; é importante a necessidade de se obedecer ao paradigma norteador da justiça distributiva nos regimes fiscais.

Conforme ressalta Canotilho (2002, p. 257), o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. O que se traduz na necessidade de relações voltadas de estabilidade e previsibilidade.

Neste sentido, se pode afirmar que em qualquer Estado, independente de sua realidade e objetivos, a segurança jurídica, se mostra necessária, e sua busca, em algum nível, relevante.

Resume Caymmi (2007, p. 65) que o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, convergindo para o estabelecimento da segurança jurídica em matéria tributária, prevê mecanismos como a legalidade, irretroatividade e anterioridade, para evitar prestações imprevisíveis e permitir que as mesmas sejam calculáveis.

Os cidadãos devem poder planejar suas atividades particulares, de forma antecipada, com o prévio conhecimento das suas obrigações como contribuinte, quantificando assim, os tributos devidos em razão das atividades realizadas.

Xavier (1978, p. 46), ao tratar do princípio da confiança na lei fiscal traz que “segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas originadoras de encargos fiscais” inclusive, ao Xavier (1978, p. 46) tratar dos fundamentos da segurança jurídica leciona que:

O princípio da confiança na lei fiscal, de que fala doutrina alemã, ou o direito do contribuinte à segurança jurídica, a que se refere Sainz de Bujanda – que conduzem à configuração do princípio da legalidade tributária como reserva absoluta da lei formal – são corolários de certas concepções acerca da sociedade, do Direito e do Estado, a que a doutrina tributarista nem sempre tem dado o devido relevo que indubitavelmente merecem.

Ataliba (1985, p. 145) destaca para a importância da segurança jurídica em matéria tributária ao concordar ser a matéria tributária a mais propícia a alterações e

inovações por parte do Estado, numa notável tendência ao abuso do poder no que tange à seara tributária.

Portanto, é prudente a conclusão de Caymmi (2007, p. 63) ao afirmar que:

A segurança jurídica em matéria tributária, portanto, possui especial relevância, pela própria natureza do objeto de sua disciplina jurídica, que regula uma limitação estatal ao patrimônio privado e pelo comportamento historicamente verificado do Estado na relação de tributação, o que torna imperativo a afixação de uma delimitação precisa da esfera privada em oposição ao Poder Público.

A partir da análise realizada acerca da segurança jurídica em matéria tributária; sem, contudo, deixar de considerar a realidade existente, de um modelo de Estado de Direito, no qual a economia é regida pela livre iniciativa, concorrência e propriedade privada, nota-se válido traçar um paralelo entre os dois pontos, levando-se em conta as consequências práticas da segurança jurídica em matéria tributária e o atual modelo econômico, Ataliba (1985, p.51) ilustra, neste sentido que:

Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir, empreender e atuar numa economia de mercado não seja mera figura retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado. Não pode sustentar um governo que agrave – com suas surpresas e improvisações – as incertezas, normais preocupações e ônus da atividade empresarial.

O Positivismo Jurídico possui uma ligação intrínseca com a segurança jurídica, o mesmo surge a partir da consolidação da supremacia do valor da segurança jurídica, que associada a concepção formal do direito e a ideia de Direito como norma jurídica, irá resultar na “concentração, pelo Positivismo Jurídico, dos critérios de garantia da segurança jurídica no controle dos procedimentos formais de estruturação da norma jurídica, assim, acompanha esta supremacia do valor segurança” (CAYMMI, 2007, p. 75), com isso nota-se maior previsibilidade, permitindo que o contribuinte se antecipe no que diz respeito as suas condutas, ao fato gerador e as consequências decorrentes.

Assim, o destaque que ganhou a segurança jurídica, influenciou na adoção de critérios de garantia do referido valor, sobretudo no que diz respeito à linguagem, utilizada como meio garantidor de controle da estruturação da norma jurídica, obtida através de procedimentos formais.



No entendimento de Nóvoa citado por Caymmi (2007, p. 75-76), no aspecto da formalidade, a segurança jurídica permite inclusive, proporcionar objeção à arbitrariedade, ou seja, o próprio positivismo, como atividade de legislar prevendo as condutas e suas consequências, evitaria condutas arbitrárias e proporcionaria maior segurança, para que isso fosse possível seria necessária inicialmente a presença das normas jurídicas, desde que decorrentes da atividade legislativa racional, não devendo para tanto existirem lacunas.

Ademais, a atividade de legislar deve ser considerada para atingir os fatos que a antecedem, sendo *conditio sine qua non* para a previsibilidade do direito, sem deixar de ser assegurado à sociedade o prévio conhecimento das normas, a fim de propiciar tal previsibilidade.

No entendimento de Nóvoa citado por Caymmi (2007, p. 76-77) as normas devem ser editadas com o intuito de permanecerem definitivas e estáveis; permitidas pontuais exceções. No mesmo sentido, seguindo o referido raciocínio, “a regulação normativa há de se expressar de uma maneira pela qual a definição dos pressupostos normativos de incidência tenha a amplitude semântica o mais ampla possível” (*Ibidem*, p. 77).

A necessidade da segurança jurídica, consubstanciada pelo sentido de tipicidade formal, tem sua importância acentuada quando se diz respeito a normas que tem potencial de restringir direitos fundamentais, tais como o direito à propriedade; Nesse sentido Canotilho (2002, p. 258) preceitua que exigir-se uma maior determinabilidade nas leis é essencial, sobretudo tratando-se de leis restritivas ou autorizadoras de restrição.

São notáveis as características supracitadas nas normas tributárias, à medida que, as mesmas importam na transferência compulsória do patrimônio privado ao Estado, Ataliba (2003, p. 28) descreve que a norma tributária figura como um comando, que determina que seja entregue dinheiro ao Estado. Pode ser afirmado, portanto, o caráter restritivo de direitos das normas tributárias.

A segurança jurídica em matéria tributária irá, portanto, se perfazer, quando forem estabelecidos limites na constituição, tendo uma norma hierarquicamente superior, tal qual nossa Magna Carta, como norte para definir os contornos da tributação.

Carrazza (2013, p. 278) ao tratar da importância da legalidade na seara tributária,

leciona que cabe ao princípio da legalidade promover a segurança das pessoas frente a os tributos incidentes, pois a proteção à propriedade privada prevista nos arts. 5º XXII e 170, II seria ineficiente se não houver a proteção que para que os tributos sejam alterados apenas pela lei, não pelo executivo.

Caymmi (2007, p. 80) conclui que é necessária para garantir a segurança jurídica, a previsão de determinabilidade plena, ao com a previsão das exatas consequências da conduta nas relações tributárias que se perfazem, resultando na ideia de tipicidade fechada da tributação.

Configura-se assim, como a mais básica das expressões de segurança jurídica em matéria tributária, possibilitando ao particular a confiança, previsibilidade e calculabilidade da legislação, ou seja, a segurança de que só lhe poderá ser exigido do tributo pelo fato, e na proporção deste, que, detalhadamente, é exposto na norma de tributação (CAYMMI, 2007, p. 80).

Xavier (1998, p. 60-62) preceitua que a tributação não ocorrer tendo como base normas formuladas de forma geral, ao contrário, devendo ser delimitados de forma precisa os contornos da tributação, devendo os mesmos serem definidos com a maior clareza possível os conceitos normativos; sendo vedados portanto, cláusulas capazes de permitir a atuação arbitrária do Poder Público.

O Autor entende, ainda, que a tipicidade é um mandamento destinado ao legislador, e nesse sentido, a norma deve ser formulada de forma clara e precisa, permitindo o entendimento do contribuinte, permitindo que seja previsível a este suas obrigações e a taxaço em razão de suas condutas.

No mesmo sentido, defende Tôrres (2003, p. 66):

Na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação. Para tanto, o legislador projeta-se para o mundo dos fatos, recortando, na sua complexa tessitura, as propriedades necessárias para que se possa conferir-lhes relevância jurídica, o que faz munido com os parâmetros atribuídos pela Constituição, como igualdade, direito da propriedade, justiça material e igualdade, entre outros.

Desenvolvendo o raciocínio exposto, pode se compreender a legalidade, princípio norteador do direito tributário como um todo, e previsto na Constituição Federal de 1988, o referido princípio importa na descrição e delimitação aquilo que se diz tributável, delineando todos os seus contornos; hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota, indistintamente, necessitam de acentuada atenção, todos eles podendo ser extraídos da lei, de forma clara e

precisa e em conformidade com o artigo 97 do Código Tributário.

Não obstante, é de suma importância em paralelo, a identificação, de forma mais precisa possível, do fato gerador, com seus contornos bem definidos e suas características analisadas de forma precisa. Pois, o crédito tributário é apenas devido em situação que reste configurado o critério material da hipótese, sendo necessária para a configuração do fato gerador, que seja típica a situação, que esteja de acordo com a figura do tipo traçada pela hipótese.

#### 4.2 INCOMPATIBILIDADE COM PADRÕES CLÁSSICOS ESTABELECIDOS

O comércio eletrônico dificulta a identificação da identidade e da localização de contribuintes que estejam praticando atividades potencialmente tributáveis, em razão existirem alguns obstáculos em se definir ou delinear tais contribuintes e atividades, além disso, as transações podem se utilizar de técnicas de criptografia ou dinheiro eletrônico anônimo.

Para Corrêa a competição tributária é potencializada com a internet e transações realizadas por via eletrônica. Não é factível se imaginar em um cenário de internacionalização da economia, e maior interação entre os países, não se vislumbra facilmente um acordo para permitir a renúncia por parte de Estados soberanos do controle da tributação direta, o raciocínio dentro de um mesmo ente soberano, do que diz respeito a municípios, por exemplo, segue a mesma linha de raciocínio.

A autonomia do ISS é dificultada, em decorrência dos óbices de adaptação diante da existência de um intenso comércio virtual.

Os entes, comumente se direcionam em sentido de buscar atrair capitais em busca de vantagens tributárias. Os governos e entes podem oferecer vantagens de redução nas alíquotas de impostos e atrair atividades econômicas de outras localidades. Esse comportamento dialoga com a ideia da existência de “paraísos fiscais”, e é notável, inclusive a presença de certa leniência no combate das guerras fiscais, em razão de muitos países se beneficiarem oferecendo vantagens fiscais.

As tentativas de se instituir um organismo supranacional de tributação, unificando

em espécie de “word tax organization” vem enfrentando resistência em virtude de um nacionalismo fiscal presente (MOTTA; FONTANIVE, p.05).

