



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
Graduação em Direito

MARINA ALVES ACIOLI DA SILVEIRA

**TRIBUTAÇÃO DE APLICATIVOS:
O ISS ENQUANTO BARREIRA DE DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO**

Brasília – DF
2016



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

Graduação em Direito

**TRIBUTAÇÃO DE APLICATIVOS:
O ISS ENQUANTO BARREIRA DE DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO**

MARINA ALVES ACIOLI DA SILVEIRA

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília – DF
2016

MARINA ALVES ACIOLI DA SILVEIRA

**TRIBUTAÇÃO DE APLICATIVOS:
O ISS ENQUANTO BARREIRA DE DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada pela banca:

Professor Doutor Valcir Gassen
Orientador

Professor Doutor Antônio de Moura Borges
Membro da Banca

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria
Membro da Banca

Professor Mestre Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Suplente

RESUMO

Trata-se de estudo baseado no Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366 de 2013, que intenta alterar a Lei Complementar nº 116, de 2003, no que se refere ao Imposto sobre Serviços, o ISS, e suas implicações na tributação de aplicativos. Procura-se analisar, ainda, seu surgimento, competência e fato gerador. Dentre as alterações propostas foram observadas, principalmente, aquelas que dizem respeito à tributação de aplicativos como o Whatsapp, o Netflix e a Uber, ante a comoção popular e o impacto financeiro que trarão as mudanças pretendidas. Ademais, buscou-se compreender conceitos de Direito Tributário e o seu funcionamento hodierno, na medida em que os impactos jurisprudenciais e doutrinários, com relação ao modo de aplicação do imposto aqui estudado, terão relação direta com a redação dada pela proposta legislativa, se aprovada.

Palavras-chave: tributação, ISS, ISSQN, aplicativo, LC 116/03, PLP 366/03.

ABSTRACT

The present study is about a Project of Law number 366 of 2013 which intends to modify the Brazilian Complementary Law number 116 of 2003, concerning mostly about Service Tax. Among all the alterations intended by Brazilian Legislative Chambers, will only be the aim of the present paper the tax modifications that will affect mostly the apps such as Whatsapp, Netflix and Uber, since Brazil's population concern and the financial impact that the mentioned legislative innovations will allow. Moreover, it tries to comprehend Tax Law's concepts and how they are applied nowadays, since jurisprudential and doctrinal positions impacts, regarding the way this tax obligation is seen, have much to do with the new redaction of the legislative proposal, if approved.

Keywords: taxation, tax, ISS, ISSQN, app, LC 116/03, PLP 366/03.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, à minha família todos os agradecimentos são devidos. Ao meu pai, carinhosamente chamado de “Papitcho”, que como um monge asiático tem toda a paciência do mundo para me ouvir e me auxiliar no rumo ao sucesso que almejo enquanto advogada, que pretendo ser e atuar, sem, contudo, desligar da área acadêmica, que reconheço, impõe um caminho extremamente longo em busca do saber. À minha mãe, “Mamesitcha”, mulher de garra e sensibilidade, representante de todas as heroínas que apoiam a construção da sociedade que possuímos hoje, a qual escuta meus anseios e meus choros.

Aos meus irmãos, que cumprindo seu papel de forma honrosa, não deixaram de atormentar o meu juízo em todos os momentos que conseguiram, mas que enchem minhas horas mais tenebrosas de sorrisos impensáveis.

A Deus, que me ilumina e me demonstra os caminhos certos, ainda que de forma tortuosa e inesperada, trazendo soluções para problemas que eu desconhecia, dificultando minha vida quando ela está prestes a se tornar acomodada, desviando os caminhos mais fáceis, apresentando a mim aqueles que me trarão o melhor dos sentimentos de vitória e satisfação.

Aos meus amigos, que me socorrem e escutam meus desabafos nos momentos de desespero.

E por último, mas não menos importante, ao meu Professor, Valcir Gassen, responsável pela centelha de curiosidade que motivou o presente trabalho, momento em que tomo a liberdade de, na sua pessoa, representar todo o corpo docente da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, vez que tomaram parte no meu crescimento acadêmico enquanto menina inexperiente e dotada da mais singela vontade de crescer.

A todos aqueles que passaram pela minha vida, os quais deram luz à pensamentos impensáveis, a atitudes não tomadas, a caminhos não perseguidos, a sentimentos desprezados, às mágoas sentidas... e, claro, àqueles e àquelas que me proporcionaram pensamentos harmônicos, atitudes firmes, caminhos percorridos, sentimentos e alegrias compartilhados.

À minha vida, pois ela me tornou quem sou e me ajudará a crescer para o futuro que me espera.

Os meus mais sinceros agradecimentos.

Marina

SUMÁRIO

RESUMO.....	3
AGRADECIMENTOS	5
1. INTRODUÇÃO	7
2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	10
2.1 Considerações iniciais sobre o ISS: surgimento, competência e fato gerador.....	10
2.2 ISS: observações sobre o tributo e a destinação da receita.....	19
3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 E O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR E OUTRAS PROPOSIÇÕES Nº 366 de 2013.....	21
3.1 A necessidade da LC 116: compreendendo seu nascimento e sua importância para o comércio online.....	21
3.2 Projeto de Lei Complementar nº 366: Surgimento e criação - a motivação por trás das mudanças	32
3.3 Alterações e impactos na esfera tributária	37
4. O APLICATIVO MÓVEL ENQUANTO FATO GERADOR.....	46
4.1 Conceituando a noção de aplicativo móvel	46
4.2 A tributação de aplicativos: passado e futuro	48
4.3 Diferenciando a tributação de aplicativos da obrigação tributária no e-commerce...	50
4.4 Tributação e economia: impactos decorrentes	53
5. CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

1.INTRODUÇÃO

Em meio ao contexto de crises políticas e econômicas, conflitos bélicos e insurreições, espalhadas ao redor do globo terrestre, os Estados buscam soluções para seus déficits orçamentários. É nesse momento que o ato de tributar aparece tal qual *El ingenioso hidalgo Don Quixote de La Mancha*, montado em seu cavalo a combater moinhos de vento como se fosse capaz de resolver todos os problemas da nação.

À medida em que o país se desenvolve, novas demandas surgem juntamente e, com elas, também conflitos tributários. Esse é o caso do ISS, o Imposto sobre Serviços. Quando da publicação da Lei Complementar nº 116 de 2003, acreditava-se que a maioria dos problemas advindos da tributação, sobre a prestação de serviços, estariam melhor delimitadas, visto que as matérias contrárias à Constituição já haviam ao menos sido discutidas e o fato gerador do tributo estava razoavelmente bem delimitado.

Com o crescimento econômico e consequente inovação nas formas de prestação de serviços, não apenas a LC 116/03 ficou defasada, mas também representa um desequilíbrio no que se refere à realidade do modo como operam os prestadores de serviço, inclusive quanto ao modelo de tributação atual.

Ousa-se dizer que a velocidade da Internet na disseminação da informação, bem como o avanço tecnológico demonstram seu poderio ao impactar de forma ampla a atuação legislativa brasileira. O Congresso Nacional, na tentativa de adequar a realidade produtiva do Brasil às necessidades econômicas do país, deu início à necessária atualização da Lei Complementar nº 116/2003.

Sobrevem que a mencionada adequação da matéria normativa teve início apenas após a crise econômica de 2008 e seus reflexos verificados ao longo dos anos de 2014 a 2016, restando, esta adequação, atrelada ao emaranhado de questões que se entrelaçam na crise política de 2015 e 2016, por meio do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, quando da análise do Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366.

A explosão do comércio online e da prestação de serviço por meio de aplicativos, com o uso da Internet, faz com que as questões tributárias sejam tratadas com a maior urgência possível. Ocorre que a urgência dada ao projeto que trata de tributação de aplicativos não parece ser a mesma dos movimentos de legislação e regulamentação desses aplicativos, o que demonstra uma séria problemática no processo legislativo brasileiro com consideráveis impactos no mundo jurídico.

A ausência de conceituação jurídica clara do que trata essa movimentação (*e-commerce*, aplicativos, serviços via Internet), anteriormente desconhecida, dificulta a delimitação do poder de tributar, e ocasiona nova defasagem entre o modo em que se pretende obter o resultado e a forma como a tributação deve ocorrer.

Obviamente que na era da tecnologia é um tanto quanto impossível prever e conceituar todos os modelos de prestação de serviço que podem se originar dos chamados *apps*, mas o que não se pode tentar é uma tributação ampla e irrestrita, sob pena de incorrerem em flagrante inconstitucionalidade, acarretando, em verdade, tributação alguma.

Ademais, ainda que a tributação realmente funcione como fonte de caixa dos entes políticos brasileiros, não pode, jamais, uma crise econômica ser utilizada como justificativa ou motivação disfarçada para retirada de incentivos aos prestadores individuais, como será visto posteriormente, sob risco de se criar embaraços capazes de impedir a própria prestação do serviço, causando novos danos à economia do país.

Entre outras motivações, a guerra fiscal surge como razão maior para a aprovação do PLP 366/13. O modo como as indústrias, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se comportam, ante a disputa pelos melhores benefícios para cada um, prejudica de forma sensível a arrecadação dos próprios entes políticos, ainda que se favoreçam com o fortalecimento da economia em outros aspectos. Os consumidores, receptores finais do ônus tributário, percebem, nos diferentes preços pagos pelos serviços, os impactos da guerra fiscal quando do consumo pelo mesmo produto em locais com diferentes políticas tributárias aplicadas ao mesmo tipo de prestação de serviço.

Nesse sentido, imprescindível o desenvolvimento da conceituação que envolve, não apenas a tributação sobre aplicativos, mas as mudanças que estão para acontecer sobre a aplicação do Imposto sobre Serviços, sob risco de causar mais malefícios que benefícios à economia brasileira e aos entes federados, no sentido de que a tributação em si é enxergada como risco ao desenvolvimento econômico.

É com essa visão que o presente estudo busca delimitar os contornos que atualmente se apresentam ao redor da tributação de aplicativos como o *Netflix*, o *Whatsapp* e a *Uber*, exemplos de *apps* que revolucionaram o modo de prestação de alguns serviços no Brasil, entendendo que qualquer alteração tributária terá impacto direto na vida de milhares, se não milhões, de cidadãos.

O presente estudo trata de realizar uma pesquisa bibliográfica de caráter exploratório, não exaustivo, composta da busca pelo entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da

aplicação do ISS sobre a prestação de serviços por meio de aplicativos baseados na Internet, utilizando-se a tributação de software de maneira comparativa para se obter uma melhor compreensão de como está se dando esta tributação, bem como de que forma será, possivelmente, aplicada em tempos futuros.

Para isso, primeiramente se abordarão as conceituações intrínsecas a uma obrigação tributária, ou seja, a conceituação de tributo e seu surgimento, competência e fato gerador, bem como a categoria de maior importância para a tributação de aplicativos, a saber, o imposto. Estudando, ainda, de que modo é percebida a existência dessa obrigação e a destinação da receita obtida quando do adimplemento do ônus tributário.

Neste momento, compreendida a base para identificação do ISS, indispensável se faz o norteamento de qual a legislação aplicável em termos de Imposto sobre Serviços e as alterações pretendidas pelo Legislativo, incluindo os impactos esperados quando da vigência dessas modificações. Assim, estudar-se-á a Lei Complementar nº 116/03 e o Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366 de 2003, atualmente em trâmite no Senado Federal sobre o nome de Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15.

Finda esta etapa, importante que apontemos a discussão para o foco do estudo, ou seja, os aplicativos. Dessa forma, necessária será a conceituação e delimitação dos conceitos envolvidos com este tipo de software, o modo com a tributação aplicável softwares vinha sendo feita e possibilidades presentes e futuras.

Imprescindível comentar que não haverá qualquer proposta de solução para as problemáticas aqui apontadas, mas apenas a realização de algumas críticas e apontamentos que se acredita possam para com contribuir as discussões ora em curso e as que necessariamente devem ser realizadas daqui para frente, haja vista as demandas apresentadas pela sociedade hodierna.

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 Considerações iniciais sobre o ISS: surgimento, competência e fato gerador

Inicialmente cumpre esclarecer que, ainda que a amplitude de aplicação do Imposto sobre Serviços seja grande, a nomenclatura utilizada constitucionalmente não corresponde à realidade normativa verificada quando de sua aplicação.

Dentre os tipos de serviços sobre os quais recai a tributação do referido imposto, existem inúmeros que não se enquadram nas limitações referidas constitucionalmente. Daí, respeitando a preocupação terminológica existente no Direito, Marcelo Caron Baptista (2005, pp. 493-494) explica que a denominação ISSQN não se aplica precisamente ao tributo, bem como o seu nome. Preferiu-se assim, adotar apenas ISS, referindo-se a “Imposto sobre Serviços”.

A Constituição de 1988 apresenta-se como umas das constituições mais abrangentes e rígidas no que concerne ao Direito Tributário. Nesse sentido, não se pode esperar que alterações tanto na forma de interpretação quanto na instituição ou majoração de tributos sejam realizadas subitamente ou de qualquer maneira.

Antes de adentrar no mérito do que seria o ISS, faz-se necessário entender a estrutura do próprio Direito Tributário, que estabelece as bases para aplicação e modificação dos tributos, conforme previsto constitucionalmente.

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional, tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo é também, conforme redação dada pela Constituição Federal Brasileira de 1988, artigo 3º, I, o meio pelo qual o Estado Brasileiro propicia o alcance de um de seus objetivos fundamentais, a saber, o de “...construir uma sociedade livre, justa e solidaria...”. Em continuidade a este entendimento, o tributo tem por essência a apropriação, pelo Estado, de parcela da riqueza privada para custeio das funções estatais e para a realização do Bem Comum. Assim, conforme Marcelo Caron Baptista (2005, p. 84) a tributação afeta o direito à propriedade, sem que isso constitua violação ao sistema jurídico ou a qualquer direito individual.