O capital que tem em si a forte característica da mobilidade apresenta vantagem diante daqueles com menos mobilidade, pois podem se valer dos serviços advindos de localidades com alta tributação, e sujeitando-se ao regime de tributação de locais com menor carga tributária.

A internet facilita a mobilidade e o acesso para uma gama maior de pessoas, bem como aproxima consumidores de produtores e prestadores diretamente, por outro lado, a taxaço de fatores móveis é dificultada, o que impulsiona a elevação na tributação de fatores com menor mobilidade, a exemplo do trabalho.

O presente cenário ressaltado dificulta a utilização do sistema como um instrumento de redistribuição de renda, servindo como forma de acentuação da eminente desigualdade tão problemática atualmente.

O desenvolvimento qualitativo e quantitativo na seara tecnológica e os novos recursos tecnológicos, no entanto, não raro mostram-se incompatíveis com os conceitos e padrões estabelecidos juridicamente na sociedade.

A nova realidade trazida pela Era da Informação resultou em lacunas legais, sendo necessário aos estudiosos do direito, uma formidável pesquisa, estudo e debate, no intuito de que tais lacunas possam ter uma solução aplicável aos casos em concreto, e que sejam preenchidas sempre que possível e necessário.

Ante o exposto vale ressaltar que a relativização do espaço, que a sociedade de informação proporcionou e proporciona, traz consigo a coexistência de nações, cada uma delas com sua própria soberania, e seus próprios regimes jurídicos e regimes nacionais, além dos diferentes costumes, e culturas que coexistem, ensejando um com isso um desafio ao Direito em face do preenchimento das lacunas supracitadas.

A eminente função de pacificação social do Direito resta prejudicada, em face da árdua tarefa que é encontrar soluções pertinentes aos conflitos advindos do novo paradigma vivenciado, paradigma este que insurge na necessidade de uma regulação satisfatória, capaz de regular de forma pertinente e proporcionar a coibição de eventuais ilicitudes com maior facilidade.

As transações realizadas através da internet são, atualmente, uma fração

significativa dos negócios desempenhados na economia do nosso contexto social.

Nestas circunstâncias, de acordo com entendimento de Corrêa (2002, p. 30), os tributos no cenário do comércio eletrônico envolvem questões complexas que devem ser discutidas e elucidadas em que diz respeito ao reconhecimento de um fato da realidade, um negócio jurídico, como hipótese de incidência do tributo, possibilitando que aquelas ações praticadas no âmbito da internet, gerem por consequência, efeitos palpáveis traduzidos em obrigações tributárias; obrigando o contribuinte na medida de suas respectivas obrigações.

É notória a necessidade de obrigar os contribuintes na medida de suas correspondentes obrigações tributárias, e nesse contexto, é imprescindível que seja a priori, delimitado o fato gerador respectivo, afinal a utilização da internet pode vir a relacionar-se com a venda de produtos; de bens tangíveis e intangíveis, bem como a prestação de serviços, por exemplo.

Além de todo o contexto analisado em epígrafe, outra situação de significativa relevância aponta para maiores discussões, qual seja: a aquisição por brasileiros ou domiciliados no Brasil, de determinados produtos e serviços disponibilizados por fornecedores com sede em outros países. Tal situação traz ainda mais óbices, dúvidas e necessita de maior debate para uma solução sensata.

O empresário ao se posicionar no mercado corporativo irá buscar movimentações mais lucrativas, considerando leis trabalhistas, a remuneração em diferentes lugares, matéria prima e consumidores com fácil acesso, bem como a eventual possibilidade de incentivos fiscais ou a presença de tributos em valor módico, todos os aspectos são levados em conta para uma maior lucratividade.

Somado a esse contexto, a possibilidade de transações econômicas no comércio eletrônico tornou irrelevante a presença física nas mais variadas relações jurídicas, sendo passíveis de serem realizadas à distância, em diferentes lugares do planeta. Trazendo consigo a disputa e concorrência entre diferentes entes na tributação.

A internet foi e é motivadora de destaque na referida competição tributária, possibilitando o deslocamento das atividades das empresas para locais de baixa tributação, o que reforça o conceito de “paraísos fiscais”.

Neste sentido a tributação de bens e serviços, nas transações eletrônicas mostra-se mais problemática do que a tributação nas vendas físicas. Dificulta-se a identificação

dos contribuintes, em que se pode apontar de fato quem é o sujeito da tributação. Este cenário de incertezas, no qual as relações não são vistas com nitidez, cria um ambiente propício para a fraude fiscal.

A internet tende a potencializar a competição tributária entre localidades distintas. A arrecadação no plano mundial é estruturada sobre a máxima de que cada país definirá a forma, os sujeitos e o fator quantitativo dos tributos, dentro de seu espaço de soberania. No Brasil, os tributos têm sua competência definida constitucionalmente para cada ente, e dentro de sua competência, cada ente realizará a tributação com uma autonomia limitada, cabendo neste caso a cada município a competência do ISS.

Alterado substancialmente o contexto de prestação de serviço e estabelecimento prestador, deverão ser observadas as mudanças substanciais que ocorreram nos antigos parâmetros, através dos quais se edificaram os diplomas que atualmente tratam da questão da tributação o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

As plataformas tecnológicas possibilitaram a existência de empresas com equipes virtuais, compartilhando profissionais independentemente de sua localização física, alocando profissionais e as funções; levando-se em consideração seus custos em diferentes localidades com diferentes perfis. A possibilidade de leis trabalhistas mais brandas, por exemplo, é um incentivo nesse sentido.

Possibilita-se buscar a mão de obra mais barata ao se alocar profissionais onde a mão de obra tenha mais baixo custo, estabelecer a distribuição onde há carga tributária se apresente com índices mais módicos e com maior facilidade, e a pesquisa e desenvolvimento nos locais de subsídios mais acessíveis, tudo isso com uma facilidade muito maior, relativizando-se completamente as distâncias.

Nesse cenário as mudanças sociais ocorrem em ritmo muito mais acelerado do que o direito acompanha, sobretudo na seara tributária, surgindo a constante necessidade de se trazer soluções para novos conflitos e situações que ainda não foram previstos pelo legislador.

As transações eletrônicas colocam a baixo o conceito de estabelecimento permanente, cujo pressuposto, entre outros requisitos, é a existência física do mesmo, diante da relativização da presença física na prestação de serviços, tornando-se irrelevante em muitos casos. Ocorre uma desmaterialização das

relações jurídicas e o legislador deverá ser capaz de prever essas situações, devendo ser superadas visões clássicas adotadas em diversos sentidos.

O problema ainda deve ser visto diante da evasão tributária advinda dos paraísos fiscais, e como poderão os entes agir para evitar a prática da evasão fiscal diante da importância da receita do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza para a conjuntura econômica brasileira (NUNES, 2016, p. 01).

Corrêa (2002, p. 36) reconhece que apesar das diferenças existentes entre as diversas ordens tributárias mundiais, deve-se atentar para o que vem sendo adotado em outros países em relação à tributação nas transações via internet.

Corrêa (2002, p. 37) traz a título exemplificativo, nos Estados Unidos da América, em virtude da cultura de venda de bens materiais tipicamente taxados, e venda de produtos e serviços, raramente taxados, ainda não é possível se falar em uma solução para os diversos debates e problemas advindos da tributação dos serviços digitais, entretanto, os provedores têm buscado compatibilizar os seus negócios com as leis estaduais existentes sobre o assunto, junto ao Código Tributário Federal estadunidense, amenizando assim, eventuais problemas e estruturando seus negócios em consonância com os diplomas até então estabelecidos neste sentido.

Os estados americanos vêm elaborando diversas propostas distintas no sentido de regular a tributação dos serviços prestados via sítios eletrônicos, apesar de tal comportamento adotado, ainda não se pode falar em lei federal ou doutrina que venha a favorecer a implantação de um sistema uniforme tributário que seja adequado e comporte todas as situações possíveis, defende o autor.

Diante do problema apresentado e suas implicações, o autor aponta para uma possível alternativa para solucionar o impasse poderia ser encontrada na própria tecnologia, com o estabelecimento de um padrão global de regulamentação, para que seja possível a fiscalização e regulamentação das transações eletrônicas.

Em verdade, neste tipo de transações, diante de todas as circunstâncias, o conceito de estabelecimento prestador não se mostra suficiente ou adequado para definir a competência, pois atualmente os serviços prestados por meios telemáticos não se submetem a tais delimitações, e nesse sentido todos os serviços devem ser tributados isonomicamente, devendo um critério mais adequado para todos os serviços ser adotado, em face do atual.

A tributação apresenta relevante óbice em relação à hipótese de incidência no que diz respeito aos serviços prestados por provedores de acesso.

As atividades comerciais usuais, prestadas através de provedores de acesso acabam por dificultar a cobrança das obrigações tributárias.

Tópico cuja importância reflete em necessidade de maior aprofundamento é o que diz respeito acerca da natureza jurídica dos provedores de serviço, a fim de que seja possível estabelecer qual o tributo incidente, se seria o ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza), ambos com competência distinta, sendo o ICMS de competência estadual e o ISS por sua vez, de competência municipal, de acordo com os artigos 155, II e 156, III ambos da Constituição Federal, respectivamente, endossa Côrrea (2002, p. 35-36).

A dúvida paira em razão da dificuldade de se estabelecer se cabia à definição dos provedores de serviço como realmente atividade de serviço de comunicação. Em se tratando de serviço de comunicação, estaríamos diante da hipótese do fato gerador do ICMS, no entanto a atividade também pode ser visualizada como uma atividade de serviço de prestar conexão à internet, sendo nesse caso a atividade realizada não de comunicação direta, e sim de adicionar utilidade da comunicação, defende o autor.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através do parecer de número 1093/97, concluiu no sentido de entender que o serviço de comunicação via internet estaria alcançado no rol do 155, II, sendo hipótese de ICMS, divergindo do entendimento até então adotado, pois até então o imposto que vinha sendo recolhido era o ISS, apesar do entendimento firmado pela procuradoria o tema apresenta divergências de entendimento dignas de atenção.

#### 4.3 OPERAÇÕES NO COMÉRCIO ELETRÔNICO, INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS E IMPLICAÇÕES DAS TRANSAÇÕES NA INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS



No entendimento de Albuquerque (2018, p. 01), as operações com intermediação de serviços realizados eletronicamente, devem ser entendidas. O mercado do *e-commerce* é composto pelo conjunto de duas distintas de atuação, a venda de mercadorias e serviços e a intermediação de venda de mercadoria e serviços.