Observa-se, claramente, no campo da polis, uma evolução do conceito de tributação, ao atingir todos os cidadãos, vez que nem sempre foi assim. Na antiguidade, segundo Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 25), quando discorre sobre os tributos através dos tempos, perceptível é o registro de que, em tempos imemoriais, o tributo surgia como estigma da servidão, não se aplicando a homens livres, somente a escravos e povos dominados na guerra, ou seja, os vencidos. À época, também se praticava a capitação (tributo cobrado per capita) aos estrangeiros, imigrantes e forasteiros. No que se refere à coletividade, eram cobrados, ainda, dízimos sobre frutos, carnes, óleo e mel, para custeio de gastos coletivos.

Está em Luciano Amaro (2011, p. 38) o ensinamento basilar de que tributar deriva de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir e mantém, ainda hoje, a fundação permissiva da ação estatal: o Estado tributa e o faz distribuindo o ônus entre os súditos. Assim, na origem do Estado moderno, temos o tributo enquanto exigência do Estado de Direito, o único que pode exercer coerção legitimada, ou seja, que se funda na lei para atender a coletividade.

De acordo com o artigo 145 da CF, são espécies de tributos o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. Ainda, após ampla discussão jurisprudencial e doutrinária, a confirmação de que são entendidos como tributos também aqueles positivados nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal, a saber o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, respectivamente.

Interessa, neste momento, apenas entender a conceituação de imposto. Compreende-se que imposto é toda prestação pecuniária compulsória, não decorrente de sanção, cobrada a partir de atividade administrativa vinculada. Percebe-se, ainda, que o seu fato gerador apresenta, como diferencial, a impossibilidade de enquadramento de seu fato gerador em qualquer das outras quatro espécies tributárias.

Nesse sentido, vale a disposição do CTN em seu artigo 16: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Ou seja, não tem como exigência contraprestação pelo Estado (taxa), nem caráter emergencial (empréstimo compulsório) ou prevê uma indenização por valorização decorrente de obra pública (contribuição de melhoria). Nesse sentido, também não se confunde com as contribuições sociais, pois não pressupõe destinação fixa dos recursos adquiridos.

O que importa dessa primeira discussão seria o entendimento de que o ISS, na qualidade de tributo, é uma prestação pecuniária compulsória que não pode advir de sanção por ato ilícito ou se apresentar de tal forma que se possa fazer analogia à uma sanção. Ainda,

configura-se em receita, a qual não pode ser buscada apenas em caráter emergencial, e que não decorre de valorização de propriedade privada. Seus recursos não têm destinação fixa e não há contraprestação prevista pelo Estado apenas pelo compromisso com o adimplemento da obrigação tributária. O pagamento do imposto não significa atuação específica do Estado.

Compreendido o que seja tributo, necessário que se entenda, também, como se coloca o conceito de competência. A instituição de tributos, para ser compreendida, deve ser analisada juntamente à noção de fato gerador do tributo, os quais estão previstos, inicialmente, na Constituição.

No Brasil, constitucionalmente, cuidou-se de instituir um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação (Amaro, 2011, p.115). Compreende-se, então, que cada ente federativo, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, detém competência para impor tributos na esfera que lhe assegura a Constituição, em especial nos artigos 153, 155 e 156. Não obstante, segundo o artigo 147, há casos em que a União pode cobrar tributos de competência originária dos Estados e Municípios, além de dispor acerca do Distrito Federal. Tal hipótese limita-se a existência de territórios federais, os quais não mais existem, mas que tem suas normas tributárias ainda delimitadas constitucionalmente.

Em se tratando de tributos, estes classificam-se em vinculados e não vinculados. Valcir Gassen (2002, p. 113) explica que essa diferenciação é determinada pela existência de uma relação estabelecida entre o fato gerador e a prática de uma atividade estatal, ou seja, será vinculado quando a hipótese de incidência decorrer da própria atividade estatal. Os não vinculados dizem respeito a todo aquele fato gerador que derive de quaisquer outras atividades do particular, possuindo conteúdo econômico.

Ainda sobre esse critério, tem-se que os vinculados têm a destinação da atribuição constitucional previamente estabelecida em razão da justificativa para sua criação (Schoueri, 2015, pp. 207-208) e, desse modo, resta evidente que o ente que tem competência material para a prática de determinado ato administrativo, tem também a competência para taxar, na mesma limitação que tem para praticar o mencionado ato administrativo. Luciano Amaro (2011, p. 118) ensina que

"Para os tributos cuja exigência depende de determinada *atuação estatal*, referível ao contribuinte, o *critério de partilha* se conecta com essa atuação: a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) que a estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo" (grifo do autor).

No caso de tributos não vinculados, estes, em geral, são voltados às necessidades gerais da sociedade. Assim, não se consegue instituir uma relação direta entre a tributação e os encargos públicos. Desta forma, a equação deriva para a solidariedade e a capacidade

contributiva, traduzindo, em matéria tributária um esforço de arrecadação direcionada para aqueles com maiores condições de arcar com os gastos do interesse de todos, na lógica de que todos devem contribuir, todavia na conformidade de suas posses (Schoueri, 2015, pp. 209-215).

Sendo de competência exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal, o ISS foi recepcionado pela Constituição Federal, em seu artigo 156, III, após Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, a qual determinou que o Código Tributário Nacional, em seus artigos 71 a 73, e o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 passariam a integrar o ordenamento jurídico brasileiro com status de lei complementar. Entretanto, o ISS passou a estar sob a responsabilidade da Lei Complementar nº 116, em 31 de julho de 2003, a qual promoveu alterações que serão estudadas posteriormente.

No entanto, importante se faz que, sendo de competência municipal, assim também será a forma como sua instituição deve ocorrer. Isto porque cada Município, dentro dos limites de sua lei orgânica, determina os procedimentos pelos quais os impostos de competência municipal serão instituídos. Depende, portanto, para análise da legalidade de cada imposto, a verificação se a lei que o aplicou, ordinária ou complementar, está prevista dessa forma na Lei Orgânica do ente político competente. Nesse mesmo sentido está o Distrito Federal, no que se refere ao seu Código Tributário.

Compreendido o que seja tributo, bem como suas espécies, em destaque o imposto, imprescindível o entendimento do que seria o fato gerador, ou seja, a origem da possibilidade de cobrança do tributo. Nesse sentido, o dever de prestar o tributo se cria por força de lei, que especifica o fato gerador do tributo, situação que contempla o princípio da legalidade tributária.

Conceituando o fato gerador, temos a hipótese de incidência necessária que concretiza a possibilidade de cobrança de tributos, nesse caso, o imposto. Percebe-se, nesse sentido, que se faz necessária uma ação por parte do contribuinte, ainda que seja apenas o ato de possuir um bem.

A ocorrência do fato gerador está apenas na verificação de equivalência entre a hipótese de incidência, enquanto fato jurídico necessário para que haja a cobrança tributária, e a realidade do contribuinte, ou seja, deve-se notar a pertinência dos fatos praticados pelos contribuintes à moldura normativa que estabelece os critérios de incidência, os fatos geradores da obrigação tributária.

A vontade do contribuinte, ou do responsável tributário, é dispensável no que se refere à análise a ser realizada neste momento. Entenda-se, por exemplo, que o ato de receber propriedades na qualidade de herdeiro gera a obrigação de pagar o tributo aplicável sobre as

heranças, a saber, o ITCMD, Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer, independentemente da vontade do herdeiro em receber sua herança.

A adesão ao fato gerador ocorre de maneira voluntária ou involuntária. No primeiro caso, o cidadão pode optar por praticar os atos que tem original a obrigação tributária, incorrendo no fato gerador do tributo e, assim, recebendo a compulsoriedade do débito tributário. No segundo caso, as necessidades do governo ou os próprios atos do poder público impõem ao contribuinte o tributo, na medida em que sua vontade não é dispensável. Seria o caso dos empréstimos compulsórios, por exemplo, e das doações (nas quais ambos os sujeitos são responsáveis pelo pagamento).

Evidente a correlação e a manutenção da essência do que é o tributo. Na qualidade de instrumento do Estado, o princípio da supremacia do interesse público garante, sobremaneira, a legitimidade do Estado para estabelecer meios que favoreçam sua atuação, na qualidade de protetor da coletividade. Nesse sentido, a necessidade de receitas para a aplicação de suas políticas governamentais aparece como justificativa mais que legítima para a instituição de tributos.

Assim, tratando-se de meio para o exercício legal das atividades estatais, não é cabível a punição enquanto fato gerador, na medida em que a prática de ato ilícito não se enquadra nas hipóteses de incidência de tributos. Ou seja, a natureza de prestação pecuniária compulsória decorrente da prática de ato ilícito não encontra correlação com o conceito de obrigação tributária.

Isso quer dizer que, quando é imputada uma sanção pecuniária, ainda que possua similaridades com as dívidas tributárias, a especificação constitucional dada ao tributo impõe que as penalidades sejam entendidas de forma diferente. Seriam, então, créditos não tributários, ou ainda, obrigações tributárias acessórias, que se constituem em créditos tributários devidos à Fazenda Pública.

Possível entender também, que se esses créditos se aplicassem ao conceito apresentado previamente, a defesa do interesse coletivo estaria comprometida, na medida em que toda a coletividade está sujeita à incidência da penalidade e, caso essa estivesse contida na doutrinação do que é tributo, legítima também seria sua aplicação enquanto forma de financiamento estatal. Daí se entende a fragilidade que seria concedida ao o conceito de tributo visto que a sociedade, defendendo seus próprios interesses, poderia ser penalizada por motivos não tanto justificáveis apenas para prover finanças ao Estado.

Não se defende, nesse momento, que a aplicação de multas desfavorece a supremacia do interesse público. Verifica-se que, na conceituação do que é tributo, enquanto prestação pecuniária compulsória, que financia a atuação do Estado, ao se enquadrar a sanção como forma de garantia das receitas do Estado, viola-se o princípio da segurança jurídica, pois enorme risco surge aos cidadãos, posto que sempre que os governos se deparassem com crises econômicas, encontrar-se-iam tentados a exigir novos tributos ou impor multas, imputando novas cobranças. Assim, compreende-se que as multas administrativas, por exemplo, ainda que tenham o caráter compulsório, não se enquadram em tributos por advirem de sanções por conduta.

Cabe, então, ao fato gerador do ISS recair sobre tudo o que não se refira à transmissão *inter vivos*, ou seja, qualquer tipo de tradição de patrimônio, a título oneroso, de bens imóveis e direitos reais que recaiam sobre esses. No que se refere à direitos reais, exclui-se o direito de garantia, a qual não permite a incidência de ICMS, mas inclui-se a cessão de direitos a sua aquisição, desde que advenham de prestações de serviço.

Pertinente, então, entendermos de onde surgiu o ISS. O imposto tem origem na Emenda Constitucional nº 18/65, quando da intenção de aplicar, no Brasil, um tributo semelhante ao IVA europeu, o Imposto sobre Valor Agregado, que funcionava como um dos mecanismos para harmonização tributária.

Ocorre que a forma como o IVA foi implementado e aplicado na Europa não permitia sua mera reprodução, sem modificações, na realidade da sociedade brasileira, isto porque sua caracterização advém da simples diferenciação entre a compra e venda de produtos e a prestação de serviços. Surgiu, então, o ISSQN, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A intenção do legislador foi instituir um tipo de imposto que incidisse na parte da economia que não se refere às compras e vendas de bens materiais, tal como os países que utilizavam o IVA. Considerada a forma moderna de tributação, o ISS passou a incidir, nos limites de sua competência, sobre todas as prestações de serviço, que não se sobrepussem às competências dos Estados e do Distrito Federal. Inclusive, distinguindo-se do ICMS, no que se refere à prestação de serviço passível de cobrança por esse tributo.

Nesse contexto, o ISS enquadraria um número extenso de situações jurídicas, de cunho principalmente mercantil, recaindo sobre a circulação, o consumo de serviços. Justo esse ponto foi amplamente criticado, como apresenta Marcelo Caron Babbista (2005), quando do advento da Constituição Federal de 1988, pois a amplitude de incidência do ISS não condizia com a conceituação adequada de serviço ou prestação de serviço.

Ao surgir enquanto tributo semelhante ao IVA no Brasil, o ISS ameaçou tomar a forma de tributo universal para todas aquelas obrigações que não estivessem sendo abarcadas pelo ICMS. Ocorre que, como verificado pelo mencionado autor, a conceituação do tributo não permitia sua aplicação irrestrita como deu a entender a equivalência feita com o precursor europeu.

A delimitação, por seu conceito, do que é serviço e, principalmente, prestação de serviço, deve sempre ser levada em conta para que se verifique a existência dessa obrigação tributária, de modo a evitar conflitos de entendimento e, conseqüentemente, discussões acerca do efetivo cabimento do dever legal.

Ademais, a parcela da doutrina que defendia que a incidência do ISS estava relacionada ao estabelecimento de um negócio jurídico por meio de contrato, não sendo necessária a efetiva prestação do serviço. O problema dessa corrente está na possibilidade de inexistência da prestação de serviço quando o próprio conceito do ISS encontra resguardo na prestação efetiva do serviço, como será melhor explicado posteriormente. Assim, apenas a assinatura do contrato que, em tese, geraria a obrigação de prestar o serviço, justificaria a aplicação do imposto. Ocorre que nem sempre a existência de contrato pressupõe o efetivo adimplemento da obrigação contratada. Por outro lado, é possível verificar prestações de serviço efetivas sem a existência de um prévio contrato formal realizado.

Esse exemplo serve de ilustração para a importância de uma conceituação efetiva e delimitada da aplicação do imposto, reduzindo, assim, as divergências doutrinárias que refletem no posicionamento jurisprudencial seus entendimentos. Os diferentes entendimentos de enquadramento do imposto advêm da falta de delimitação ou de limitações imprecisas do conceito da obrigação tributária.

Ainda, flagrante o não cabimento da aplicação do ISS quando de relações comerciais restritas às obrigações de dar, eis que não há emprego de empenho, de esforço, nem a efetiva prestação de serviço nos termos como deve ser compreendido, ou seja, na medida em que os serviços são “‘resultados’ de comportamentos específicos, [sendo] imperioso reconhecer que é a ação humana a realização a prestação de serviços que permite ativar a norma tributária do ISS” (BAPTISTA, 2005, p. 276).