Em relação à venda de mercadoria e serviços, o autor afirma que a transação é realizada na plataforma eletrônica, muitas empresas possuem plataforma online para oferecer seus serviços, existem lojas on-line destinadas a atender a uma infinidade de demandas, serviços como traduções, transcrições, análises fiscais, cessão de uso de softwares, gráficas digitais e outros, são facilmente negociados virtualmente.

A intermediação da venda de bens e serviços por sua vez, ocorre em plataforma online disponibilizando espaço virtual na base de dados e layouts de *e-commerce* conectando o vendedor da mercadoria ou fornecedor do serviço, sendo em virtude do serviço prestado, exigida contraprestação que incidirá sobre o montante da venda, é o que corrobora o autor.

Para Albuquerque (2018, p. 01), são necessárias respostas aos questionamentos acerca do exercício do ISS no comércio eletrônico, tais quais se é necessário recolher o ISS em operações realizadas via *e-commerce*, qual município deverá ser o sujeito ativo, qual base de cálculo, a título exemplificativo.

Na concepção do autor, *prima facie*, há diferenciação a ser observada, à medida que nas situações de venda de serviços, o ISS deve ser recolhido no momento em que ocorre a devida prestação, não sendo considerado como devido o imposto no seu recebimento, pois o tributo incide sobre a prestação do serviço, e não sobre o seu pagamento.

Pela LC 116/03 nas operações de intermediação de serviços, o ISS seria via de regra devido no local onde o proprietário do comércio eletrônico prestasse o serviço de intermediação, seguindo a mesma lógica das transações de serviços.

A venda de serviços e a intermediação da venda de serviços, é principalmente diferenciada no que diz respeito ao modo que o município irá exercer a atividade de tributar, no caso da venda de serviços, se vincula o serviço contratado pelo consumidor, sendo que o local do recolhimento pode mudar de acordo com o serviço contratado, e no caso da intermediação, não há a mesma movimentação, não se acompanha o serviço tomado pelo consumidor final, mas sim o local que se encontra

o prestador do serviço, uma vez que o serviço realizado é a intermediação, é o entendimento de Albuquerque (2018, p. 01).

Tratando-se do município que deverá instituir e recolher o imposto, a LC 116/03 traz o local via de regra, como o estabelecimento prestador, o art. 3º da LC 116 prescreve: “O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador [...]” (BRASIL, 2003).

Gentile (2018, p. 92) atenta para o fato das exceções à regra geral, listadas nos incisos I a XXII do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, caso em que a prestação será devida no local da onde o serviço foi prestado.

Conforme assevera a supracitada autora, a Lei Complementar n. 116/2003 não trouxe grandes inovações em relação ao Decreto-lei n. 406/1968, apenas ampliando o rol de exceções a regra geral que foram previstos anteriormente. A determinação do sujeito ativo mostra-se problemática, nesse sentido, à medida que independa da participação do estabelecimento prestador, a prestação do serviço, sua execução de fato.

A previsão do artigo 3º da LC 116/03 não deixa dúvidas, quando tratar-se de estabelecimento prestador localizado no mesmo município dos serviços executados, afirma Gentile (2018, p. 93).

No entanto, quando o município que detém competência para instituir o tributo quando a execução ocorre em lugar distinto do estabelecimento prestador, a situação mostra-se mais complicada.

Ao tratar do critério espacial, o legislador infraconstitucional conceituou o estabelecimento prestador como se segue:

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).

Para a definição de estabelecimento prestador, portanto, não nos interessa o tamanho, dimensão ou porte físico do estabelecimento, pois tais conceitos se mostram irrelevantes frente ao conceito trazido pelo art. 4º da Lei Complementar 116/03.

Gentile (2018, p. 94) traz, portanto que a premissa traz que não caberá na definição de estabelecimento prestador, o estabelecimento que figura como tomador, ou outros espaços destinados para a execução dos serviços.

O estabelecimento prestador devera ser tido como aquele que detém as condições, infraestrutura necessária à prestação dos serviços e ainda que possua algum vínculo societário com a matriz, endossa a autora.

A autora aponta descompasso entre a Constituição e o artigo 3º da Lei Complementar 116/03, pois a Lei Maior dispôs sobre a competência tributária dos municípios, trouxe a respeito da materialidade, a prestação de serviços de qualquer natureza – devidamente ressalvadas as exceções dos serviços de competência dos Estados e União - e tal critério material, não se relaciona com o estabelecimento prestador ou domicílio:

A interpretação da mensagem constitucional só pode ser uma: cada Município é competente para tributar os fatos jurídicos tributários ocorridos dentro de seu território. Considerar que o fato jurídico não ocorreu dentro daquele local onde efetivamente aconteceu significaria retirar a competência desse Município e atribuí-la a outro, o que é inviável, ainda mais por meio de normas infraconstitucionais (GENTILE, 2018, p. 96).

Para o autor, ponto importante a ser abordado é o que trata do pagamento das transações realizadas virtualmente, pois há maior dificuldade para se aferir qual a base de cálculo será taxada no caso da intermediação, o efeito ocorre, pois há o recebimento total dos valores pagos pelos contratantes dos serviços, por meio da entidade de intermediação, que acaba por repassar a parcela do prestador do serviço e reter a sua comissão.

O assunto requer cautela, pois para quem realiza o serviço de intermediação, nem todos os valores adentrados nas suas contas, compõem o preço do serviço da intermediação, pois são devidos ou a comissão ou taxa que é devida pela referida intermediação, e, portanto os demais valores que não correspondam a tal taxa ou comissão, são receita de terceiros, que devem ser repassados a estes, é o que corrobora Albuquerque (2018, p. 01).

Tais receitas não se incorporam definitivamente ao patrimônio do intermediador, devendo, portanto ser considerados como apenas ingressos, trata-se de situação em que o dinheiro entrará no caixa da empresa com um destinatário certo a ser pago, os valores que não se incorporam definitivamente, sendo apenas um ingresso, não devem ser considerados para a incidência de PIS, CONFINS, IRPJ e CSLL, ou

compor faturamento para aqueles que optaram pelo Simples Nacional.

Ademais, há certa dificuldade no que tange a algumas operações que são encontradas na lista anexa da LC 116/03, quais sejam:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL, 2003 grifos do autor).

Como defende Albuquerque (2018, p. 01), os exemplos referem-se a serviços que prescindem de suporte físico, sua prestação se dá virtualmente, pois são plenamente ligados ao conceito de negócio virtual e ao mundo digital, em virtude de sua natureza, inclusive, há divergência doutrinária acerca de sua natureza, há quem defenda que a atividade não deveria ser considerada como serviço, pois doravante estejam incluídos na lista anexa da LC 116/03, por sua similitude com uma espécie de locação.

Entretanto, se consideradas serviços, as atividades deverão ter seus aspectos fiscais delineados. Nesses casos o objeto das transações virtuais deverão recolher ISS, levando-se em conta o preço do serviço realizado, nota-se que as transações envolvidas, apesar de apresentarem características diferenciadas, seguem as linhas gerais de tributação, considerados os impostos como o ISS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, endossa o autor.

Segundo o autor, ainda no caso da intermediação dos serviços segue a mesma linha de raciocínio, o ISS devido sobre a intermediação seguirá as linhas gerais supracitadas, o ISS deverá incidir pelo valor da comissão recebida pela intermediação, nesse caso.

Outra situação que tem repercussão atualmente é o caso dos serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, que ocorrem com conteúdos de mídias de áudio, vídeo e imagem (ressalvados os livros, jornais e periódicos que possuem imunidade), através de plataformas virtuais.

De acordo com o autor, caso ela ocorra de forma definitiva, sendo o direito aos conteúdos virtualmente disponibilizados, ocorridos de uma única vez, passando a ser propriedade do usuário, não será devido o ISS, isso se dá em virtude de ter a Lei Complementar nº 116/03, no seu item 1.09, referir-se apenas a conteúdos eletrônicos disponibilizados de forma não definitiva:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL, 2003 grifos do autor).

Nesses casos o imposto devido é o ICMS, conforme a lista anexa e a Portaria CAT nº 24/2018 do Estado de São Paulo, para os demais impostos a diferenciação não apresenta repercussões práticas, uma vez que estes incidirão independentemente da forma definitiva ou não da disponibilização do conteúdo, endossa Albuquerque (2018, p 01).

Para Garcia (2013, p. 248) o comércio eletrônico vai se perfazer com operações de venda de bens e serviços, e apresentará implicações nos tributos sobre o consumo no Brasil, sobretudo no ISS e ICMS, tais impostos surgiram como um desdobramento do IVA – Imposto sobre Valor Agregado em dois tributos: que incidiam tanto sobre a circulação de mercadorias, ou seja nos bens materiais, como nas transações de bens não considerados mercadorias, ou seja, nos serviços.

Na lição de Garcia, os efeitos tributários da relativização das condições de tempo e de lugar que decorrem das operações de comércio eletrônico, tem repercussão, sobretudo nos impostos que recaem sobre o consumo.

Ademais, haverá impacto na regra-matriz da incidência, em relação ao critério espacial, pois o fato poderá ocorrer, ao mesmo tempo, em mais de um local, inclusive em um espaço virtual, e o critério material, pois será dificultada a definição com exatidão nas operações qual o fato jurídico, que ensejará a incidência do tributo, que foi desenvolvido, pois muitas vezes há dificuldade em delimitar se foi compra e venda de mercadorias, prestação de serviço ou operações mistas, se perfaz uma crise dos conceitos habitualmente utilizados.

Os números do *e-commerce*, como já apontado no item 2 do presente trabalho, aponta para alto faturamento, impulsionado pelo crescimento nos últimos anos, da referida fatia do mercado.

Entretanto, Garcia (2013, p. 249) aponta para as dificuldades, e distorções que ocorreram em relação ao equilíbrio econômico, apresentando abalos a tal equilíbrio. Ocorre que as sedes de grandes empresas do setor do *e-commerce* se localizam mais frequentemente em localidades de mais ricas e desenvolvidas. Ocorre que o sistema brasileiro privilegia a origem do envio de mercadorias de um estado para o outro, quando os adquirentes não são contribuintes do imposto habitualmente.