Necessário que se demonstre o posicionamento pacífico do STF nesse ponto: “Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. A referida redação justifica o mencionado entendimento na medida em que, assim como nas operações de locações de bens móveis,

inexiste qualquer emprego de esforço humano, desenvolvimento ou criação de algo. Há apenas o compromisso na entrega das chaves, enquanto ato simbólico para entrega do acesso ao bem móvel. Assim, toda e qualquer obrigação, prestação de serviço que, em verdade, se restrinja exclusivamente à obrigação de conceder acesso ou literalmente dar o bem contratado, conforme entendimento do STF, inconstitucional seria a cobrança de ISS.

Ressalva-se aqui, ainda, a ausência de sentido em se exigir a aplicação de ISS sobre as obrigações de não fazer e, logicamente, as de não dar. A omissão não caracteriza hipótese de incidência para o ISS, isto porque inexiste qualquer ato, muito menos o ato de prestar serviço.

Ademais, na tentativa de melhor caracterizar o que seria a prestação de serviços de que trata o ISS, não cabe limitar essa definição ou tentar vincular a conceituação à existência e aos termos utilizados pelos contratos ou pelos negócios jurídicos realizados. A real aplicação da noção de prestação de serviço recairá sobre a efetiva verificação do emprego do empenho da ação humana de fazer algo em benefício da parte requerente.

Ocorre que, nesse sentido, existe a possibilidade de que, por meio de um único instrumento de contrato, seja percebida a prestação não apenas do serviço de fazer, mas também da obrigação de dar. O que difere a aplicação do ISS ou não, nesse caso, é a conceituação da efetiva prestação enquanto finalidade do negócio estabelecido, ou seja, qual a intenção, o objetivo do contratante ao solicitar a referida obrigação.

Quando a aquisição de um bem for decorrente de um esforço empenhado pelo prestador, bem como de sua capacidade, intelectual ou física, indispensável para a obtenção do resultado pretendido, estamos diante de uma prestação de serviço, sendo possível a incidência do referido imposto. Evidente a configuração de uma obrigação de fazer, uma vez que não apenas o resultado final interessa ao adquirente, mas todo o processo necessário para sua criação, seu desenvolvimento.

Se a obrigação de dar apenas põe termo à obrigação, representando todo o esforço empregado em diversas outras etapas na construção e adimplemento da obrigação contratual, não cabe o afastamento do ISS, pois resta mais que caracterizada a existência da prestação do serviço. Exemplos claros dessa conceituação seriam a pintura de uma obra de arte ou a construção de uma casa.

A presença do contrato, enquanto critério para definição do cabimento ou não do ISS, funciona apenas como norte para a compreensão da incidência do imposto na relação jurídica. Quando da verificação se o objeto decorrente da relação jurídica for determinado apenas pela prestação-fim, independente das prestações-meio, estaremos diante, então, de uma obrigação

de dar. Evidente, entretanto, que o mero ato de estabelecer um contrato não é suficiente, em si, para justificar a incidência do imposto, sendo necessária, sem qualquer questionamento, a efetiva prestação do serviço.

Nesse sentido, conforme Marcelo Caron Baptista (2005, p.290), da prestação de serviços pode resultar bem material ou imaterial. O primeiro diz respeito àquelas que tem como resultado a transformação ou a criação de matéria, de uma coisa. Já o segundo encontra relação nas produções intelectuais, que possuem utilidade imaterial. Há, ainda, os serviços criativos, ou seja, aqueles que podem ser enquadrados como mistos, pois apresentam o esforço imaterial de prestação de serviço da mesma forma como os materiais, de criação e transformação de bens.

Ressalta-se que a incidência do ISS exclui a incidência de ICMS, o chamado Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. O artigo 156, III, da CF, ao mesmo tempo que institui o ISS, o faz com limitações:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 (...)
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)
 II - 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;”.

Percebe-se, com essa redação, que todo e qualquer negócio jurídico que recaia em um serviço de transporte intermunicipal ou de comunicação enseja a cobrança de ICMS, dispensando toda a conceituação normativa do ISS, haja vista a taxatividade do preceito constitucional. Ademais, a circulação e o consumo de mercadorias também é alvo do ICMS, excluindo outra grande monta de incidência que o entendimento do que seria prestação de serviço permitiria.

Em uma análise mais profunda, conforme entendimento expressado por Marcelo Caron Baptista (2005, p. 297), o ICMS incide sobre a transferência de mercadoria, não apenas quando do último ato de obtenção para consumo. Assim, tem-se que é possível a sua exigência quando a circulação de produtos ocorre enquanto etapa de produção da mercadoria.

Diferentemente do ISS, o ICMS pressupõe a existência de uma relação comercial, mercantil para sua incidência, praticada pelo Setor de Comércio, pela indústria ou por um produtor. Assim, enquanto o primeiro necessita do empenho do esforço humano, quando do cumprimento de uma prestação de serviço determinada por um negócio jurídico, não

necessariamente de cunho comercial, o segundo tem em suas características primeiras o consumo de mercadoria, com sua conseqüente circulação, como percebe-se de sua nomenclatura. Inexiste, aqui, qualquer esforço empregado no sentido criar.

A partir do momento em que se verifica a intenção do consumidor, em ter algo não existente, não criado, não produzido, ou seja, não se trata de inovação, mas mero consumo de mercadorias existentes, pré-concebidas, justificada está aplicação do ICMS, em detrimento do ISS.

Novamente surge a necessidade de se verificar qual a intenção do tomador, enquanto quem realiza o negócio jurídico, para se compreender em qual medida a prestação de serviço realizada se enquadra nos requisitos tanto do ISS quanto do ICMS. A inexistência de proibição ao exercício dos dois tipos de atividade por uma mesma pessoa faz com que seja possível a prestação de serviços que será regida pelo Direito Empresarial, incidindo ICMS, em um momento e, em outra situação, comprometa-se a prestar serviços disciplinados pelo Direito Civil ou Administrativo, o que clama pela disciplina do ISS.

2.2 ISS: observações sobre o tributo e a destinação da receita

Após a compreensão de como se dá o surgimento da obrigação do ISS, necessário se faz que entendamos o destino da receita adquirida com o referido imposto, e isso porque, na medida em que são previstas alterações quando de sua aplicação, ocorrerão repercussões diretas no orçamento do ente político responsável por sua administração.

Conforme previsão do CTN, os impostos Municipais e do Distrito Federal, devem ser administrados por eles. Diferentemente da estrutura de repartição de receitas tributárias, prevista constitucionalmente, que disciplina o dever de repasse pela União e pelos Estados, no qual os entes políticos, salvo os Municípios, devem repassar parte da arrecadação de alguns impostos para os entes menores, inexistente disciplina legal a respeito de repasse de verbas de entes políticos menores para entes maiores.

Isso quer dizer que, na qualidade de imposto municipal e distrital, toda a receita obtida com ISS é mantida pelo governo do ente responsável pela administração do referido imposto para que sejam implementadas as devidas políticas de gestão do referido ente.

Nesse sentido, sendo um imposto que incide sobre toda e qualquer prestação de serviço, desde que presente na lista das previstas constante da Lei Complementar nº 116 e não seja entendida como uma das hipóteses de incidência do ICMS, a receita obtida com o ISS dá

indícios de que ela representa um percentual considerável no orçamento do ente político que o instituiu e o administra. Tanto assim o é que foi criado em um momento no qual o país necessitava garantir e estabilizar a economia, conferindo maior autonomia aos Municípios frente os outros entes políticos.

Ocorre que, em razão da própria forma como o imposto é aplicado atualmente, o que será melhor entendido posteriormente, poucos Municípios realmente percebem o impacto do bônus tributário da forma como deveriam. O critério estabelecido para definição da competência para administrar, acabou gerando uma disparidade entre os Municípios que observam a prática do fato gerador e aqueles que o podem cobrar. Nesse sentido, Municípios como a cidade de São Paulo e do Rio de Janeiro possuem enorme vantagem.

Ademais, importa ainda, enquanto critério para cobrança do imposto, a aplicação do princípio da territorialidade da lei municipal, ou seja, a competência tributária para cobrança do ISS está limitada territorialmente, na medida em que apenas aquelas prestações de serviço efetivamente praticadas no território do Município competente poderiam ser auferidas por ele, conforme a vigência espacial das normas municipais. Tal entendimento tem guarida nos preceitos do Direito Privado e do Direito Público.

Ressalta-se a impossibilidade de aplicação do princípio da extraterritorialidade das leis municipais, previsto constitucionalmente em seu artigo 102, quando do estabelecimento de convênios entre Municípios, por exemplo. Evidente que a prestação de serviço realizada no território de um ente político restringe a competência para cobrança de impostos derivados dessa prestação ao mesmo ente, ainda que a empresa prestadora seja sediada em outro território. Inclusive se houver sido contratada por um terceiro para a realização do serviço. A anuência de todos os entes políticos em nada deveria interferir na competência ou na capacidade ativa para sua administração.

Assim, o local da prestação do serviço deveria ser sempre aquele no qual a obrigação jurídica, a prestação-fim, foi praticada, conforme as intenções solicitadas pelo credor (Baptista, 2005, p. 517). Nesse sentido, seria impossível a qualquer legislador infraconstitucional determinar que um fato ocorrido em determinado local seja, em verdade, atribuído a local diferente daquele.

Também, nesse norte, importante é o momento que o fato jurídico se torna tributável. Isso porque, ainda que se pratiquem diversas ações com esforço humano na intenção de desempenhar a prestação solicitada pelo negócio jurídico realizado, apenas o resultado garante o real desempenho da prestação do serviço.

Como mencionado anteriormente, o ISS apenas recai sobre a efetiva prestação de serviço. Entende-se, por essa conceituação, que ainda que se realizem inúmeras etapas, envolvendo diversas pessoas para que se preste o serviço solicitado, apenas quando da efetiva entrega da prestação, perfeita e acabada, tona-se possível a cobrança do referido imposto.

Eis que, conforme mencionado em momento anterior, não se pode vincular a incidência do ISS apenas ao momento de realização do contrato ou do negócio jurídico, sob pena de recairmos em inconstitucionalidade. Nesse sentido, tal como o critério de territorialidade, não cabe ao legislador infraconstitucional alterar o momento em que se dá a efetiva prestação de serviço para tentar determinar momento diferente do que realmente ocorreu.

Conclui-se, assim, que o ISS, enquanto imposto, tem natureza de prestação pecuniária compulsória, não possuindo contraprestação por parte do Estado, possuindo como fato gerador a efetiva prestação de serviço previsto na lista estabelecida pela Lei Complementar nº 116 de 2003, bem como competência estabelecida constitucionalmente, o que garante aos Municípios a autonomia para disciplinar sobre o modo de aplicação do tributo.

Importante, então, explorar melhor os detalhes e a forma como a LC 116/03 o ISS. Nesse sentido, as tramitações legislativas que pretendem alterar o modo como é aplicado o ISS hodiernamente também merece destaque ante as alterações de posicionamento doutrinário e jurisprudencial que o Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366 de 2003 promoverá, se aprovado.

3.A LEI COMPLEMENTAR Nº 116 de 2003 E O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR E OUTRAS PROPOSIÇÕES Nº 366 de 2013

3.1 A necessidade da LC 116: compreendendo seu nascimento e sua importância para o comércio online

Conforme mencionado anteriormente, o ISS passou a ser disciplinado pela Lei Complementar nº 116, em 31 de julho de 2003, em meio a um contexto de reforma tributária. Desde a Emenda Constitucional de 1965 até 2003, este imposto sofreu diversas alterações, na medida em que tanto os conflitos com o ICMS quanto as próprias definições de quais seriam os tipos de prestação de serviço que podem sofrer a incidência do Imposto sobre Serviços foram constantemente alvo de inovações em suas redações legislativas.

Em suas disposições iniciais, o artigo 1º da LC 116/03 estabelece:

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

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. (...)” (grifo nosso)

Justamente essa mencionada lista foi uma das razões para as inúmeras reformas que sofreram as legislações que trataram do ISS. Ademais, o conflito existente com o ICMS deixou de ser tão presente, haja vista as determinações presentes na lei, salvo exceções também já disciplinadas. Nesse sentido, segue o parágrafo segundo do mesmo artigo:

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Evidente que a LC 116/03 procurou reduzir ao máximo as divergências doutrinárias e de interpretação que assombraram a incidência do ISS ao longo dos muitos anos de sua aplicação. Para isso, além dos dispositivos já mencionados, trouxe ainda maiores delimitações sobre a forma como o ISS deve ser compreendido, bem como seus contornos de exigência, as outras disposições do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03:

“§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

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

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

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

Percebe-se que, nesse sentido, inexistente atrito entre a Constituição Federal e a LC 116/03 nos termos apresentados até o momento. Entretanto, como mencionado anteriormente, o princípio da autonomia dos Municípios e da territorialidade deveria ser seguido para o estabelecimento da competência para cobrança do imposto baseando-se no local da efetiva prestação de serviço, mas já no contexto do Decreto-Lei nº 406/68, em seu artigo 12 o ente político competente para sua aplicação estava determinado de forma diversa da esperada:

“Art 12. Considera-se local da prestação do serviço
 a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
 b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
 c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada”.

Evidencia-se a tentativa de adotar o critério real do princípio da territorialidade, que segundo Gassen, ao citar Alberto Xavier (2002, p. 137), considera-se

“o princípio no aspecto real ou objetivo quando se trata de levar em consideração o lugar da coisa objeto da tributação, ou ainda, sempre na perspectiva da tributação, o local do estabelecimento de uma empresa, o local do exercício de uma atividade, o local da fonte de produção ou pagamento de um rendimento”.

Percebe-se que o princípio da territorialidade, no que se refere ao ISS, sempre aplicou o critério real para determinação do ente político competente para tributar. A diferenciação que ocorreu, dentro desse critério foi que, ao invés de manter o local do exercício de uma atividade, ou seja, da efetiva prestação do serviço, a LC 116/03, ao revogar o mencionado artigo 12, conduziu o entendimento quanto ao local da prestação do serviço, para referência tributária, para o local do estabelecimento de uma empresa. Veja:

“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 XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

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”. (grifo nosso)

Diz-se que a presente redação viola o princípio da autonomia municipal, bem como os preceitos constitucionais de não intervenção da União, por meio de lei complementar, nos limites legislativos de outros entes políticos. Isso porque uma vez que apenas a efetiva prestação do serviço dá ensejo à tributação pelo ISS, quando da limitação estabelecida pela LC 116/03 de que o Município competente para exigência do ISS é aquele do estabelecimento do prestador, inexistente relação com a efetiva prestação do serviço, mas com a simples realização do contrato, do negócio jurídico.

Segundo Jefferson Braga (2006, p.1), a Lei Complementar nº 116/03 trouxe duas normas para o estabelecimento do local da prestação do serviço:

“Podemos identificar, apenas para facilitar o nosso estudo, que a primeira regra é direcionada aos serviços previstos nos Incisos I a XXII do próprio Artigo 3º.

Especificamente nesses casos, entendemos não existir dúvidas sobre o local onde deve ser recolhido o ISS, pois o próprio enunciado do Artigo 3º, parte final,

consagra o princípio da territorialidade da tributação, ou seja, o ISS deve ser recolhido no Município onde foi prestado o serviço (domicílio tributário do tomador do serviço).

Todavia, o mesmo não pode ser dito dos demais serviços previstos na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03.

Para identificarmos o local de recolhimento do ISS nesses demais casos, necessário se faz uma interpretação conjunta dos enunciados dos Artigos 3º e 4º da Lei Complementar n.º 116/03 (essa é a segunda regra)".

Realmente não haveria problemas se todas as empresas prestassem serviço apenas no local onde possuem sede, pois simples seria a aplicação da LC 116/03. Ocorre que tal premissa não é aplicável irrestritamente. As grandes empresas que dominam alguns setores do mercado tendem a manter suas sedes em apenas alguns municípios, entretanto, prestam serviços em quase todos os estados do país.

Isso implica que um único município acaba por receber o bônus tributário referente a esforços despendidos em outros vários municípios. No entanto, com a redação da referida LC, tal prática não seria ilegal, mas não se pode afirmar que não é inconstitucional, por beneficiar alguns poucos entes em detrimento de outros, os quais, várias vezes, possuem menor influência política nas Casas Legislativas.

Ademais, ao invés de reduzir a ocorrência dos conflitos de competência entre os entes, os referidos dispositivos ensejam maiores debates, haja vista os vários Municípios que percebem uma quantidade alta de prestações de serviço ocorrerem em seus limites territoriais, mas que se veem impedidos de receber o bônus tributário ao qual fariam jus em razão da inexistência de núcleo econômico do prestador de serviços estabelecido em seu território.

Ainda que feitas essas ressalvas, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar essa matéria, preferiu por seguir o entendimento das legislações complementares em seus Recursos Repetitivos:

“TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).

3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.

4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.

5. Recurso Especial conhecido e provido.

6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008.”¹ (grifo nosso)

Diferentemente do que dispõe o Acórdão, ambas as legislações preconizam que a competência fica estabelecida de acordo com o local da sede do prestador do serviço, inexistindo alteração por parte da LC 116/03 nesse sentido. O artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, em sua alínea a, afirma que o local de prestação é o do estabelecimento do prestador, da mesma forma tal como a LC 116/03.

A inconstitucionalidade se dá quando da análise do artigo 156, III, da CF/88, pois a competência garantida aos Municípios se vê comprometida por uma lei federal, que invade as competências municipais para determinar local de prestação diferente daquele que efetivamente se deu a prestação do serviço, alteração esta que apenas poderia ser feita pelo ente que instituiu e que tem a capacidade tributária ativa para disciplinar sobre o referido imposto.

Curiosamente, essa inconstitucionalidade foi mantida pelo E. STJ e novamente confirmada em outro Recurso Repetitivo julgado em 2012, publicado em 2013:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se

¹ REsp 1117121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009.

confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação dos serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências.

Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a conseqüente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora

recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que:

(a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro;

(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art.12);

(c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo;

(d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN;

(e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.²

Ainda nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada.

2. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa.

3. Matéria decidida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 111721/SP, da relatoria da Ministra Eliana Calmon, em que se decidiu que "[e]m se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).

4. Agravo regimental não provido."³ (grifo nosso)

Gritante o benefício concedido às grandes empresas quando o Recurso Especial nº 1.060.210/SC, em seu item 8, estabelece que, em razão das tomadas de decisão serem praticadas nos grandes centros, imprescindível que neles sejam instituídas as competências para cobrança do ISS. Ocorre aqui enorme desconsideração para com a autonomia dos entes políticos, bem como desprezo pelos Municípios de porte econômico ínfimo se comparado aos núcleos econômicos mencionados.

Nesse sentido, Chiesa (2013, p. 2) também critica o aparente posicionamento da LC 116/03:

² REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013.

³ AgRg no Ag 1173805/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 02/06/2010.

“Com o devido respeito aos que pensam de modo diferente, a nosso sentir, continuamos sem saber onde é devido o ISS, pelo menos à luz do entendimento do STJ. Vale dizer, se é no local da sede ou no local da prestação atrelado à existência de uma unidade econômica ou profissional? Neste caso, o que seria "uma unidade econômica ou profissional" para tal fim? Seria uma filial? Nessa linha de raciocínio, a existência de formalização em determinado município seria uma condição necessária para que passasse ter competência para exigir o ISS? Admitida essa condição, isto é, a necessidade de formalização, o ISS só seria devido no local em que ocorresse a efetiva prestação se a empresa abrisse uma filial? Se uma empresa estabelecida em determinado município, desloca equipamentos e pessoal para prestar o serviço em outro, onde é devido o ISS? Neste caso então bastaria não abrir filial para não ser tributada no local onde o serviço efetivamente é prestado?

Em decisão proferida após a publicação do REsp nº 1.060.210-SC (repetitivo), o Min. Herman Benjamin, que participou do julgamento do referido REsp, decidiu monocraticamente, invocando o "repetitivo", que o ISS é devido no local da SEDE da empresa prestadora, vejamos:

‘(...) verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviços de informática, ocorrida sob a égide da Lei Complementar 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço, com exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do normativo federal em comento’.

Nota-se, entretanto, que consta da parte dispositiva do voto do relator do REsp nº 1.060.210-SC que o sujeito ativo da relação tributária, ‘a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional’.

Parece-nos que as referências ao termo ‘sede’ feitas no voto do relator do REsp nº 1.060.210-SC não foram com sentido de matriz, filial, sucursal ou qualquer outro termo que se refira ao local onde a empresa se encontra formalmente instalada, mas para se referir a estabelecimento prestador nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 116/03, ou seja, local onde há uma unidade econômica ou profissional capaz de prestar o serviço objeto da tributação, independentemente de estar ou não a empresa formalmente registrada naquele município.

A falta de clareza quanto ao entendimento firmado no REsp nº 1.060.210-SC, tem dado ensejo a decisões absolutamente díspares, vejamos:

‘O Município competente para cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre operações de arrendamento mercantil é o da sede do estabelecimento prestador, na vigência do Decreto nº. 406/68, e, a partir da Lei Complementar nº 116/03, aquele onde o serviço é efetivamente prestado’ (TJRS, Apelação Cível nº 70041721192).

‘Com efeito, a julgar pelas manifestações do Colendo STJ, pouco importa o local do fato gerador, na medida em que o Município competente para exigir o ISS, nestes casos, é o do estabelecimento do prestador e não o da prestação dos serviços’ (TJSP, Agravo nº 0106838-16.2013.8.26.0000).

‘(...) tem legitimidade ativa para exigir o tributo o município onde se situa a sede da empresa (na vigência do DL 406/68) ou o município da sede do estabelecimento prestador (após a Lei 116/03)’ (TJSP, Apelação n. 00280023-78.2009.8.26.0506).

Nota-se, portanto, que a decisão proferida nos autos do REsp nº 1.060.210-SC (repetitivo), não está exercendo a função de uniformizar o entendimento sobre a matéria, evitando a interposição de novos recursos”. (grifos nossos)

As preocupações explanadas por Chiesa são as mesmas aqui ora apresentadas, e isso porque dependendo da leitura que se faça do termo “sede” aplicado, não apenas deixa de existir a suposta inconstitucionalidade pois o estabelecimento passa a ser a estrutura empregada na prestação do serviço e não apenas a sede administrativa da empresa prestadora. Assim, seria possível a tributação equitativa por todos os Municípios.

Importante ressaltar que, diferentemente da discussão apresentada nos últimos parágrafos, o Decreto-Lei nº 406/68, surgiu em consonância com as Constituições de 1967 e de 1969, que foi aderido pela Constituição Federal de 1988, e tratava o contribuinte estritamente como aquele que realiza a prestação do serviço, segundo Marcelo Caron Baptista (2005, pp. 565-567).

Ainda assim, surge o questionamento de que por sua especialidade, o Decreto-Lei sobrepunha-se, no tocante ao sujeito passivo da relação tributária, inclusive ao CTN. Ocorre que, ainda que o entendimento do Decreto-Lei estivesse de acordo com o preconizado na CF/88, inclusive com os preceitos do Direito Privado, tal disposição não poderia estar presente em sua redação, pois contraria os preceitos do Direito Público, violando o princípio da autonomia dos entes políticos.

Com esse mesmo entendimento, também não pode uma lei complementar da União limitar a atuação dos Municípios no que se refere a sua capacidade de legislar sobre a substituição tributária, isto é, sua capacidade para determinar que o sujeito passivo seja pessoa distinta daquela do prestador do serviço (Baptista, 2005, p. 566).

Nesse sentido, quando da redação da Lei Complementar nº 116 de 2003, ao menos esses cuidados foram tomados e a redação atual respeita as duas proposições:

“Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa”. (grifo nosso)

Por fim, com relação ao disposto na LC 116/03, a sua redação disciplina:

“Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

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

I – (VETADO)

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

Compreende-se por esses últimos artigos, que sobre a base de cálculo do ISS, a alíquota máxima possível de incidir tem valor estipulado em 5%, sendo que a referida base tem como referência o próprio preço do serviço prestado. Sendo a base de cálculo o comprovante de materialidade da hipótese de incidência do imposto, tem como uma de suas funções aferir a dimensão da obrigação tributária.

Passada a compreensão sobre como a LC 116/03 dispõe sobre o ISS, importante compreender sua aplicabilidade e aderência à realidade que se apresenta. Quando tratamos do “boom do comércio online”, estamos tratando, em verdade, do desenvolvimento e crescimento econômico do país, na medida em que a tendência global está centrada cada vez mais nas trocas imediatas de produto e moeda.

Nesse sentido, entende-se que os complicadores trazidos pelo advento da Internet ainda não foram enfrentados pela legislação vigente, haja vista que situações que antes seriam tratadas como peculiares, hodiernamente são rotineiras. Um exemplo de tal afirmação pode ser observado quando percebidas as lojas online, que não possuem sede no Brasil.

Nesse caso, perceptível a incidência de ICMS, ante o evidente consumo de mercadoria, entretanto, difícil visualizar a incidência de ISS no que diz respeito à prestação de serviços de informática, análise e desenvolvimento de sistemas, programação e processamento de dados, ambos serviços indispensáveis à manutenção de uma loja desse porte, mas que, em algumas situações, claramente para se evitar o pagamento da carga tributária brasileira, são prestados no exterior, por empresas cuja sede também não se mantém aqui.

Inegável que o tipo de política tributária desenvolvida no Brasil faz com que muitas empresas, ainda que atuantes no país, mantenham seus polos de atuação, se assim for possível, em outros países, aumentando sua margem de lucro e garantindo segurança jurídica, ante as inúmeras alterações de entendimento e interpretação de normas tributárias brasileiras, como pôde ser visto pela menção às leis complementares que dispuseram sobre o ISS.

3.2 Projeto de Lei Complementar nº 366: Surgimento e criação - a motivação por trás das mudanças

O Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366 tem sua origem no Projeto de Lei do Senado nº 386 de 2012, de autoria do Senador Romero Jucá. O PLS 386/12 foi aprovado pelo Plenário do Senado e foi remetido para apreciação pela Câmara dos Deputados em 05 de dezembro de 2013.

O PLS, em sua versão original, apresenta o conteúdo que também será abordado no PLP nº 366/13, resumidamente, em sua ementa:

“Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”.

Inicialmente, tinha como objetivo alterar apenas a LC 116/03, no entanto, ao longo de sua tramitação no Senado Federal, o projeto foi alvo de 15 emendas, das quais apenas as de número 1, 2, 4, 6 e 7 foram integralmente aprovadas. A emenda de número 3 foi parcialmente aprovada, sendo que as demais foram rejeitadas pelo plenário antes da aprovação final do projeto, em 27 de novembro de 2013. Perceptível o fato de que sua redação original foi alterada de forma bastante sensível.

Após a sua recomendação pelo Senador Romero Jucá, o processo passou à relatoria do Senador Humberto Costa, sob a qual a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado deteve a competência de emitir pareceres a respeito de seu conteúdo.

Em seu parecer nº 1.309 de 19 de novembro de 2013, da CAES, estão presentes os objetivos do projeto de lei bem como as justificativas por trás das mudanças pretendidas. O primeiro dos objetivos diz respeito à repressão e à prevenção da chamada “guerra fiscal”.

Necessário compreender de que se trata a mencionada guerra aduzida pelo texto do parecer. Em meio à competência de cada ente político para legislar sobre os impostos de sua competência, isenções, alterações na base de cálculo e na alíquota de cada imposto são políticas utilizadas por Estados e Municípios para atrair ao seu território as grandes empresas detentoras de imenso capital, vez que, nesse sentido, os entes políticos tendem a ganhar com a receita obtida com a geração de empregos e com o desenvolvimento de sua economia.

Não apenas esses incentivos são oferecidos, mas também a concessão de território e o número de mão de obra ociosa apresentam-se como atrativo para essa gama da indústria que

procura as melhores condições para se estabelecer, sem as quais sua margem de lucro seria amplamente afetada.