Aquelas localidades que apresentam déficit no comércio interestadual, porque sobressaem às importações em face das exportações, inclusive por meios eletrônicos, tem uma dificuldade instaurada, confirma a autora.

Para Greco citado por Garcia (2013, p. 52), a mobilidade do consumo e agentes econômicos no comércio eletrônico demonstra que há uma insuficiência por parte do legislador, na função de captar a capacidade contributiva que decorre através dos referidos meios. O problema decorre de insuficiência de conceitos arraigados em nossa sociedade, que apresentam crise, como ocorre com os conceitos de mercadoria e serviços, e também com os conceitos de local da prestação de um serviço, de estabelecimento prestador, que se encontram relativizados.

Na lição de Garcia (2013) os fatos jurídicos que foram previstos pelo legislador como condutas capazes de ensejar uma relação jurídica tributária, ocorrem levando-se em conta certas condições de tempo e de espaço, e nesse contexto, se tratando de ISS, o critério espacial, é na regra geral, o estabelecimento prestador, e excepcionalmente o local em que é prestado o serviço, e o critério temporal se traduz no instante em que o serviço é prestado, elucida a autora:

Tais critérios condicionam o liame jurídico, a relação que se estabelecerá no conseqüente da norma jurídico-tributária, definindo, entre outras coisas, qual será o ente titular do direito subjetivo de exigir o tributo incidente sobre determinado fato jurídico tributário (GARCIA, 2013, p. 250).

O que resultará da relativização definições de tempo e espaço decorrente do *e-commerce* trará dificuldades para delimitar o prescritor da norma que deverá incidir, a relativização ao criar a dificuldade de se estabelecer qual o local e o momento onde/quando se deu a prestação, haverá conseqüentemente situações de conflito entre dois ou mais entes, no que diz respeito a competência para tributar o a situação jurídica.

Emerenciano citado por Garcia (2013, p. 250-251) prevê que o nosso ordenamento é defasado, não acompanhou a evolução real e fática da sociedade, sobretudo no

que concerne aos negócios em bases digitais, pois o ordenamento foi constituído sobre bases mais conservadoras, tendo como base bens de natureza tangível, e que toma como critérios de identificação e localização pontos físico-geográficos.

Os bens eletrônicos possuem peculiaridades, ao tomar como exemplo a tributação de software, pode-se observar que a sua inclusão na rotina dos brasileiros, gerou dúvidas e debates.

Ainda em 1999, o STF se pronunciou acerca da natureza do software, visando estabelecer a competência para instituir tributo, se relativa aos municípios através do ISS, ou dos estados via ICMS.

Foi observada pelo Supremo a natureza peculiar do bem, pois conforme Garcia (2013, p. 251), a jurisprudência era pacífica no entendimento da natureza jurídica do software como mercadoria ou bem incorpóreo à partir de suas características.

Sendo o software um programa de "prateleira", comercializado em larga escala, mais genérico e comercial, segue o sentido e definição de mercadoria, sendo sua regra-matriz de incidência alcançada na competência dos estados, por meio do ICMS. Já aquele software menos comercial e genérico, customizado para cada caso específico, seria entendido como serviço, regra-matriz de incidência de alcance de competência dos municípios, em virtude do ISS, endossa a autora.

Nesse sentido o supremo se posicionou através do RE 176.626-3/SP, tendo como relator o ministro Sepúlveda Pertence:

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a que se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do

programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Em manifestação realizada em 2010 pelo Supremo Tribunal Federal, através de ADIN oposta em face à lei 7.098 do Mato Grosso, o supremo apresentou respeitável argumento de que o tribunal deverá se atentar às situações novas, que decorrem das evoluções vividas em sociedade, não sendo mais cabível se seguir premissas jurídicas que não mais se coadunam com a realidade.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. [...] 8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (g. n.)

Ao tratar do consumo no comércio eletrônico, e como serão recolhidos os tributos nessa seara, temos que são abarcados pelo *e-commerce* tanto as operações de comércio eletrônico direto, quanto o comércio eletrônico indireto. Garcia (2013, p. 263) conceitua os institutos:

Se a transação não prescinde da entrega física do bem ou da prestação presencial do serviço, devendo os produtos ser expedidos ou transportados por serviços postais ou de outra natureza, ou ainda o serviço prestado de forma presencial, tem-se o **comércio eletrônico indireto**. Vale dizer, neste tipo de comércio, ocorre somente a aquisição dos bens e serviços por meio de canais informáticos.

Já no **comércio eletrônico direto**, todas as etapas, os procedimentos da transação, desenvolvem-se em ambiente eletrônico, abrangendo, além da contratação em si, também a execução do próprio contrato, por meio da entrega eletrônica do bem ou serviço (grifos do autor).

Em resumo, os indiretos ainda prescindem do contato físico, apenas a aquisição ocorre virtualmente, e no direto o contato físico é totalmente dispensado, as etapas ocorrem virtualmente.

Como preceitua Garcia, há como consequências decorrentes da utilização dos meios telemáticos nas transações, nos critérios da regra matriz de incidência dos impostos que oneram o consumo, tanto em seu critério espacial quanto no critério material.

A autora defende que no tocante às operações indiretas, pode ocorrer tanto a possibilidade de duas ou mais diferentes localidades se apresentarem como



legítimas para integrar o critério espacial previsto na norma, como pode haver a ausência de um ambiente físico, quando o estabelecimento é virtual.

Quando o serviço for transacionado e ocorrer em mais de uma localidade diferente, ou sem um estabelecimento físico, possuindo apenas estabelecimento virtual, sem ligação com uma determinada localidade, em ambas as situações são dificultadas a determinação tanto de estabelecimento prestador quanto do local onde houve a prestação do serviço, conforme a autora.

Diante da referida problemática é necessário que seja estabelecido um elemento de conexão previsto normativamente de forma satisfatória a atender a caracterização do ente (no caso do ISS, município ou Distrito Federal) que terá a competência para instituir o imposto, superando a multiplicidade ou a inexistência do local, de forma incontroversa, é o que defende a autora.

Garcia (2013, p. 265) suscita que surgiram com as transações eletrônicas diretas, novas operações, que dificultam os fatos jurídicos novos a se encaixarem às normas de competência tributária, compete ao ordenamento jurídico classificar a natureza dos novos institutos, que trazem óbices à definição do critério material de tais transações, pois resta dificultada a classificação perante as figuras previstas no ordenamento brasileiro.

Toma-se como exemplo o instituto do cloud computing, que vem sendo onerado como serviço, em razão do seu tratamento no exterior assim ser realizado, sem, entretanto, o seu conteúdo ter sido objeto efetivo de estudos para classificar sua essência no ordenamento pátrio, conclui a autora.

#### **4.3.1 Comércio Eletrônico Indireto**

Em relação ao comércio eletrônico indireto, sua materialidade ocorre de forma idêntica às operações tradicionais, pois uma infinidade de serviços pode ter sua contratação mediante transações eletrônicas, e a prestação de forma presencial, argui Garcia.

Garcia ao conceituar o comércio eletrônico indireto, traz que o seu fato jurídico se subverte à conduta de realizar a prestação do serviço, sem dispensar o contato

físico na sua execução, pois a natureza da atividade exige o contato presencial vez de sua execução.

Dito isso é possível notar que havendo serviços realizados no contexto de comércio eletrônico indireto, não haverá incongruências com a sua subsunção à norma geral e abstrata do ISS, assegura a Garcia (2013, p. 268).

Noutro giro, no comércio eletrônico indireto mostram-se presentes dificuldades no que tange a percepção do local aonde ocorre o fato gerador do ISS, da definição do critério espacial, como defende Garcia.

Tal situação problemática decorre do supracitado problema advindo da possível coexistência de dois ou mais locais legítimos como critério espacial, ou da inexistência de local físico, decorrente de um estabelecimento virtual.

No comércio eletrônico indireto as operações, pela natureza de suas características, exigem que haja uma relação com um local físico, como expõe Garcia (2013, p. 269) que defende que as operações no comércio eletrônico indireto, apesar de poderem se desenvolver em grande parte utilizando-se de meios telemáticos, necessitam por conta de sua natureza, ou previsão legal, uma base física que possa manter conexão. A tal base física cabe a interpretação no sentido de considerar como elemento de conexão cabível no critério espacial da regra-matriz de tributação dos fatos jurídicos.

A definição dos elementos de conexão irá definir o critério material consequentemente o ente competente, contudo, a coexistência de locais decorre da previsão pelo ordenamento de mais de um elemento de conexão, passível de incidir sobre o imposto. Para achar uma solução diante de cada situação, alguns critérios poderão ajudar, defende Garcia (2013, p. 269):

No entanto, na definição do elemento de conexão que indicará a jurisdição competente para tributar determinados serviços prestados por meios eletrônicos, podemos nos deparar com a existência de mais de um elemento de conexão possível. Eleger entre estes, aquele adequado à atribuição da competência tributária a determinado ente, considerando-se os meios tecnológicos envolvidos, dependerá dos critérios adotados para cada situação (grifo do autor).

Portanto, para a autora o estabelecimento prestador para ser configurado impescinde do elemento objetivo e subjetivo. O elemento objetivo é observado com a presença de uma unidade econômica ou profissional, que é configurada no local onde há o complexo de bens da empresa necessários e inerentes à realização da

atividade empresarial. Os elementos vão englobar o local da prestação, pessoal técnico e equipamentos necessários para a execução do serviço, a título exemplificativo.

O elemento subjetivo, em outro sentido, se configura seguindo a intenção de permanecer em um determinado local para exercer a prestação do serviço, tal situação depende de condutas que comprovem tal intenção pelo sujeito responsável pelo serviço, endossa a autora.

Para Garcia (2013, p. 232) no direito brasileiro o elemento subjetivo é entendido como o estabelecimento físico, estrutura organizacional e instalação material, enquanto o subjetivo representa atos tais quais: a inscrição em órgãos previdenciários, a indicação do domicílio fiscal para outros tributos, indicação do local como estabelecimento em cartões de contatos ou sítios eletrônicos, contas pagas, entre outros.