Desse tipo de política decorre não apenas incentivos de origem fiscal, mas a própria fiscalização e os benefícios de cunho trabalhista e administrativo são perceptíveis, ante a disponibilidade de negociação entre o ente político, que se beneficia do fluxo de capital movido pela indústria, e as empresas, que percebem sua estabilidade e crescimento encaminhados pelos incentivos adquiridos.

Assim, a guerra fiscal pode ser verificada a partir do momento em que os vários entes políticos fazem uso de sua política legislativa para garantir as melhores condições para que as empresas se estabeleçam, ignorando, em grande parte, as necessidades orçamentárias de seu governo.

Entretanto, em tempos de desenvolvimento econômico e estabilidade política, apenas a intervenção de ordem tributária não seria capaz, por si só, de definir as estratégias tomadas pelas indústrias. Ocorre que, em meio à crises políticas e econômicas, como é possível notar no cenário brasileiro dos anos 2010 à 2016, as movimentações legislativas devem atentar para os impactos de uma alteração tributária extensa e desproporcional.

Outro objetivo apresentado pelo projeto é a atualização e ampliação da lista constante da LC 116/03. A defasagem temporal e o desenvolvimento econômico brasileiro deram luz a inovações antes não pensadas pelo legislador original da Lei Complementar que regulamenta o ISS. Nesse sentido, imprescindível a atualização de que trata o PLS 386/12.

Busca integrar à lista constante da LC 116/03:

- o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou congêneres;
- a 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; a disponibilização de aplicativos em página eletrônica;
- a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos; a confecção de lentes oftalmológicas sob encomenda; a aplicação de tatuagens, piercings e congêneres; o florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita e congêneres;

- a vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes; a composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS;
- a produção, gravação, edição e legendagem de filmes, videoteipes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, ressalvado o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal;
- a restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer;
- o guincho intramunicipal, guindaste e içamento;
- os serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- outros serviços de transporte de natureza municipal;
- a inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita);
- o traslado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos;
- a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.

Aqui está estabelecida, de forma indistinta, a tributação pelo ISS de todo e qualquer serviço que contenha uma ou mais etapas listadas como acima. Ignora de forma indiscriminada o objetivo da prestação, bem como os diferenciais empregados na mesma, ou seja, a personificação dos serviços prestados conforme interesses do tomador.

Ademais, busca, ainda, a uniformização da base de cálculo do tributo, vez que a LC 116/03 não revogou os parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 que dispõem:

“Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. ”

Evidente a diferença no tratamento conferido ao trabalho pessoal, bem como aos prestados por sociedades de trabalhadores, desde que referentes aos médicos, enfermeiros, médicos veterinários, contadores, auditores e congêneres, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos.

Para esses trabalhadores, que em grande monta são profissionais liberais, autônomos, é conferida uma diferença razoável no tratamento tributário, incidindo alíquotas fixas, independentemente do valor recebido pelo serviço prestado.

Atualmente o posicionamento do STJ é no sentido de que profissionais autônomos respondem tributariamente apenas pela alíquota fixa determinada pelo ente competente pelo referido imposto, veja:

TRIBUTÁRIO. ISS. ARTIGO 9º., PARÁGS. 1º. E 3º., DL 406/68. SOCIEDADE SIMPLES PLURIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS E CONTADORES. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. SERVIÇO PRESTADO DE FORMA PESSOAL. RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE.

1. O que define uma sociedade como empresária ou simples é o seu objeto social. No caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária: doutrina do Professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS (Direito Empresarial Esquemático, São Paulo, Método, 2014).

2. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção entendem que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou

pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial. Precedentes.

3. **No caso, tratando-se de sociedade em que o objeto social é a prestação de serviços técnicos de consultoria e de assessoria, prestados diretamente pelos sócios, em que o profissional responde pessoalmente pelos serviços prestados, faz jus ao recolhimento do ISS na forma do art. 9º., parágs. 1º. e 3º. do DL 406/1968.**

4. Recurso Especial provido para reconhecer o direito da recorrente ao recolhimento do ISS com base no art. 9º., parágs. 1º. e 3º. do DL 406/1968. Invertido os ônus sucumbências.⁴ (grifo nosso)

Assim, a intenção do projeto de lei é revogar esses parágrafos, uniformizando as alíquotas sobre o preço dos serviços, utilizando-se da limitação constitucional de 2% a 5%, aumentando sensivelmente a arrecadação tributária nesses setores profissionais. Algumas dessas alterações apresentam motivação legítima e importante para o orçamento dos entes políticos.

Ocorre que a forma como devem ser realizadas as alterações preocupa e traz descontentamento por parte de economistas e empresários, ante o enorme impacto financeiro imputado às empresas que buscam desenvolvimento para a nova era da prestação de serviços, a saber, a era da internet, inclusive no que concerne aos profissionais liberais, os quais, em algumas situações, perceberão forte impacto quando do aumento da carga tributária.

Terminados os procedimentos no Senado, a forma final do PLS nº 386 podia ser representada pela seguinte ementa:

“Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”.

Evidente que o que começou como uma reforma do ISS, alcançou setores maiores da economia brasileira. Não apenas a LC 116/03, que dispõe sobre o ISS, mas também a Lei de Improbidade e a LC 63/90 passaram a ser alvo das reformas pretendidas pelo PLS 386/12,

⁴ REsp 1512652/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 30/03/2015.

demandando não apenas maior atenção por parte do Legislativo, mas também um maior cuidado para com os impactos esperados com as alterações pretendidas na esfera econômica do país.

3.3 Alterações e impactos na esfera tributária

Após o seu encaminhamento à Câmara dos Deputados, o PLS 386/12 passou à denominação de Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366 de 2013, sob análise das Comissões de Finanças e Tributação e da Constituição e Justiça e Cidadania. Dessa forma, teve início o rito de análise do projeto, sob regime de tramitação prioritária.

Foram apensados ao PLP 366/13, os PLP-162/2012, PLP-165/2012, PLP-267/2013, PLP-274/2013, PLP-244/2013, PLP-339/2013, PLP-340/2013, PLP-34/2011 e PLP-183/2012, sendo que a análise passou a ser feita pela Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio da Câmara, sob relatoria do Deputado Guilherme Campos. Ademais, após requerimento do Deputado Domingos Neto, foi incluída a Comissão de Integração Nacional, Desenvolvimento Regional e da Amazônia no rol das comissões responsáveis pela análise do projeto.

Solicitado regime de urgência na tramitação do PLP 366/13 pelo Deputado Leonardo Picciani em 18 de agosto de 2015, entende-se que em razão do clima instaurado no país de cobranças com relação à equidade de tributação por parte de alguns setores, a tramitação de projetos como o PLP 366 ganhou enorme atenção pública.

Após apresentação de pareceres da CDEIC, da CFT e da CCJC pela aprovação do projeto, foram objeto de análise também 12 emendas, das quais restaram aprovadas apenas as de nº 7, 11 e 12. Em 18 de setembro de 2015, tendo sido aprovado o texto da PLP 366/13, a proposta foi remetida ao Senado para nova apreciação a fim de que seja aprovada a Proposta de Lei Complementar e outras Proposições.

Retornado o projeto ao Senado, sob o nome de Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15, dentre as mudanças que podem ser percebidas prontamente está a redação dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º e a inclusão do artigo 8º-A.

Conforme quadro comparativo, disponível na página de acompanhamento da tramitação dos processos legislativos, verificam-se algumas das alterações pretendidas à LC 116/03:

“Art. 2º O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País, **quando os resultados do serviço se verificam em território estrangeiro e houver ingresso de divisas no País;**

IV - os serviços prestados pelas sociedades cooperativas aos seus cooperados e os serviços prestados pelos cooperados por intermédio da cooperativa.

Parágrafo único. **Para fins do disposto no inciso I, o local onde os resultados do serviço são verificados independe do local onde o serviço é realizado.**” (grifo nosso)

Primeiramente, flagrante a tentativa de incidência do ISS sobre a exportação de serviços. Forma de tributação que não é aplicada haja vista o paralelismo tributário praticado pelas outras nações. A técnica aplicada da tributação no destino, ou seja, aquela em que se tributam apenas os produtos e os serviços quando de sua entrada no território brasileiro, desonerando as exportações, tende a não ser aplicável.

Pode-se trazer como justificativa para a dificuldade de aplicação do princípio da tributação no destino, o posicionamento de Valcir Gassen (2002, p. 140) ao elucidar sobre os riscos de regulações sobrepostas:

“Na adoção do princípio de tributação no Estado de origem ou de destino se expressa a incidência, pois há de se prever os fatos, há que se estabelecer quais são as situações que serão reguladas por um ou outro, como também se expressa a eficácia pela aplicação destes”.

Em seu artigo 3º, modificam-se os itens XII, XVI e XIX, bem como o caput, para adequação à nova redação, a qual incluiu 4 novos itens:

“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 **XXVI** quando o imposto será devido no local:

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;

XVI - dos bens, semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço, no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV - da execução dos serviços do subitem 14.14;

XXVI - do domicílio do tomador dos serviços do subitem 10.04 e 15.09.

§ 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.”. (grifo nosso)

Indícios de que se deseja alterar a forma como se entende o local devido no que se refere à incidência do imposto quanto às prestações de serviço pode ser verificada no parágrafo 4º do mencionado artigo. Anteriormente, como já explicitado, a jurisprudência e a doutrina

compreendem a importância do local da determinação inequívoca do local do prestador como fator indispensável ao estabelecimento e verificação do Município competente para administração do tributo.

Assim, surpreende a tentativa de alterar o entendimento anterior quando busca incluir, no artigo 4º, o parágrafo único colacionado abaixo, que também trata de local da prestação do serviço:

“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.

Parágrafo único. No caso dos serviços a que se refere o subitem 15.09 da lista anexa a esta Lei Complementar, considera-se estabelecimento prestador o do local onde se concentra o poder decisório das operações, e nele será devido o imposto.” (grifo nosso).

O legislador pretende ainda ampliar as molduras da responsabilidade tributária no que se refere ao ISS. Na redação original da LC 116/03, apenas as pessoas jurídicas poderiam ser responsáveis pela obrigação tributária, quando analisamos de forma literal seu dispositivo. Com a nova redação, quem quer que seja o tomador de serviços ou o intermediário deste também pode ser responsável tributário. Ademais, o domicílio do tomador toma nova importância com a caracterização utilizada neste artigo. Veja:

“Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, nos limites da sua competência prevista nos arts. 3º e 4º desta Lei Complementar, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

II - **o tomador de serviço** ainda que imune ou isento, ou mesmo que intermediário dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.13, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.02, 11.04, item 12, exceto o subitem 12.13, 14.14, 16.01, 17.05, 17.10 e 20 da lista anexa;

III - **a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.**

§ 3º **No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.**

§ 4º **No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.**

§ 5º **Para fins de interpretação da aplicação da norma do art. 3º para os serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23 e 5.09, considera-se domicílio do tomador o local onde se acha estabelecido o prestador de serviços, nos estritos termos do disposto no art. 6º desta Lei Complementar.”** (grifo nosso).

No que se refere à base de cálculo, ampliou-se o leque de exceções:

“Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

III – o valor de subempreitadas de construção civil já tributadas pelo Imposto;

IV – o valor destacado a título de deságio na aquisição de direitos creditórios, na atividade de fomento comercial, incluída no subitem 10.04 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

§ 4º Para fins de interpretação na aplicação da norma prevista no inciso I do § 2º deste artigo, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar abrange inclusive o valor dos materiais adquiridos de terceiros e empregados em obras de construção civil pelo prestador dos serviços.

§ 5º Quando forem prestados os serviços descritos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, a base de cálculo corresponderá à diferença entre os valores cobrados do usuário e os valores pagos com as coberturas na área de saúde, em entidades públicas ou privadas, previstas no contrato ou na legislação que regulamenta os planos de assistência à saúde.”. (grifo nosso)

Por fim, necessária a apresentação do artigo 8º-A, responsável pela maior das intervenções pretendidas, bem como provável causador de inúmeras polêmicas por vir. Tenta, esse novo artigo, impedir a concessão de isenções, determinando que a alíquota do ISS deve, necessariamente, estar enquadrada no intervalo de 2% a 5%. Ocorre que, constitucionalmente, da mesma forma que se proíbem as chamadas isenções heterônomas, verificadas quando a União estabelece isenções invadindo a competência tributária de outros entes políticos, também se restringe a competência legislativa da União para administração de tributos.

Sob pena de violação ao princípio da autonomia dos entes federados, incabível a imposição por parte da União de políticas de tributação, no que se refere à competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios para legislar sobre os tributos de sua competência, e vice-versa.

Nesse sentido, quando o artigo 8º-A, em sua redação, determina:

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

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em uma carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições deste artigo com a alíquota mínima prevista no caput deste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A anulação a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições

deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago de Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza, calculado sob a égide da lei nula.

§ 4º A alíquota a que se refere o caput não se aplica aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros incluídos no item 13 da lista anexa a esta Lei Complementar, que são imunes, conforme estabelece o disposto na alínea e do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.” (grifo nosso).

Perceptível a invasão da União na competência dos outros entes federados. A impossibilidade de concessão de isenções pela imposição de uma alíquota mínima caracteriza o que foi mencionado anteriormente como pretensão ao fim da guerra fiscal. O modo como foi estipulada a redação leva a entender que apenas essa alteração resolveria os problemas que advém das disputas por crescimento econômico entre os entes políticos.

Ocorre que a simples limitação à base de cálculo não altera, de imediato, os outros fatores levados em consideração para o estabelecimento de uma empresa em determinado lugar. O valor da mão de obra, os custos de transporte e a disponibilidade de matéria-prima, por exemplo, são outras considerações feitas pelo setor produtivo que em nada dizem respeito à alíquota do ISS. Assim, trata-se de simples ilusão, se não uma alteração legislativa disfarçada de melhoria que, em verdade, apenas serve para aumentar a arrecadação dos Municípios, ou seja, uma simples medida política, não econômica.