Em 2010 o Superior Tribunal de Justiça, em seu Recurso Especial n. 1.195.844 tratou do tema, a luz do estabelecimento prestador e entendeu a correlação do estabelecimento prestador em conformidade com elemento temporal, qual seja a disponibilização do pessoal técnico realizando as suas atividades por período razoável, pois configuraria a unidade econômica ou profissional, cabendo ao respectivo ente cobrar o ISS.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL. 1. De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação. 2. Ocorre que, no presente caso, o Tribunal a quo, em seu voto revisor, considerou que os serviços de informática foram prestados na sede da instituição financeira, localizada em Brasília, sendo disponibilizados técnicos residentes para a manutenção da solução durante o período, caracterizando uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal, o que legitima esse ente estatal para a cobrança o ISS. 3. Para infirmar o acórdão recorrido, neste ponto, faz-se necessário o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é inviável em sede de recurso especial pelo óbice do enunciado n. 7 da Súmula desta Corte. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

Garcia (2013) aduz que a questão neste caso que pode ensejar problemas na arrecadação é o estabelecimento prestador corresponder, em regra, ao da residência na atribuição de competência impositiva.

No entendimento da autora, que encontra amplo respaldo na doutrina, o elemento de conexão descrito não se mostra como um meio satisfatório para se definir a competência referente ao ISS, pois gera desequilíbrios ao priorizar os municípios mais desenvolvidos que possuem atividades empresariais mais intensas como ocorre atualmente por previsão da Lei Complementar 116/03.

A teoria da atividade prevalece nos casos dos incisos I a XXII do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, nesses casos prevalece o local da prestação do serviço, mostrando-se mais adequada para reduzir desigualdades.

Nesse caso, parece mais efetiva no objetivo com intuito de redução das desigualdades a teoria da fonte de produção de rendimentos, adotada quando se definem como competentes aqueles locais onde os serviços produzem os resultados e aonde localizados os tomadores de serviço, sobretudo no comércio eletrônico direto, ressalta a autora.

Com a análise dos sistemas adotados em outros países e doutrina estrangeira, o respaldo seria endossado dado ao entendimento majoritário internacional, apesar do método não ser perfeito como assevera Garcia (2013, p. 273):

O problema em relação à adoção do critério da fonte é como dar-lhe efetividade; numa primeira aproximação, parece-nos que a adoção da fonte como elemento de conexão para definição da competência tributária caminha no sentido inverso àquele adotado pelos Fiscos nacionais, que têm proferido a instituição de responsabilidade tributária como mecanismo para concentrar os atos de fiscalização de inúmeros fatos tributários em uns poucos fatos jurídicos.

A autora assevera outra situação decorrente do comércio eletrônico indireto que merece atenção, que são aquelas decorrentes dos casos de servidores de dados executando partes das funções atribuíveis à determinada empresa, e o seus desdobramentos no critério espacial do ISS.

Na lição de Garcia (2013, p. 276), a cisão dos serviços em mais de um seguimento gera conflitos de competência entre os entes, o que fulmina na necessidade do legislador de abordar o tema.

A cisão dos serviços em dois ou mais segmentos tem sido fulcro de conflitos de competência entre os entes políticos, impondo-se a fixação de critérios legais para a definição de regras relativas à configuração, ou não, do servidor de dados como estabelecimento prestador.

Devido à existência de lacunas em nosso ordenamento em relação ao assunto, cabendo, portanto, levar em conta os argumentos da Convenção Modelo OCDE

tratando do estabelecimento prestador nos casos de servidores de dados.

Nesse sentido Garcia (2013, p. 276-277) traz os comentários à referida Convenção Modelo, trazendo os requisitos descritos, que ensejarão para a utilização dos servidores de dados pelas empresas, consequências em tributos:

(i) estar afixados em determinado território por um período de tempo suficiente; (ii) as atividades da empresa sejam total ou prioritariamente desenvolvidas no equipamento; (iii) que as atividades desenvolvidas no servidor não se configurem como preparatórias ou auxiliares, sendo dispensável a presença de representantes ou agentes da empresa operando o equipamento.

Ademais aduz que pela lição da OCDE, uma vez o servidor de dados considerado equipamento tangível, restaria configurada sua natureza como local de negócios, se em conformidade com os outros requisitos inerentes ao conceito, inclusive devendo ser observado em cada caso se a atividade é realizada no local aonde se encontra os equipamentos como o servidor de dados, se a atividade é realizada por meio desses equipamentos e se o local onde os equipamentos estão é aonde ocorre a atividade da prestação.

Com isso, as atividades que não atenderem os requisitos, entendidos como atos preparatórios, não tem o condão de produzir consequências tributárias, o artigo 5º, parágrafo 4 da Convenção Modelo da OCDE aponta para a importância de distinguir atividade essencial do objeto da empresa e caráter de atividade preparatória, trazendo um norte nesse sentido e os passos a serem seguidos.

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

Em outras situações, em sentido diferente do tratado, não se tem fixado um estabelecimento de local físico, há apenas o virtual, o que propicia uma dificuldade no que tange o estabelecimento virtual e desdobramentos jurídico-tributários.

Os sites, por exemplo, revelam-se bens incorpóreos, logo, em relação ao estabelecimento prestador, não está configurado lugar físico suficiente a possibilitar a percussão tributária, não se pode nesses casos falar em “estabelecimento permanente”, endossa (2013, p. 277-278).

No caso aos sítios eletrônicos ocorre a inexistência de lugar físico capaz de efeitos tributários, deve-se falar na ocorrência de um “estabelecimento virtual” vez que os sites não possuem o caráter corpóreo, o que dificulta sua subsunção ao conceito de estabelecimento permanente, na lição da autora.

Em verdade o que possui localização física não é o site, apenas o equipamento automatizado onde o mesmo fica armazenado e através do equipamento será possível o acesso ao site, Garcia (2013, p. 278) assim expõe através de seu raciocínio:

Portanto, se uma empresa exercer suas atividades por meio de um *web site* e detiver um servidor de dados à sua disposição, adquirido ou arrendado, operando o equipamento no qual o *site* está armazenado, e utilizando o local onde o servidor está instalado, estaria configurado um “estabelecimento permanente”, desde que presentes os outros requisitos contidos no artigo 5º da Convenção Modelo.

#### **4.3.2 Comércio Eletrônico Direto**

Conforme brevemente abordado no presente trabalho, o comércio eletrônico direito ocorre com transações totalmente realizadas virtualmente, sem o contato físico.

Conforme explica Garcia (2013, p. 279), a execução dos serviços nesses casos não será presencial, é o que ocorre, por exemplo, nas aquisições de programas de computador ou conteúdos para entretenimento.

Não obstante, a autora defende que pode ser observada tanto a prestação de serviços ordinária (que ocorre com uma prestação que é totalmente executada eletronicamente); como a cessão ou licenciamento de bens digitais, havendo diferenças no que tange o critério material nos dois casos.

Na prestação eletrônica de serviços ocorre uma prestação facilitada pela tecnologia. O serviço é transacionado completamente utilizando-se de meios telemáticos, é o que ocorre frequentemente com as consultas jurídicas, projetos de engenharia,

tradução de textos e psicoterapia à título exemplificativo, que não perderão a subsunção ao conceito de serviço uma vez realizados virtualmente, assegura a autora.

Os meios telemáticos figuram como facilitadores dos serviços, como exposto por Garcia (2013, p. 280), pois possuem caráter facilitador, vez que tornam mais acessível à execução do serviço sem contato presencial, sendo desnecessário deslocamento pelas partes do contrato.

A autora ensina que a comunicação realizada nesses casos não são consideradas como contato físico, não é alterada a natureza jurídica nas situações descritas, a prestação ocorre com a mitigação da presença, de forma não presencial, e por outro lado a mera comunicação dos contratantes por um meio digital não confere ao serviço o caráter de serviço eletrônico.

A autora assevera que nestes casos não há interferência no critério material da regra-matriz do imposto sobre serviços. O fato jurídico se perfaz com a prestação do serviço, de forma não presencial, com utilização de meios telemáticos para a execução e a tradição, do produto final, se preciso, em arquivo digital, utilizando-se da rede eletrônica de dados.

É possível concluir que nestes casos, assim como no comércio eletrônico indireto, não há variação ou irregularidade na correspondência entre a prestação de serviços utilizando-se de vias eletrônicas e a norma geral e abstrata do ISS, assevera Garcia (2013, p. 280).

No comércio eletrônico direto, há de se falar também no fornecimento de bens digitais. Nesta sentença Garcia (2013, p. 281) explica e exemplifica:

Além da prestação de serviços eletrônica, por meio do comércio eletrônico direto também se adquire em formato digital livros, músicas, fotos, jogos *on-line*, *softwares* se utiliza de bancos de dados, casos em que ocorre por parte do fornecedor a cessão dos bens digitais ou a licença de uso de *softwares*, entre outros produtos eletrônicos disponibilizados.

Nos bens categorizados como digitais, o seu fornecimento se dá em sítios eletrônicos, sem o contato direto entre os contratantes.

Emerenciano, citado por Garcia (2013, p. 281) explica que os bens digitais se diferem das coisas existentes no mundo físico, mas que configurariam um equivalente funcional, algo que exerceria a mesma função que o bem na forma física, sem a característica da existência no plano físico, o entendimento é que o

caráter físico uma vez suprimido alteraria a forma com que este se relaciona com o homem.

Para a autora tal entendimento é fruto de uma época, no início da década passada em que os bens digitais se resumiam em cópias digitalizadas de bens físicos, contudo com os avanços tecnológicos o contexto alterou-se, sendo possível outra percepção do contexto.

Bens audiovisuais, imagens, músicas, livros e outros, atualmente são encontrados na forma digital porque corriqueiramente já nascem com essa condição, são possivelmente acessados por diversos recursos midiáticos distintos, não cabe mais a diferenciação do objeto que é digital e o correspondente físico, explica a autora.

Fora do Brasil, a doutrina defende o entendimento de que o fornecimento de bens digitais equivale à prestação de serviços, o entendimento doutrinário é endossado pelas normas concernentes ao IVA na comunidade europeia e legislação interna de países como Itália, França e Espanha, assevera Garcia (2013, p. 282).

Em relação aos softwares, nos ordenamentos jurídicos internacionais, em regra são caracterizados como royalties para efeitos de tributação, pois os direitos relacionados aos softwares são tutelados pelas leis de direitos autorais, Garcia (2013, p. 282) reflete que a discussão que tem como tema a qualificação da renda advinda de transferências de programas de computador como os lucros da empresa ou *royalties* tem sido tratada pela doutrina internacional, o assunto mostra-se importante pois ocorre a reserva do direito de reter na fonte dos pagamentos, parcialmente as receitas advindas de *royalties*, que muitos países se utilizam.