Evidente que as alterações não estão prontas. Enquanto ausente manifestação do Plenário do Senado Federal, o Substitutivo nº 15 continua passível de alterações das mais variadas formas e qualidades. No entanto, apenas a título de curiosidade, apresenta-se o quadro comparativo no que se refere à lista de serviços anexa à proposta atualmente válida:

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003	Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012 – Complementar	Substitutivo da Câmara dos Deputados a Projeto de Lei do Senado nº 15, de 2015
Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.	Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conforme o art. 3º do PLS 386, de 2012 – Complementar	ANEXO Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003
1 – Serviços de informática e congêneres.	“1 –	“1 –
1.03 – Processamento de dados e congêneres.	1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou congêneres.	

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.	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.	
1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.	
	1.09 – Disponibilização de aplicativos em página eletrônica	
	1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos.	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).
4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	4 –	
4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.	
	4.24 – Confecção de lentes oftalmológicas sob encomenda.	
6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	6 –	6 -
6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.
	6.06 – Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres.	6.06 - Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres.
7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza,	7 –	7 -

meio ambiente, saneamento e congêneres.		
7.16 – Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.	7.16 – Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita e congêneres.	7.16 - Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios.
11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	11 –	11 -
11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.	11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.	11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes, inclusive quando realizados por meio de telefonia móvel, transmissão por satélites, rádios ou outros meios (destacados os serviços de telecomunicação prestados por empresa regulamentada pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, que ficam sujeitos ao ICMS).
13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13 –	13 -
13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia, fotolitografia.	13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarem sujeitos ao ICMS.	13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarem sujeitos ao ICMS.

	13.06 – Produção, gravação, edição e legendagem de filmes, videoteipes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, ressalvado o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal.	
14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14 –	14 -
14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.	14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento , polimento e congêneres de objetos quaisquer.	14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.
14.13 – Carpintaria e serralheria.
	14.14 – Guincho intramunicipal, guindaste e içamento.	14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento.
16 – Serviços de transporte de natureza municipal.	16 –	16 -
16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.	16.01 – Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.	16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.
	16.02 – Outros serviços de transporte de natureza municipal.	16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.
17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	17 –	17 -
17.08 – Franquia (franchising).		17.08 – (Revogado).
17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.	
	17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e	17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e

	imagens de recepção livre e gratuita).	e imagens de recepção livre e gratuita).
25 - Serviços funerários.	25 -	25 -
25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.	25.02 – Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.	25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.
25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.”
	25.05 – Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.	

Importante destacar que a nova lista acerta ao integrar posicionamentos novos do STJ, reduzindo, nesse sentido, as discussões realizadas quanto a esses tópicos. Tem-se como exemplo o item 13.05, que trata de composição gráfica, especificando, inclusive, a confecção de impressos, em razão do teor personalizado e sob encomenda da prestação de serviço. Veja:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E
ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156
DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

2. As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05).

Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁵ (grifo nosso)

Conclui-se, então, após observar a redação da LC 116/03 e das propostas legislativas mencionadas, que não se tratam apenas de alterações específicas que visam apenas a atualização de déficits orçamentários como pode-se notar em outras alterações legislativas, mas sim amplas

⁵ REsp 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009.

mudanças estruturais que trarão impactos consistentes à posicionamentos considerados estáveis, como por exemplo a utilização de alíquotas fixas para profissionais autônomos ou a definição de local do prestador como aquele da sede do estabelecimento.

Como visto, os objetivos por trás das inovações legislativas, ou seja, a repressão e prevenção da guerra fiscal e a atualização e ampliação da lista constante da LC 116/03, foram o norte para o desenvolvimento da nova redação pretendida. Entretanto, quando se analisa mais a fundo o projeto, pode-se afirmar tratarem-se de táticas para aumentar a arrecadação dos municípios, sem efetivamente comprovar a implementação de medidas efetivas que reduzam a guerra fiscal, apesar de realmente atualizar a referida lista, integrando os posicionamentos recentes do STJ.

Imperativo, então, aplicar as noções vistas ao objeto principal da pesquisa, ou seja, ao aplicativo enquanto instrumento de prestação de serviços. Nesse estágio buscar-se-á compreender a relação entre os conceitos da área da tecnologia aplicados aos conceitos jurídicos do Direito Tributário, na medida em que a obrigação tributária, para sua aplicação, necessita de um contexto fático adequado aos marcos normativos para que possa, realmente, representar uma obrigação tributária válida. Assim, tentar-se-á enquadrar os novos posicionamentos pretendidos legislativamente à algumas das compreensões sobre os aplicativos e o modelo de tributação que vinha sendo feito e que poderá ser aplicado em momento futuro.

4. O APLICATIVO MÓVEL ENQUANTO FATO GERADOR

4.1 Conceituando a noção de aplicativo móvel

Com o objetivo de se chegar à conceituação do que seja um aplicativo móvel, necessário se faz compreender as distinções entre hardware e software, dois grupos de classificação que derivam do ramo da informática. O hardware é o elemento físico, composto de diversas partes integradas, gabinete, monitor, cpu, vídeo, disco rígido, mouse, teclado, entre tantas outras partes que em seu conjunto podem ser chamados de computador, desktop, laptop, entre outras denominações técnicas que por ora não convém citá-las uma a uma, vez que o objetivo do presente estudo se encontra situado no software.

O software, objeto imaterial, se constitui de programa ou conjunto de programas harmonizados para *dar instruções de trabalho* ao hardware, cabendo ao computador receber esses programas, processar essas *instruções* de tal maneira que seja capaz de realizar as tarefas requeridas. Há que destacar, conforme Daniela Augusta Santos Brandão (2015, p. 25) que o

conceito de software integra ainda os manuais de instrução e o material de apoio, os quais são instrumentos criados para instruir o usuário sobre a forma de utilização do programa de computador, portanto, a noção de software é muito mais ampla.

Ainda, segundo Santos Brandão (2015, p. 26), todo software requer um suporte físico, uma mídia capaz de armazenar os dados digitais que compõem o software. Essas mídias podem ser discos rígidos, pen-drive, CD-rom, cartão de memória, disquetes, ou ainda podem estar distribuídos em redes locais, redes de fibra óptica, e-mails, discos virtuais e *cloud computing*, entre outros meios. Observa-se, em acréscimo, que mesmo quando se realiza um *download* de software, temos uma mídia envolvida no processo, dado que o ato de fazer um *download* nada mais é que transferir um aplicativo de uma área para outra.

Os softwares podem ser classificados quanto à espécie (sistema operacional; aplicativos; programação), critério de produção (software de prateleira ou padrão; software por encomenda ou customizado; software digital ou virtual; e, software como serviço), critério de comercialização (software proprietário ou software livre). É importante atentar para essas classificações posto que daí decorre a natureza jurídica das operações de distribuição de software, conforme se verá mais adiante.

Evidente que o conceito de software nos é importante para a compreensão de como se daria o fato gerador de uma eventual tributação sobre a utilização e comercialização dos novos tipos de software. Isto porque essa nomenclatura não é estranha à sociedade brasileira, mas pode-se dizer que não mais esclarece sem equívocos todos os derivados que podemos encontrar.

Assim, na medida em que ficou provada a relação entre o conceito de aplicativo, enquanto programa de computação que integra a noção de software, importante seria a sua distinção da noção de software para que a tributação ocorra da forma como a Constituição prevê, ou seja, de acordo com fato gerador claro e específico.

Ocorre que essa definição não encontra precisão entre os doutrinadores da área, ante a sua jovem idade no contexto atual. Diariamente milhares de novos aplicativos são criados, com funcionalidades inesperadas e desconhecidas. Nesse sentido, quando tratamos de tributação, a qual necessidade de alvo bastante delimitado, a barreira de incidência é cada vez mais visível, ante a inaplicabilidade dos conceitos atuais à realidade percebida nesse contexto.

Ainda assim, buscará se desenhar nos próximos momentos não apenas a moldura utilizada pelo Legislativo brasileiro, bem como a forma que a tributação de aplicativos vinha sendo aplicada, se é que podemos afirmar de tal forma.

4.2 A tributação de aplicativos: passado e futuro

A incidência tributária em softwares, incluso aí os programas de computador e aplicativos, depende da natureza jurídica envolvida nos negócios e nas operações de distribuição desses softwares. Em princípio, existem duas situações bem definidas, a saber, a comercialização de produto de prateleira (software padrão) e o software feito sob encomenda ou produto customizado.

Independente de tratar-se de produto de prateleira, software padrão, ou software por encomenda, a incidência tributária dispõe de um passado razoavelmente estruturado, conforme se depreende da Lei 9.609/98, artigo 9º, o qual versa que "o uso de programa de computador no Brasil é objeto de contrato de licença" (SANTOS BRANDÃO, 2015, p. 45). Tal fato, além de definir uma abordagem jurídica, evidencia a correlação com a legislação anterior que considera o software como fruto de atividade intelectual humana, portanto, propriedade intelectual regida pela Lei nº 7.646/87.

Essas situações, efetivamente bem definidas, se referem a um tempo que ficou para trás. Um tempo em que o contrato de licenciamento tinha por obrigação entregar ao cliente, adquirente ou consumidor, uma criação que tanto poderia ser padronizada (software padrão), quanto customizada, software por encomenda.

Nos tempos atuais, embora se possa afirmar que estas situações ainda se mantenham, nas relações comerciais presentes e nas que apontam para o futuro, não mais se fala em entrega de software, qualquer que seja a modalidade, se padrão ou customizado. O mercado, hodiernamente, apenas disponibiliza o uso, que pode ser acessado via *download*, ou tão somente a utilização online mediante permissão de acesso e uso mediante emprego de login e senha.

Observa-se, portanto, nas primeiras situações, práticas comerciais que até então sobrevivem. Entretanto, uma mudança radical nesta última e nova situação de acesso ao uso de aplicativo / software começa a existir. Quando o indivíduo adquire o software padrão, ele compra o produto em alguma mídia de suporte (pen-drive, cd-rom, disquete, etc), o fato é que algo precisa ser entregue ao cliente usuário. De igual forma, mesmo quando o software é elaborado sob encomenda, ou customizado para atender a especificidades, também há uma entrega. Nesse sentido, ainda quando se necessita proceder à realização de um *download* para baixar o aplicativo, ao clicar em "concordo com as condições de uso", o cliente está dando um aceite e firmando um contrato de uso que lhe possibilita a entrega do aplicativo.

Necessário destacar que existem quatro situações negociais diferenciadas, conforme se apresenta: situação 01, acesso ao aplicativo padrão, via aquisição de mídia, manual de instruções, contrato, garantias de atualização, etc.; situação 02, acesso ao aplicativo customizado, mediante instalação pelo desenvolvedor direto no cliente, ou remessa via mídia, conforme contrato, garantias de atualização e manutenção do aplicativo customizado; situação 03, acesso ao aplicativo, mediante download e termo de aceite das condições estipuladas pelo fornecedor; situação 04, acesso ao aplicativo na modalidade de uso online, com auxílio de login e senha, situação em que não há uma entrega.

Há que se pensar se as quatro situações diferenciadas, quando se observa a natureza jurídica dos negócios ajustados, se equiparam para fins tributação, ou ainda, se as particularidades envolvidas em cada uma dessas situações possibilitam o estabelecimento de algo que se possa chamar de fato gerador capaz de provocar incidências tributárias em bases iguais ou diferenciadas.

Faz-se necessária essa compreensão ante mesmo a efetiva possibilidade de tributação nos moldes pretendidos conforme o Projeto de Lei Complementar estudado no presente momento. Quando da redação observada anteriormente, inexistia, de forma precisa, a diferenciação de que trata esse tópico, indício mais que suficiente para sinalizar a ausência de especificidade quando da tentativa de tributação de aplicativos, para não falar de software.

Assim, compreende-se que até o presente momento, aqui com a conotação de passado, a tributação de softwares, excluída a noção de aplicativos, se deu no momento da compra da permissão de uso, ou ainda, quando da efetiva aquisição do produto, visto que a matéria sempre foi tratada como mero consumo de mercadoria. Evidente que, nesse sentido, impossível a incidência de ISS, mas apenas de ICMS, por tratar-se claramente de simples obrigação de dar, inexistindo qualquer obrigação de fazer nas relações jurídicas estabelecidas.

Ocorre que, quando do surgimento dos aplicativos e do novo modelo de permissão de uso, sem efetiva transmissão de qualquer bem material, inexistia ainda qualquer obrigação quer seja de dar, quer seja de fazer, a não ser que se trate da obrigação de conceder um login e senha que possibilite o uso. É perceptível a ausência de qualquer transmissão de propriedade, apenas a concessão do direito de utilizar-se de bem de outrem.

Fato é que a tributação, nesse sentido, não encontra terreno firme para sua incidência, ao menos no modelo que se costumava aplicar, ante a ausência de termos claros e equidade no tratamento das diversas novas formas de prestação de serviço que se apresentam.

Desenha-se, nesse contexto, uma figura um tanto quanto abstrata, visto que os antigos especialistas em arte não mais dominam o conteúdo que se apresenta. Nem mesmo compreendem a origem das nuances apresentadas. Enxergam de forma simplista o que, em verdade, nem os maiores doutrinadores do campo conseguem distinguir.

Evidente que para a rotina de legislação empregada no hodierno Congresso Nacional, isso não passa de apenas um problema a mais que deverá ser resolvido em momento posterior pela Casa que guarda a Constituição Federal, pois o Legislativo apenas trata de apresentar uma solução para as demandas que se apresentam. Se a solução apresentada atende ou não à realidade da sociedade brasileira, bem como aos preceitos do “bom direito”, caberá ao Supremo Tribunal Federal avaliar.

4.3 Diferenciando a tributação de aplicativos da obrigação tributária no e-commerce

Encontramos no Decreto-Lei nº 406/68, as primeiras referências de que se têm notícia em termos de tributação de sistemas e análises de dados. No caput do mencionado Decreto, está descrito "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", conforme compreendido em momento anterior.