O artigo 12 da lei modelo OCDE traz o conceito de royalty.

Artigo 12.º

Royalties

2. O termo "royalties" usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

Garcia (2013, p. 283) ressalta que a posição brasileira opta pelo conceito amplo de royalty, abrangendo remunerações relativas a formas de propriedade industrial, locação de equipamentos e direito do próprio autor, em conformidade com a Convenção Modelo da ONU.



No entendimento da autora os bens digitais são por determinação legal bens móveis, regrados conforme os direitos autorais, o seu uso se dá através de contratos de cessão de direitos, licença de uso ou locação.

Contudo, apesar de a comunidade europeia e tratados baseados na convenção modelo da OCDE considerar como serviços o ato de colocar à disposição produtos em forma digital, utilizando-se de meios telemáticos para tanto, a estrutura do ISS aqui no Brasil não é a mesma do IVA, adotado na Europa, aponta a autora.

O IVA tributa a transmissão de bens, que são entendidos como conceito maior que abarca os institutos das mercadorias e dos serviços. Já no Brasil o ISS incidirá na prestação de um serviço, em uma obrigação de fazer.

Apesar disso, em julgado de 2009 Supremo Tribunal Federal, o órgão de cúpula referido externou entendimento, no Recurso Extraordinário 547.245 SC, que a Lei Complementar 116/03 abrange os serviços de qualquer natureza e serviços que, não exprimindo natureza de outro tipo de atividade são tidos como serviços, que para fins de incidência seriam inatingíveis para qualquer outro tributo e em caso de operações mistas, prevaleceria a incidência do ISS, conforme trecho do parecer do Ministro Ilmar Galvão proferido no voto do relator Ministro Eros Grau, no referido precedente.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Pela decisão, dotada de repercussão geral, o ISS incidente sobre bens imateriais, ocorridos com cessão e licença de uso, como prevê a Lei Complementar 116/03 em dois itens da lista anexa:

- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
- 10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária (BRASIL, 2003).

Ao fazer um paralelo dos bens digitais com o ISS, em relação aos softwares, por

exemplo, aqueles entendidos como softwares de “prateleira” são vistos como mercadorias, incidindo nesses casos o ICMS, sendo a aquisição do pacote do software ocorrida fisicamente (em formato de mídia, por exemplo, como drive e cd) e quando a aquisição se der por download, sendo a transação ocorrida diretamente em sítio eletrônico, a operação é entendida como licenciamento de direitos de uso, perfazendo a previsão do item 1.05 já citado, da lista anexa da Lei Complementar 116/03, o que aponta para uma contradição como defende Garcia (2013, p. 287-288).

A autora endossa que tal consequência apresenta-se problemática, uma vez que nesses casos há confronto com o princípio da neutralidade, na qual se baseiam as operações do comércio eletrônico internacional, que preza por uma tributação no *e-commerce* equivalente a do comércio clássico, sem apresentar vantagens ou desvantagens um ao outro, se comparados.

Ao tratar dos bens digitais a autora ressalta que há diferença entre cessão de direitos e licença de uso. A cessão é transferência de propriedade e a licença de uso é concessão do uso de direitos

A questão dos bens digitais vem sendo inclusive abordada pelos tribunais superiores, o STF, no seu Recurso Extraordinário nº 688.223/PR, dotado de repercussão geral, apresenta sua manifestação em sentido de adotar a incidência do ISS no licenciamento de direitos e cessão de uso, previsão no item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar 116/03 em e tratando de softwares personalizados, conforme demonstrado pela ementa do julgado:

APELAÇÃO CÍVEL MANDADO DE SEGURANÇA ISS CONTRATO DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO D EDIREITO DE USO DE SOFTWARE PREVISÃO NO TIEM 1.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/2003 INCIDÊNCIA DO TRIBUTO CONTRATO REALIZADO EM CARÁTER PESSOAL E DE FORMA PERSONALIZADA ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE QUE, NESES CASOS, DEVE INCIDIR O ISS AELGAÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ARTIGO 155, § 3º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL INAPLICABILIDADE SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO QUE NÃO CARACTERIZA ATIVIDADE-MEIO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO INCIDÊNCIA DO ISS AINDA QUE SEJA SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO TENHA SE INICIADO NO EXTERIOR DO PAÍS PREVISÃO NO ART. 1º, § 1º DA LC 116/2003 SENTENÇA MANTIDA APELO DESPROVIDO.

O julgado trata do ISS e sua incidência perante licença de softwares, adquiridas no exterior por empresa de telecomunicações para uso em redes de telecomunicações

celulares, o relator do recurso, Ministro Luiz Fux atentou para a importância de tratar o tema, em virtude da vasta gama de empresas que a operação alcança, com relevantes transações realizadas.

Ao tratar sobre as novas operações e os bens digitais que resultaram dos avanços tecnológicos, bem como do tratamento conferido a eles pelo direito, podem se destacar alguns institutos que servem de exemplos relevantes a serem tratados; é o caso do cloud computing, monitoração eletrônica de pessoas, análises laboratoriais à distância que serão tratados em suas peculiaridades e implicações adiante.

Em relação ao cloud computing, trata-se como assevera Garcia (2013, p. 292) de recurso para disponibilização de conteúdos digitais. Cloud computing é composto por servidores, armazenamento, processamento, softwares e processos. É entendido como “nuvem” que armazena arquivos, programas, processamento e atividades correlatas anteriormente ocupadas em servidores de dados e computadores.

O cloud computing é um recurso tecnológico amplamente utilizado nacionalmente, apesar disso, faltam estudos no Brasil que certifiquem a sua natureza e determine suas implicações, ressalta a autora.

No ordenamento jurídico pátrio, conforme afirma a autora, ocorrendo a absorção do novo instituto no mercado nacional conforme a natureza jurídica atribuída no exterior, qual seja de serviço.

A essência do cloud computing é de complexidade em função de sua infraestrutura de gerenciamento, que processa na nuvem funções de provisionamento de recursos computacionais, monitoração do desempenho e controle de fluxo, além do retorno ao dispositivo de saída do solicitante, explica a autora.

Na lição de Garcia (2013, p. 292), a disponibilização ocorre nos seguintes moldes:

Estes serviços podem ser disponibilizados aos usuários por meio de um “servidor virtual”, tema que ainda não foi objeto de estudo da OCDE nem da doutrina. Um servidor virtual permite que uma entidade com um *web site* tenha seu próprio nome de domínio e um endereço IP, bem como administre seus próprios arquivos e domínios, gerindo seus próprios registros, elaborando análises estatísticas e mantendo senhas.

O serviço, contudo, é disponibilizado sem o poder de gestão ao contratante sobre hardware contidos no serviço, pois o contrato prevê que a empresa terá o acesso à utilização do servidor, assegura a autora.

A subsunção ao sentido de prestação de serviço decorre do fato de que no cloud computing há a disponibilização, além dos recursos tecnológicos, do gerenciamento individualizado das necessidades e da forma de utilização do contratante.

A autora cita que em sentido oposto ao que ocorre com os bens digitais no comércio eletrônico indireto, o que ocorre no cloud computing é a disponibilização de forma não automática, através de estrutura da empresa que confere gerenciamento e controle.

Nesse sentido o que ocorre na prática do cloud computing se assemelha às funções exercidas por uma equipe de T.I., incumbida de gerir serviços de informática de uma empresa, e, portanto, tal gestão configuraria uma prestação de serviços, endossa a autora.

O projeto de Lei Complementar nº 171/12 que visa ampliar o rol da lista de serviços da Lei Complementar 116/03, acrescentando o serviço de “computação em nuvem”, entendido como “serviços na internet que não requerem conhecimento, do consumidor, quanto à localização física e configuração do sistema”. Corroborando com o aludido por Garcia (2013, p. 294).

O projeto de lei advém da necessidade de se estabelecer a natureza do novo instituto, e promover o seu regramento, ampliando a Lei Complementar 116/03 para prever o serviço surgido. Com a definição bem delineada, evita-se dúvida em relação ao imposto sobre o consumo aplicável ser o ISS ou ICMS, e evita também eventuais disputas, entre estados e municípios, em uma espécie de corrida para tributar.

Art. 1º Esta Lei Complementar incluiu na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, os serviços de computação em nuvem.

Art. 2º O item 1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte subitem: “1.09 – Computação em nuvem.” (NR)

O projeto de Lei Complementar 171/12 decorre de uma dificuldade de se estabelecer o tratamento legal devido, diante da presença de avanços tecnológicos, que mudam a forma das relações jurídicas e transações, ocorrendo novas hipóteses de produtos e serviços que não foram previstas pelo legislador anteriormente.

O critério espacial no comércio eletrônico direto se mostra desafiador, pois o que ocorre em regra é a inexistência do estabelecimento físico, pois o estabelecimento físico não é relevante à execução do contrato.

Os apontamentos realizados no presente trabalho, concernentes à definição do ente competente para exigir o ISS nos estabelecimentos virtuais e servidores de dados que ocorrem no comércio eletrônico indireto, são aplicáveis aos institutos da prestação de serviços eletrônica e os bens digitais que fazem parte do comércio eletrônico direto.

Superadas as particularidades que possui o instituto do cloud computing, outro serviço sobre o qual cabem esclarecimentos é a monitoração eletrônica de pessoas, com previsão nos artigos 146 – B e 146 –C da lei 7.210/84, que ocorre com o acompanhamento de pessoas que cumprem pena em regime semiaberto.

Art. 146-B. O juiz poderá definir a fiscalização por meio da monitoração eletrônica quando: (Incluído pela Lei nº 12.258, de 2010)

II - autorizar a saída temporária no regime semiaberto; (Incluído pela Lei nº 12.258, de 2010)

IV - determinar a prisão domiciliar; (Incluído pela Lei nº 12.258, de 2010)

Art. 146-C. O condenado será instruído acerca dos cuidados que deverá adotar com o equipamento eletrônico e dos seguintes deveres: (Incluído pela Lei nº 12.258, de 2010)

I - receber visitas do servidor responsável pela monitoração eletrônica, responder aos seus contatos e cumprir suas orientações; (Incluído pela Lei nº 12.258, de 2010)

II - abster-se de remover, de violar, de modificar, de danificar de qualquer forma o dispositivo de monitoração eletrônica ou de permitir que outrem o faça; (Incluído pela Lei nº 12.258, de 2010) (BRASIL, 1984 grifo do autor).