Já a Lei Complementar nº 56 de 1987, acrescentou ao Decreto-Lei nº 406/68 uma lista de serviços, e nesta, consta da linha 24, aqui transcrita, "Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza". Em 2003, a Lei Complementar nº 116 de 2003, reedita a Lista de Serviços e inclui, logo de entrada:

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Em recente dissertação de mestrado, a pesquisadora Daniela Augusta Santos Brandão (2015, p. 49) elaborou um estudo acerca do tema em apreço e destacou que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, nos últimos quinze anos, vêm se estabelecendo três premissas: a primeira versa que programas de computador não se confundem com os seus suportes físicos; a segunda, os programas de computador não são coisas materiais, corpóreas, não podendo ser consideradas mercadorias para fins de incidência do ICMS; e a terceira afirma que os programas de computador não são vendidos, tendo em vista que sua exploração econômica é baseada em contratos de licença e de concessão.

Destarte, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, duas vertentes de tributação foram se confirmando. De um lado, empresas que comprovassem a elaboração de programas de computação ou aplicativos para uso exclusivo do cessionário ou licenciado estariam sujeitas ao ISS ao passo que empresas que comercializassem programas e aplicativos indiscriminadamente, fazendo-os circular como se fossem mercadorias compradas e vendidas teriam a incidência do ICMS.

Na seara do STF⁶, o assunto mereceu acolhimento para reafirmar o posicionamento do STJ⁷, qual seja, programas e/ou aplicativos, elaborados de forma personalizada ou customizada, devem ser gravados com a incidência do ISS, ao passo que programas / aplicativos vendidos em larga escala, armazenados em prateleiras, até mesmo de supermercados, são equiparados a mercadorias, recebendo portando a aplicação do ICMS.

Em que pese ter-se levado quase vinte anos trabalhando essa legislação nas construções jurisprudenciais que integram as competências no âmbito da Justiça, as quais terminam, por hora, necessitando de pronunciamento tanto do Superior Tribunal de Justiça, quanto do Supremo Tribunal Federal, é possível dizer que a questão não está, de modo algum, pacificada.

O avanço tecnológico tanto em software, quanto em hardware é flagrantemente superior à tramitação processual em questões de matéria tributária, objeto dos mais diversos entendimentos e pronunciamentos, incluindo os recursos, os quais demandam longa e exaustiva apreciação que, por vezes, acarretam em anos e anos de profundo debate jurídico, ao passo que a elaboração de novos programas e aplicativos, o surgimento de novas funcionalidades na Internet, no uso de tablets, smartphones, laptops e congêneres podem surgir e desaparecer em questão de meses.

⁶ RE 285870 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 17/06/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-06 PP-01078.

⁷Exemplo: REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008.

Compreendendo que o tributo necessita do fato gerador, e que este, se constitui no núcleo da obrigação tributária, há que se ter muita clareza na tipificação correspondente ao tipo tributável, pois assim está disposto também no artigo 114 do Código Tributário Nacional: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

E para melhor esclarecimento dessa disposição normativa, Santos Brandão (2015, p. 71), vai buscar nos ensinamentos do professor Edvaldo Brito, e sua consagrada obra, que versa sobre "A teoria do crédito tributário no direito brasileiro", a seguinte definição "Fato gerador tem de ser entendido como sendo o acontecimento social que, dotado de todas as circunstâncias descritas pela norma, realiza no conjunto de todos os elementos contidos na hipótese normativa, a figura por ele prevista".

E assim precisa ser, pois do contrário, *nullum tributum sine lege*, ou seja, não há tributo sem lei. A lei é a norma tributária e esta precisa encontrar, nos acontecimentos do mundo social, nos fatos, nos elementos, nos aspectos, nos critérios, o que possa realizar concretamente a descrição abstrata contida na norma hipotética. A hipótese precisa ganhar vida, efetivamente na tipificação do fato social.

Quando se busca, nos fatos, o elemento, o aspecto, o critério, têm-se, conforme Santos Brandão (2015, p. 74), quatro elementos básicos (o subjetivo ou pessoal; o objetivo ou material; o espacial e o temporal). O elemento pessoal é composto pelo sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação, entendendo que o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo, das prerrogativas e dos poderes, ao passo que o sujeito passivo é aquele que deve satisfazer a prestação, cumprir o dever jurídico e suportar o ônus da obrigação.

O elemento objetivo ou material decorre da própria materialidade, trata da matéria tributável, mensura o objeto a ser tributado. É o núcleo do fato social e fornece a natureza jurídica de cada tributo. Daí decorre a dimensão qualitativa e quantitativa capaz de estipular a base de cálculo, alíquota e valor do tributo a ser pago.

O elemento espacial diz respeito ao território, a abrangência geográfica, a delimitação da área em que o fato social em apreço está a ocorrer, sendo, portanto, alcançável pela norma jurídica em condições de promover as consequências previstas na norma. Esse aspecto é de suma importância também para delimitar a sede jurisdicional apta a dirimir conflitos de ordem legal.

Por fim, tem-se o elemento temporal como o fator capaz de estabelecer o momento em que o fato deve estar concluso, perfeito e acabado para que possa produzir os efeitos legais preconizados na norma.

Em se tratando de *e-commerce* todos esses elementos, aspectos, critérios, retornam à cena, ou melhor, à seara da hipótese de incidência tributária. Como estabelecer sujeito ativo e passivo da obrigação em se tratando de comércio eletrônico, de transações digitais que podem ocorrer em qualquer tempo e lugar, sem meio físico que as caracterizem? Qual seria a materialidade, o cerne do objeto a ser tributado? Tome-se por exemplo o Pacote Office da Microsoft que já foi fornecido em prateleira, via disquete ou CD-ROM, o qual já foi fornecido via download, e agora não mais é fornecido, utiliza-se mediante assinatura mensal ou anual realizada no próprio site da Microsoft.

E o que dizer da temporalidade, da base espacial e abrangência geográfica, quando se está diante de situações que podem ultrapassar fronteiras geográficas estaduais e nacionais, quando a relação (que pode inclusive não ser de natureza comercial) se estabelece entre pessoas físicas e não jurídicas ou, ainda que sejam pessoas físicas e jurídicas, ou mesmo entre entes de personalidade puramente jurídica.

Esses aspectos e elementos reclamam novas reflexões e apreciações tanto por parte dos legisladores quanto por parte dos operadores do direito. Encontra-se, no Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ ao qual foi atribuída Repercussão Geral acerca do tema tributação do software. A relatoria está com o Ministro Dias Toffoli. É de se esperar que o tema venha a plenário consagrando novos entendimentos acerca do assunto, enquanto mero início das inúmeras discussões que o tema ainda há de provocar.

4.4 Tributação e economia: impactos decorrentes

A Constituição Federal, em seu artigo 174, versa acerca da função incentivadora do Estado na economia, sendo determinante para o setor público e indicativa para o setor privado. Nessa mesma esteira, o artigo 170 recebeu da Emenda Constitucional nº 6/95 o texto que manda conceder tratamento favorecido as empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (Amaro, 2011, p. 173).

Evidente, aqui, uma hipótese de como dois campos intrínsecos e indispensáveis ao bom desenvolvimento do país devem ser utilizados para que seja perceptível maior número de benefícios econômicos, ao invés de um simples aumento na arrecadação imediata.

Luís Eduardo Schoueri (2015, pp. 727-728) faz uma longa passagem tecendo considerações entre o direito tributário e o direito privado, seus percalços e limites. É sabido que a tributação tem por base os fenômenos econômicos, cabendo ao legislador estabelecer a relação jurídico-tributária. Para ele, o Direito Tributário e o Direito Civil são partes de uma única ordem jurídica, respeitando-se, de parte a parte, os princípios que os regem, dispondo que, à medida que surge a concorrência entre esses princípios, há que se adotar a ponderação entre uns e outros, evitando-se, forçosamente, que se tenha prevalência *a priori*.

Essa mesma aplicação deve ser realizada frente à Constituição Federal, e isto porque, compreendendo-se que o Estado realmente deve enfrentar as barreiras postas à sua atuação, fato é que não pode fazê-lo de forma que confronte os direitos individuais e fundamentais de seus cidadãos.

O funcionamento do sistema capitalista é claro. Empresa ou indústria alguma pode absorver a tributação de forma irrestrita e ilimitada, sob risco de perceber seu lucro amplamente comprometido, pelo menos no que se refere à malha tributária brasileira. Nesse sentido, óbvio que recai sempre ao consumidor, adquirente o ônus da tributação imputada pelo Estado.

Assim, quando se pensa em impacto econômico, fala-se, primeiramente, no impacto verificado quando das escolhas realizadas pelos consumidores, na medida em que em um mundo em que o custo-benefício está presente inclusive no açúcar, impossível ignorar toda e qualquer alteração no orçamento financeiro dos brasileiros.

A partir do momento que se estabelece o possível fim da guerra fiscal, com o impedimento da conferência de isenções tributárias de ISS, reduz-se, também a economia repassada aos adquirentes. Nesse sentido, como mencionado anteriormente, a longo prazo é possível que efetivamente não ocorram impactos financeiros, mas a curto prazo, evidente que a impossibilidade de obtenção de incentivos e benefícios afligirá em maior parte a própria sociedade que se pretende beneficiar.

Ademais, olhando a alíquota estabelecida sob a margem de 2% a 5 %, aparentemente não se tem noção do volume que representa esse tipo de tributação. Realmente, quando estamos falando da prestação de serviço referente à estilização de uma roupa, o imposto resultará em um gasto que varia de R\$ 1,50 à R\$ 150 reais, em média, se tentarmos abarcar a maior parte da população. Para que fique esclarecido, ao solicitar a customização de uma camisa, o valor médio está em torno de R\$30, enquanto alguns vestidos de alta costura facilmente podem ser encomendados por R\$ 3.000,00. Ressalta-se que estamos falando de tributação que incide sobre o preço da prestação do serviço. Trata-se de preço pago por unidade.

Agora, quando observamos a tributação de aplicativos como o *Whatsapp*, o *Netflix* e a *Uber*, tem seu alcance facilmente atingindo milhares, se não milhões de pessoas diariamente, cujo valor médio de suas atividades não se tem conhecimento⁸, mas estima-se, sem qualquer fonte para referência ante a ausência de informações disponíveis, que o fluxo de caixa esteja na ordem do milhão/mês, sendo que o valor pago nesse modelo de tributação irrestrita poderia atingir a escala de milhares facilmente.

Ademais, não se trata de mera regulação interna, na medida em que pode afetar o relacionamento do Estado brasileiro para com o comércio internacional, entendido por Gassen (2002, p. 29) como “a circulação de mercadorias que se opera entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados ou em espaços econômicos integrados”.

Levando em consideração esse conceito, a tributação deixa de funcionar apenas como uma espécie de redistribuição de recursos internos, para influir também nas relações internacionais, por meio de políticas que representem os movimentos econômicos dos governos e dos setores de atividade.

Percebidas as grandezas de que trata o presente imposto, indispensável à sua legislação o cuidado para com suas alterações e majorações, principalmente. Não se trata de uma simples correção monetária, a qual já impõe considerável preocupação a qualquer empresário, mas sim tributação de algo que não se encontra nem ao menos regulamentado, podendo sofrer maiores alterações em um futuro próximo.

Inexiste segurança jurídica, incentivo ao acesso à internet, nem ao menos preocupação com o desenvolvimento tecnológico e econômico brasileiro quando analisamos a forma como estão sendo implementadas as mudanças na tributação de aplicativos (ou seja, apesar de iniciativas de cunho social existirem, as políticas econômicas tributárias tendem a minar parte dos avanços pretendidos), mas apenas o interesse na majoração da arrecadação fiscal do Estado, o que trará prejuízos enormes, se não a interrupção do ritmo, considerado lento, de criação e elaboração de novas tecnologias e formas de prestação de serviço brasileiras.

Ademais, ainda que ignoremos os indícios de negociação política apenas para garantia de aumento orçamentários dos diversos Municípios, é possível o desenvolvimento de uma solução que atenda às necessidades de desenvolvimento dos entes políticos sem prejudicar, a curto prazo, o desenvolvimento econômico e tecnológico do Brasil. Para isso, enquanto expunha sobre o conceito de integração, Valcir Gassen (2002, pp. 65-66) expôs sobre o

⁸ No que se refere ao valor de mercado e ao alcance real da *Uber*, não se encontrou pesquisa publicada. Entretanto, já é sabido que o valor de mercado deste aplicativo pode ser estimado em US\$ 60 bilhões, conforme dado trazido pelo Estadão. Disponível em <<http://infograficos.estadao.com.br/focas-ubereconomia/>>. Acesso em jul de 2016.

funcionalismo, ou seja, a função do processo de integração também tem importância, não apenas a forma, como explicita o federalismo:

“À medida que é central para o federalismo a questão política, para o funcionalismo é a questão técnica que predomina, ou seja, a integração é vista por este como um processo de cooperação funcional entre os Estados que objetiva ofertar soluções aos problemas que são insolúveis no plano individual estatal. Como os Estados não conseguem de forma isolada ofertar respostas satisfatórias aos problemas existentes, a cooperação técnica, ou seja, a integração na perspectiva do funcionalismo, é necessária.

(...)

Por função entende-se o desenvolvimento de uma atividade específica com o intuito de atingir um determinado objetivo exterior a quem executa, isto é, prestada por um terceiro, por um organismo diferente daquele que tem a competência de a solicitar. Em um processo de integração a função está conformada, definida, pelas relações entre os participantes do processo”.

Fazendo um paralelo com as políticas de condução tributária no que se refere ao comércio online e a tributação sobre as prestações de serviço por meio de aplicativos, tem-se que a função desse modo de prestação, ao oferecer integração econômica e desenvolvimento tecnológico, não pode ser deixada de lado, pela intenção opção técnica de obtenção de receitas pela tributação, sob risco de se afirmar que o orçamento dos Municípios, quando posto frente ao desenvolvimento econômico do país, tem maior importância.

A tributação sobre o uso da internet, sobre a disponibilidade de dados, bem como sobre os aplicativos de forma irrestrita violam claramente diversos preceitos fundamentais, tais como o da liberdade, da igualdade, o direito à educação, e, agora, o direito ao acesso à internet, positivado pelo Marco Civil da Internet.