A Lei Complementar 116/03 prevê em sua lista anexa o serviço de vigilância, segurança e monitoramento de pessoas ou coisas, a hipótese descrita é exceção à regra de incidência no estabelecimento prestador, neste caso o critério espacial do ISS diz respeito ao domicílio das pessoas que estão sendo monitoradas, e o ISS incidiria assim, em cada município que houver um sujeito utilizando tornozeleira eletrônica, o imposto seria devido no local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas, seguradas ou monitoradas, em compasso com o artigo 3º, XVI da Lei Complementar 116/03, ressalta Garcia (2013, p. 297).

Garcia (2013, p. 297-298) trouxe à baila exemplo de situação não hipotética que elucida a questão e suas controvérsias, quanto à incidência do ISS e que é útil para entender a situação.

Determinado Estado da Federação, responsável pela segurança pública, contrata em processo licitatório empresa especializada em monitoramento eletrônico, cuja sede localiza-se em Município de outro Estado. O caso é levado à Solução de Consulta pelo órgão estadual, ao Fisco do Município em que tem sede o governo, questionando o local onde incide o Imposto sobre Serviços no contrato que seria então celebrado: (i) no Município em que está situado o órgão de segurança, responsável pela guarda dos detentos, (ii) naquele em que se localiza a central eletrônica que capta os

sinais eletrônicos das referidas tornozeleiras, via satélite ou (iii) em cada um dos municípios do referido Estado em que residam presos que utilizem o referido artefato, já que o sinal captado pela central de monitoramento é gerado por cada uma das tornozeleiras.

No exemplo, diferentes municípios poderiam disputar para cobrar o ISS na referida situação. A tornozeleira eletrônica exerce função de tutela do condenado, permitindo a saída dos presídios, resguardando ao mesmo tempo a reincidência ou fuga, a tutela passa do estado para a sede de monitoramento, defende a autora.

A autora, nesse sentido, ressalta que a competência ativa é alterada, pertencendo ao município onde se localize a sede de monitoramento eletrônica, pois o local da sede de monitoramento corresponde ao lugar aonde os condenados são monitorados, sendo afastado o acompanhamento presencial pelo Estado.

Outra situação desafiadora, que vem sendo observada em função dos avanços da tecnologia ocorre com a análise clínica à distância computadorizada de laboratórios. A situação decorre de contexto de guerra fiscal, no qual certos municípios apresentam facilidades em detrimento de outro, pontua a autora.

Em função disto, centros laboratoriais separam suas atividades, e parte das funções são realizadas por servidores de dados, que fazem as análises laboratoriais de materiais coletados, a instalação dos servidores responsáveis por tal análise ocorre outro município, diferente daquele em que é feito o atendimento ao público e que são coletados as amostras de materiais, aduz Garcia (2013, p. 299).

O judiciário tem se manifestado em sentido de seguir o critério da busca pela atividade fim em busca de solucionar controvérsias, a Apelação nº 0123273-75.2007.8.26.0000 é um exemplo apto a elucidar a questão supracitada.

Apelação nº 0123273-75.2007.8.26.0000 (994.07.123273-2) – Comarca de São Vicente /SP - Recorrente: Juízo “*ex officio*” Apelante/apelada: Prefeitura Municipal de São Vicente Apelante/apelado: Instituto de Análises Clínicas de Santos Ltda.

AÇÃO ANULATÓRIA - ISS - Exercício de 2007 - Município de São Vicente - Reexame necessário - Descabimento - Aplicação do artigo 475, § 2º, do CPC - Coleta de materiais biológicos, em simples posto de atendimento para este fim - Mera atividade-meio para a consecução dos serviços de análises clínicas realizados em laboratório instalado no município de Santos - Não incidência daquele imposto sobre tal ato preparatório - Incompetência da ré, ademais, para tributar dita atividade-fim, por interpretação dos artigos 3º e 4º da LC nº 116/03 – Nulidade do lançamento - Tributação indevida - Procedência do pleito inicial nesta sede - Sucumbência cominada à vencida – Sentença reformada em parte - Recurso oficial não conhecido, apelo do contribuinte provido e apelo da municipalidade prejudicado.

Apelação nº 0123273-75.2007.8.26.0000 - Voto nº 14665 - Des. SILVA RUSSO.

O que ocorre atualmente, em outro sentido, são procedimentos complexos nas análises laboratoriais, então não são os laboratórios meros postos de atendimento.

Para Garcia (2013, p. 300) a solução para o questionamento acerca do local onde o serviço foi executado, no caso de análises laboratoriais com atividades realizadas em diferentes locais depende da subsunção do servidor ao conceito de prestador de serviços.

A autora entende que a solução nestes casos é casuística, pois, será solucionado o questionamento a partir do estabelecimento das atividades do servidor como atividades fim ou atividade meio, em contraponto com as atividades exercidas na sede do laboratório, analisados os mesmos requisitos de atividade fim ou meio.

Outro exemplo a ser citado aponta para o aparecimento da telemedicina como consequência do desenvolvimento tecnológico.

A telemedicina consiste em recurso de intuito a propiciar o acesso ao direito fundamental à saúde, quando a distancia é um óbice ao acesso à saúde e serviços médicos, defende Wen (2008, p. 07), professor da USP especializado em telemedicina. Neste sentido o educador defende que:

Telemedicina não tem apenas um enfoque de tecnologia, comunicação e TI, mas é uma atividade multiprofissional, que envolve gestão com planejamento de sustentabilidade, pesquisa e desenvolvimento de conceitos e soluções para aplicação em Educação, Saúde e Pesquisa Científica, além da discussão de aspectos éticos e legais. A rápida evolução tecnológica dos últimos anos nas áreas de eletrônica, de telecomunicação e computação tornou acessíveis diversas tecnologias que, outrora, tinham custos proibitivos. Este fato possibilitou a aplicação dos conceitos da Telemedicina nas diversas áreas da saúde, facilitando o surgimento da Telessaúde no Brasil.

Em determinadas localidades do país o acesso à saúde é dificultado, e a tecnologia nos casos em que o deslocamento é trabalhoso ou acesso dificultado, permite que essas pessoas possuam maior assistência.

Wen (2008, p. 08) traz as atividades realizadas através do recurso da telemedicina, em seu artigo Telemedicina e Telessaúde – Um panorama no Brasil:

1. Teleducação Interativa e Rede de Aprendizagem Colaborativa: são termos que designam o uso de tecnologias interativas para ampliar as possibilidades de construção de conhecimentos, seja aumentando as facilidades de acesso a materiais educacionais de qualidade, seja permitindo acesso a centros de referência ou a estruturação de novas sistemáticas educacionais (através de educação a distância ou por meio de tecnologias de apoio à educação presencial).
2. Teleassistência/Regulação e Vigilância Epidemiológica: desenvolvimento

de atividades com fins assistenciais a distância, tais como a segunda opinião especializada. Podem ser desenvolvidos sistemas para permitir a integração de atividades assistenciais com educação, vigilância epidemiológica e gestão de processos em saúde.

3. Pesquisa Multicêntrica/Colaboração de Centros de Excelência e da Rede de “Teleciência”: integração de diversos centros de pesquisa, permitindo a otimização de tempo e de custos, por meio do compartilhamento de dados, da capacitação e da padronização de métodos.

Ademais, ramos de destaque na telemedicina, são aqueles voltados ao diagnóstico por imagem, podem ser analisados à distância exames como tomografias, eletrocardiogramas, e fotos de lâminas de biopsias à título exemplificativo. O envio das imagens é realizado tendo profissionais habilitados a acesso a elas, possibilitando a produção de laudos e envio para que os pacientes tenham acesso, aonde quer que este estejam localizados, endossa Garcia (2013, p. 302).

O que vem ocorrendo é a incorporação da tecnologia e os resultados são vivenciados na sociedade, Garcia (2013, p. 303) traz que a tecnologia permite a incorporação nas consultas médicas de outra opinião de médico especializado, atuando este à distância, em centro médico apartando.

A autora também traz a possibilidade do uso de robôs guiados à distância para a realização de procedimentos cirúrgicos, e até mesmo incorporação de toda uma equipe de médicos especializados, prestando auxílio aos médicos locais, quando necessário em virtude de etapas mais complicadas.

O acompanhamento virtual também poderá ocorrer com pacientes portadores de doenças crônicas, idosos, e até mesmo convalescentes, que permitiria que estes tivessem menos visitas ao hospital, pois exames como medição de pressão arterial, glicemia, frequência cardíaca podem ser transmitidos via *Bluetooth* e enviados para o dispositivo do médico, como celular ou computador, endossa a autora.

Fazendo um paralelo entre a atividade médica e a tributação, percebe-se que o ordenamento pátrio, conforme o item 4.02 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/03 “4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres”, prevê a natureza de serviço das condutas descritas, e como as hipóteses não constituem exceção à regra do critério espacial, obedecem ao postulado que o Imposto Sobre Serviços será devido onde localizado o estabelecimento prestador, assevera a autora.



A autora atenta ainda para os casos que o diagnóstico por imagem tem tanto o local onde ocorre a análise de imagens e emissão dos laudos e também o local onde as imagens foram produzidas como possíveis de se configurar como estabelecimento prestador.

No entanto Garcia (2013, p. 304) ao contrapor os possíveis locais com o conceito de atividade meio e atividade fim, já mencionados no presente trabalho, nota que o serviço de fato prestado é a análise e laudo provenientes das imagens, sendo ocorrido no local em que praticadas tais condutas, sendo a conduta a obtenção das imagens considerada para estes fins, atos meramente preparatórios, e o local aonde ocorreu o ato preparatório no contexto descrito, não é considerado para fins tributários.

Outro exemplo de situação, que teve sua popularidade expandida nos últimos anos concerne ao ensino à distância. O ensino à distância é viabilizado devido à evolução e facilidade no acesso dos recursos telemáticos.

O serviço é atrativo pela comodidade, flexibilidade de horários, acesso amplo e pelo tempo economizado, pois o seu acesso pode ocorrer nos mais diversos ambientes, apenas com o acesso à internet o usuário do recurso pode ter acesso em sua casa ou onde for mais cômodo, refuta Garcia (2013, p. 304).

As aulas ministradas nos cursos podem ser disponibilizadas via transmissão simultânea, com o uso de satélite/internet, ou podem ser gravados e transmitidos aos usuários do recurso, em momento oportuno cita Garcia (2013, p. 304).

Os alunos podem acessar os conteúdos em suas casas, ou se for o caso, nos centros de apoio presencial físico da instituição que disponibiliza o serviço, se a mesma contar com tal aparato. Nos casos descritos figuram como local onde ocorreu a aula, o local da gravação, os polos de apoio e em cada dispositivo que realiza a transmissão, leciona a autora.

O ordenamento brasileiro impõe o elemento do estabelecimento prestador, a Lei Complementar 116/03 traz os elementos e a instituição de ensino deverá avaliar em qual de suas instalações os requisitos do estabelecimento prestador são satisfeitos, devendo ser analisados caso a caso.

A legislação não adota a fonte de rendimentos como elemento de conexão, por exemplo, critério adotado no direito internacional não encontra respaldo no direito

pátrio, assevera Garcia (2013, p. 305).

## 5 CONCLUSÃO

Após debruçar-se sobre os impactos das inovações trazidas pelo advento da Era da informação quanto aos impostos que recaem sobre o consumo de serviços, alguns aspectos necessitam de abordagem final para produzir desfecho da pesquisa realizada.

Foram vistos importantes aspectos do ISS, aplicáveis à incidência do imposto nas transações por meios telemáticos, com uso de recursos tecnológicos, e foi ressaltada a importância da proteção à segurança jurídica nesse ambiente de incertezas, principalmente porque se trata de maneira compulsória de atingir o patrimônio do contribuinte consumidor.

Além disso, pode se perceber que o fato de uma transação ser realizada de forma virtual em nada interfere a subsunção do critério material do ISS, pois o serviço não deixa de ser naturalizado como serviço com a transação por meios telemáticos.

Ademais, nota-se que a Lei Complementar nº 116/03 por meio de sua lista anexa endossa o entendimento em epígrafe ao trazer exemplos destes em sua lista anexa, conformando a natureza de serviço presente, entendendo que a tecnologia alocada para os serviços não os desnaturaria, e admite novas formas de serviços que nasceram com o alvorecer da era da informação.

Foi trabalhada também a incongruência que o conceito de “estabelecimento prestador” para fins de determinar onde deverá ser devido o imposto, tendo em vista que o conceito não está em consonância com o cenário atual de consumo, da relativização da distância, e coexistência de locais.

Nesta senda, foram trabalhados o conceito, sentido e a conjuntura do comércio eletrônico, sendo dividido em comércio eletrônico direto e indireto.

Ademais, foram trabalhados exemplos de serviços que são corriqueiros no cenário trabalhado, de comércio eletrônico, e como se apresenta a sua conjuntura, de que forma são tratados tributariamente e como o entendimento jurisprudencial vem analisando os institutos, sua interpretação sobre a forma que incidirão os impostos em diversas situações passíveis de ocorrer na sociedade de informação.

Dentre os exemplos, se tratou dos bens digitais, da experiência ocorrida com o cloud computing, da monitoração eletrônica de pessoas, da telemedicina, laboratórios de análises clínicas à distância e ensino à distância.

## REFERÊNCIAS

- ABCOMM – Associação Brasileira de Comércio Eletrônico. **E-commerce brasileiro espera faturar R\$ 59,9 bilhões em 2017**. 19 dez.2016. Disponível em: <<https://abcomm.org/noticias/e-commerce-brasileiro-espera-faturar-r-599-bilhoes-em-2017/>>. Acesso em: 07 fev.2019.
- ADI 1945 – MT MATO GROSSO. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI Relator p/Acórdão Min. GILMAR MENDES Julgamento 26.05.2010.
- ALBUQUERQUE, Alan Pessoa de. Tributação do e-commerce: venda e intermediação de serviços. **E-commerce Brasil**. 2018. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/tributacao-e-commerce-venda-intermediacao-de-servicos/>>. Acesso em: 05 abr.2019.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 7. Tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- \_\_\_\_\_. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985.
- AUGUSTA, Cleide. O ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e a Isenção Heterônoma. **Jusbrasil**. 2014. Disponível em: <<https://dinharj32.jusbrasil.com.br/artigos/144660051/o-iss-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-a-isencao-heteronoma>>. Acesso em: 05 abr. 2017.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BAPTISTA, Luiz Olavo. Comércio eletrônico: uma visão do Direito brasileiro. **Revistas USP**. 1999. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/revistasusp/article/view/67434/70044>>. Acesso em: 07 fev.2019.
- BARRETO, Aires. INSS – Não Incidência sob Cessão de Espaço em Bem Imóvel. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo**. Barcelona: Paidós, 1986. Disponível em: <<https://davidhuerta.typepad.com/files/beck-ulrich-la-sociedad-del-riesgo-hacia-una-nueva-modernidad.pdf>>. Acesso em: 07 fev.2019.
- BRASIL. APELAÇÃO CÍVEL 20120527493 SC 2012.052749-3 (Acórdão). **Jusbrasil**. Disponível em: <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23812566/apelacao-civil-ac-20120527493-sc-2012052749-3-acordao-tjsc>>. Acesso em: 02 abr.2019.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 05 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm)>. Acesso em: 05 abr.2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 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: 05 abr.2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984**. Institui a Lei de Execução Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7210.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7210.htm)>.

\_\_\_\_\_. **PLP 171/2012**. Projeto de Lei Complementar. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=543746>>. Acesso em: 07 fev.2019.

\_\_\_\_\_. STF – RE 688.223 PR. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22640422/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-re-688223-pr-stf/inteiro-teor-110891705?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 07 mar.2019.

\_\_\_\_\_. STF – RE: 547245 SC, Relator: Min. EROS GRAU, Data de Julgamento: 02/12/2009, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-04 PP-00857). Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc/inteiro-teor-103103430?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 07 mar.2019.

\_\_\_\_\_. STF (EDcl no AgRg no Agravo de Instrumento 1.318.0645-MG, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. 19.5.11, DJe de 25.5.11).

\_\_\_\_\_. STJ – RECURSO ESPECIAL Nº 1.195.844 - DF (2010/0097356-3) Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18491895/recurso-especial-resp-1195844-df-2010-0097356-3-stj/relatorio-e-voto-18491897>>. Acesso em: 07 fev.2019.

\_\_\_\_\_. STJ (Resp 1.160.253-MG – 2ª Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 10.8.10, DJe de 19.8.10).

BREMAEKER, François. **As receitas tributárias municipais em 2009** (Estudo Técnico n 113). Disponível em: <[http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre\\_documento.cfm?arquivo=\\_repositorio/\\_oim/\\_](http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_)

documentos/772BEFF2-97EB-A456-

AC5D09788463BB7D04102010091629.PDF&i=1215>. Acesso em: 05 abr.2018.

CAMPOS, Sarmiento. **Cronologia das Telecomunicações**. 2002. Disponível em: <<http://www.sarmiento.eng.br/Telecomunicacoes.htm>>. Acesso em: 05 abr.2018.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007.

CBTMS – Conselho Brasileiro de Telemedicina e Telessaúde. Disponível em: <<http://www.cbtms.org.br/departamento/telemedicina/default.aspx>>. Acesso em: 10 fev.2019.

CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. Disponível em: <<https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>>. Acesso em: 07 fev.2019.

CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos Jurídicos da Internet**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Tributos em Espécie**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em:

<[https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/tributos\\_em\\_especie\\_2018.1\\_-\\_leonardo\\_costa\\_0.pdf](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/tributos_em_especie_2018.1_-_leonardo_costa_0.pdf)>. Acesso em: 07 fev.2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

E-BIT. **O Que é o Webshoppers**. 2019. Disponível em: <<https://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em: 07 fev.2019.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Mapa da Inclusão Digital**. Disponível em: <<http://cps.fgv.br/pesquisas/mapa-da-inclusao-digital>>. Acesso em: 05 maio.2019.

GARCIA, Regina Vitoria Soares. **A tributação do ISS na sociedade da informação**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05122016-134023/>>. Acesso em: 05 maio.2018.

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136674.pdf>>. Acesso em: 04 abr.2019.

HOFMEISTER, Maria Alice Costa. **O dano pessoal na sociedade de risco**. 2000. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Santa Catarina, 2000. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/78238>>. Acesso em: 07 fev.2019.

MATO GROSSO. STF. **Medida Cautelar na ação direta de Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso**. 26.05.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. MELO, José Eduardo Soares. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOTTA, João Ricardo S. T. da; FONTANIVE, Vicente Marcos. **A tributação em face da globalização**. 2000. Disponível em: <[file:///C:/Users/Cla%C3%BAdia/Downloads/tributacao\\_globalizacao\\_mottaefontanive.pdf](file:///C:/Users/Cla%C3%BAdia/Downloads/tributacao_globalizacao_mottaefontanive.pdf)>. Acesso em: 05 abr. 2017.

NOVOA, César García. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

NUNES, Allan Titonelli. Integração global tornou planejamento tributário um problema internacional. **Revista Consultor Jurídico**. 26 maio.2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-26/allan-nunes-integracao-global-tambem-afeta-planejamento-tributario>>. Acesso em: 05 abr.2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: LTr, 2013.

SÃO PAULO. STF. RE 176.626-3/SP. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>.

SILVA, Joseane Suzart Lopes et al. Comércio eletrônico de produtos e serviços: uma análise das principais práticas abusivas em prejuízo dos consumidores. Salvador: Paginae, 2014.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. Autonomia privada. São Paulo: RT, 2003.



TRINDADE, Caio de Azevedo. Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do ISS. Inconstitucionalidade da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos Processuais de Impugnação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 95, p. 35-48, agosto. 2003.

UNCITRAL. **Lei modelo da uncitral sobre comércio eletrônico**. Organização das Nações Unidas - Nova York, 1997. Disponível em:  
<<http://www.lawinter.com/1uncitrallawinter.htm>>. Acesso em: 05 maio.2019.

W3C BRASIL. **Missão do W3C**. 2011. Disponível em:  
<<http://www.w3c.br/Sobre/MissaoW3C>>. Acesso em: 19 fev.2019.

WEN, Chao Lung. Telemedicina e Telessaúde – Um panorama no Brasil. **Informática Pública**. ano 10. 2008. Disponível em:  
<[http://www.ip.pbh.gov.br/ANO10\\_N2\\_PDF/telemedicina\\_telesaude.pdf](http://www.ip.pbh.gov.br/ANO10_N2_PDF/telemedicina_telesaude.pdf)>. Acesso em: 02 abr.2019.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.