Nesse sentido Thomas Nagel e Liam Murphy (2005, p. 16) foram ao cerne do problema:

“Há muito se reconhece que o sistema tributário tem de levar em consideração a moralidade política ou a justiça. Embora a teoria econômica forneça informações essenciais acerca dos efeitos prováveis de diversos esquemas tributários possíveis, ela não pode, por si só, determinar uma escolha entre eles. Todo aquele que defende um sistema tributário que seja simplesmente ‘o melhor para o crescimento econômico’ ou ‘o mais eficiente’ tem de fornecer não somente uma explicação de por que o sistema de sua predileção tem essas virtudes, mas também um argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento ou da eficiência sem que se levem em conta outros valores sociais”.

Fato é que quando escolhida a política de tributação extensiva aos aplicativos, bem como ao acesso à internet, está se repassando ao usuário de tais instrumentos o ônus ora imposto às empresas, tal como a lógica capitalista e de mercado determina que assim o seja. Findas as políticas de incentivo, que aqui não está se fazendo juízo de valor a respeito de seus benefícios ou malefícios, é possível compreender que o impacto financeiro sofrido pela empresa não será apenas absorvido, mas simplesmente repassado.

Perceptível que a justificativa de acabar com a guerra fiscal entre os Municípios está sendo usada apenas como forma de garantia de arrecadação por parte dos entes políticos que antes eram prejudicados em suas políticas financeiras. Evidente que a longo prazo esse processo é benéfico, mas utilizar-se de mecanismo que viola a autonomia dos Municípios e pode vir a agravar a situação econômica e de desenvolvimento do país, não nos parece a melhor das opções a ser escolhida pelo Legislador.

Ainda que esteja tratando de capacidade contributiva em seu excerto, pode-se aplicar ainda o pensamento utilizado por Nagel e Murphy (2005, p. 16) ao se fazer um paralelo entre os cidadãos brasileiros e os cidadãos americanos no que se refere ao acesso à informação, bem como ao poder de escolha dos americanos. Por essa lógica, não caberia aos brasileiros sofrer o impacto de uma tributação irrestrita e impensada, correndo o risco de terem que abrir mão do número de instrumentos que os aplicativos disponibilizam pelo custo que deverão arcar. Veja:

“Além da eficiência econômica, o valor social a que tradicionalmente se dá peso na formulação de um sistema tributário é a justiça; a tarefa daquele que formula o sistema é a de inventar um esquema que seja ao mesmo tempo eficiente e justo. A justiça, em sua acepção tradicional, é concebida especificamente como um critério para que se avaliem as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes: o princípio de que as pessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus, e que as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes”.

É verdade, entretanto, que a justificativa utilizada para alteração da LC 116/03 referente ao fim da guerra fiscal afirma que haverá real desenvolvimento para alguns municípios, os quais atualmente não possuem condições de concorrer de forma leal com outros entes políticos, mas que supostamente receberam essa oportunidade futuramente. O problema aparece, novamente, segundo Nagel e Murphy (2005), quando o benefício percebido pela sociedade não corresponde ao ônus arcado por esta.

Na medida em que o ISS representa um imposto sobre o consumo da prestação de serviços, este representa, também, a carga tributária intensa pela qual responde a população brasileira. Nesse sentido, Gassen (2002, p. 195) apresenta:

“Do total das despesas representadas pelo consumo das pessoas, consideradas aqui aquelas de difícil tributação e as isenções necessárias por questões político-sociais (ou de justiça tributária), pode se afirmar que cerca de 2/3 delas são tributadas. Portanto, incidem os tributos gerais sobre o consumo sobre uma fatia considerável do total do consumo efetuado por qualquer cidadão. Esta constatação salienta a agressividade fiscal dos tributos gerais sobre o consumo e daí sua importância nos processos de coordenação e harmonização fiscal”.

Nessa temática, não é possível prever efetivamente os danos causados por uma tributação impensada que visa apenas a arrecadação por parte do Estado. O problema em si não é a tributação, mas sim uma tributação que não se adequa à realidade sobre a qual ela pretende

incidir. Ademais, fato é que as empresas precisam de liberdade para que haja produção tecnológica, tornando possível o desenvolvimento econômico. Evidente que a sociedade brasileira e o Legislativo ainda não têm a compreensão de fato do que está acontecendo, visto que nem o resto do globo entende totalmente.

Assim, após entendida a base da conceituação do que é um aplicativo, através de seu suporte teórico, ou seja, a noção de software, foi possível estudar como se deu a tributação desse tipo de equipamento. Ocorre que a partir da alteração da forma de aquisição desses instrumentos, que passaram a não mais ser vendidos, mas terem seu uso cedido por licenças, a dificuldade de operacionalização da tributação encontra guarida também na alteração legislativa proposta.

Entretanto, a crítica realizada nesse momento trata da forma como está se tentando aplicar essa tributação. Alcançando um número ainda não especificado de usuários brasileiros, possível compreender a magnitude da receita que se pretende auferir com a tributação dessa inovação na forma de prestação de serviço, mas esquece-se que dos impactos no desenvolvimento econômico, pois antes da tributação, apenas a criação da nova tecnologia, com alcance mundial, atua como incentivo ao processo de inovação tecnológico brasileiro. Com a forma de tributação que se pretende aplicar, qualquer tipo de aplicativo, apenas por ser aplicativo, deve prestar atenção ao ônus tributário.

5. CONCLUSÃO

No centro da tributação está o fato gerador tal como se tentou mostrar em momento anterior. Nesse sentido, ocorre que a tributação de aplicativos encontra barreira ainda intransponível, haja vista a ausência de regulamentação e clareza sobre o que se busca tributar.

O modo com a Constituição Federal de 1988 disciplinou a matéria tributária, inclusive o ISS, procurou garantir aos Municípios autonomia suficiente frente aos outros entes políticos para garantir o mínimo de orçamento para que exercesse a gestão devida de seu território. A LC 116/03, na tentativa de regulamentar o texto constitucional, desenhou os limites para tal atuação, estabelecendo os parâmetros referentes ao fato gerador e alíquotas, bem como as regras para definição da competência e capacidade ativa para cobrar o respectivo imposto, baseando-se na respectiva prestação de serviço.

Entretanto, as alterações propostas pelo PLP 366/13, conforme análise realizada, pretendem garantir aumento na arrecadação dos Municípios, integrando posicionamentos

recentes da jurisprudência do STJ, no que se refere a prestações de serviço geradoras da obrigação de pagar ISS. No entanto, quando questionado acerca do fim da guerra fiscal, a resposta obtida será o impedimento da concessão de isenções, mantendo a alíquota mínima em 2%, propostas que sozinhas, como visto, não garantem o fim da guerra fiscal, mas trazem enorme desconforto à indústria.

Não apenas à indústria, mas aos desenvolvedores individuais, aqui tratando dos empreendedores e pesquisadores que atuam no campo de tecnologia e que diuturnamente buscam soluções para os diversos tipos de problema verificados na sociedade brasileira que poderiam ser resolvidos ou amenizados com o uso das novas tecnologias disponíveis. Como mencionado, quando da tributação irrestrita, sem qualquer delimitação, os mais atingidos serão os consumidores, pois arcarão com os custos repassados pelo comércio, bem como os desenvolvedores individuais, que deverão se preocupar com o ônus e a regularidade tributária em se tratando dos esforços para criar e ou desenvolver aplicativos baseados nas novas tecnologias.

Em verdade, é perceptível o choque entre a nova forma e a velha forma de se prestar serviços. A Modernidade bate à porta da sociedade brasileira e a forma como o Legislativo reage às novas necessidades que vem com ela representará o rumo para a economia e para o desenvolvimento tecnológico do Brasil.

Utilizando como representação da modernidade mencionada temos o *Netflix*, produtor e distribuidor de filmes e séries, o *Whatsapp*, responsável pela revolução no modo de comunicação brasileiro, e a *Uber*, aplicativo que causou a maior polêmica dos últimos anos em razão da praticidade, comodismo e conforto apresentados em um simples ato de deslocamento de um ponto ao outro, com auxílio de um automóvel.

O cerne do problema está na velocidade de criação e disseminação de novas tecnologias, os chamados aplicativos. Na medida em que nem os profissionais da área sabem explicar, de fato, a diferenciação de um para o outro, recai ao Direito a necessidade de integrar os aplicativos à realidade legislativa brasileira.

Ademais, ainda que não se compreenda nas outras ciências, imprescindível ao Direito o estabelecimento de uma moldura, ante a impossibilidade de se aplicar, indiscriminadamente, normas a situações claramente diversas. É nesse sentido que a tributação sobre aplicativos, ainda que alvo apenas de Projeto de Lei, corre o risco de recair em flagrante inconstitucionalidade, na medida em que se busca tributar, de forma ampla e irrestrita, todo e qualquer aplicativo.

O posicionamento pacífico do Supremo Tribunal Federal, como visto anteriormente, demonstra que o Imposto sobre Serviços incide apenas sobre as obrigações de fazer. Quando tratamos de aplicativos como *Netflix*, inexistente obrigação de fazer. Evidente que o se trata nada mais é do que uma permissão de uso, na medida em que filmes e séries estão disponíveis, mediante assinatura mensal, para visualização. Em momento algum são criados vídeos sob encomenda.

O único momento em que seria possível a sua tributação, talvez fosse quando de sua atuação enquanto produtor de filmes e séries, caso em que seria necessária a explícita determinação legal. No sentido estrito da palavra comunicação, fato gerador do ICMS, tem-se a exposição de informações por um emissor ao receptor. Nesse sentido, acredita-se que seria menos problemática a incidência deste, quando comparada à daquele.

No caso do *Whatsapp*, maior ainda é a contradição. Serviços de telecomunicação são taxados pelo ICMS, não pelo ISS. Atuando enquanto aplicativo que possui praticamente todas as funções historicamente desempenhadas pelas operadoras de telecomunicação e telefonia, curiosa, se não impensável seria a tributação do *Whatsapp* pelo ISS.

Entretanto, conforme a nova redação da LC 116/03, todo e qualquer aplicativo representaria incidência de ISS, independentemente de seus objetivos ou do tipo de serviço prestado. O que variaria de um para o outro seria apenas a alíquota utilizada na base de cálculo. Nesse sentido, ousa-se dizer que tratar-se-ia de inconstitucionalidade, ante a aplicação de ISS para tributar serviços de comunicação, o que, como visto anteriormente, não é permitido constitucionalmente.

O caso da *Uber* é ainda mais sintomático. A *Uber* não presta o serviço de transporte. Quem realiza o serviço é o motorista. O aplicativo funciona apenas como intermediário na comunicação entre motorista disponível e passageiro. Tributar-se-ia, novamente, apenas o serviço de comunicação prestado, o que não é possível pelo ISS.

Talvez seja possível a tributação do motorista, se assim considera-se o estrito conceito de prestador de serviço, ocorre que, contrariamente, segundo a redação da lei, o aplicativo também seria taxado. Como hipótese para nova reflexão poderíamos incluir a bitributação, mas esse assunto não foi, nem será alvo de abordagem nesse momento.

Evidente por essas breves considerações que, da forma como está sendo implementada a tributação de aplicativos, flagrante inconstitucionalidade é rapidamente percebida. Não há, já de início, fato gerador nem prestador de serviço claros e, novamente, pela redação da lei,

incabível a tributação no Brasil ante a ausência de sede ou centro econômico de tais empresas no país.

Entende-se que mais do que uma tributação às pressas, é uma tributação impensada, vez que os reflexos econômicos que busca alcançar podem prejudicar de forma irremediável o desenvolvimento tecnológico e econômico brasileiro. A falta de regulamentação sobre o que seriam os aplicativos, a burocracia exagerada para tal ocorrência e a ausência de estudos profundos sobre o tema agravam a questão perante o Legislativo com reflexos no Judiciário.

Não é possível prever efetivamente os danos causados por uma tributação impensada que visa apenas a arrecadação por parte do Estado. O problema em si não é a tributação, mas sim uma tributação que não se adequa à realidade sobre a qual ela pretende incidir. Ademais, fato é que as empresas precisam de liberdade para que haja produção tecnológica, tornando possível o desenvolvimento econômico. Evidente que a sociedade brasileira e o Legislativo ainda não têm a devida compreensão, de fato, da realidade dinâmica que envolve o surgimento de novos aplicativos, seus impactos no mundo real e do que possa efetivamente estar acontecendo nas relações econômicas, jurídicas e legislativas, visto que em diferentes partes do globo tal fenômeno pode estar padecendo dos mesmos males.

O fluxo de informação e a nova forma de fazer comércio, prestando serviços, não está acabado, e ousa-se dizer que tão breve não estará. Incabível, nesse contexto, uma tributação ampla e irrestrita sobre um campo de conhecimento que não se tem domínio, clareza das implicações ao setor econômico brasileiro e sequer ao menos qualquer tipo de regulamentação. Evidente o risco de se limitar amplamente a atuação das empresas, comprometendo o desenvolvimento da própria sociedade, a qual poderá deixar de produzir e consumir por estar preocupada com os custos de suas ações e vontades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BRAGA, Jefferson. A Lei Complementar Nº 116/03 e o local de pagamento do ISS. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1258>. Acesso em jun. 2016.
- BRANDÃO, Daniela Augusta Santos. **Software: tributação ou imunidade?** 2015. 130f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Bahia.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar e outras Proposições nº 366 de 2013. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em mai. 2016.
- BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em abr. 2016.
- BRASIL. 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. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 1º mai. 2016.
- BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 386 de 2012. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/108390>>. Acesso em mai. 2016.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 30 abr. 2016.
- CHIESA, Clélio. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/68pi/guerra-fiscal-o-dilema-sobre-onde-recolher-o-iss-clelio-chiesa>>. Acesso em jun. 2016.
- GASSEN, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais de Tributação no Estado de Origem e de Destino**: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica. 2002. 322f. Dissertação (Doutorado em Direito na Área de

Concentração de Direito do Estado) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.