
**VALIDADE DA TRIBUTAÇÃO EM RELAÇÃO À MONETIZAÇÃO
AUFERIDA POR MEIO DO FORNECIMENTO GRATUITO DE DADOS
E DO DESENVOLVIMENTO E DISPONIBILIZAÇÃO GRATUITOS DE
PROGRAMAS E APLICATIVOS**

***VALIDITY OF TAXATION IN RELATION TO THE MONETIZATION
EARNED THROUGH THE FREE PROVISION OF DATA AND THE
DEVELOPMENT AND FREE AVAILABILITY OF PROGRAMS AND
APPLICATIONS***

VALTER MOURA DO CARMO

Doutor em Direito pela UFSC (2016), tendo realizado o doutorado sanduíche na Universidade de Zaragoza (Espanha) com bolsa do PDSE da CAPES e período de investigação na Universidade Federal da Paraíba - UFPB com bolsa do PROCAD da CAPES. Mestre em Direito Constitucional pela UNIFOR com período sanduíche na Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2012). Realizou estágio de pós-doutorado na Universidade de Marília - UNIMAR com bolsa do PNPd da CAPES. Professor Assistente Doutor da UNIMAR onde leciona nos cursos de graduação em Direito e Medicina, sendo professor permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito. Diretor de relações institucionais do CONPEDI. Membro da Comissão de Estudo de Identificação e Descrição da ABNT. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Constitucional, Direito Internacional e Direitos Humanos. Editor-Adjunto da Revista Argumentum (Marília) e da Revista do Instituto Brasileiro de Direitos Humanos.

ANDRÉ LUÍS CATELI ROSA

Doutorando em Direito pela Universidade de Marília, Mestre em Direito pelo Centro Universitário Eurípides de Marília, onde leciona nos cursos de Pós-Graduação. Especialista em Liderança e Coaching para Gestão de Pessoas. Professor dos

Cursos de Administração e Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Ourinhos - FIO. Assessor Jurídico do Banco do Brasil S/A, Advogado e Administrador.

RESUMO

O presente artigo visa abordar a validade da tributação por meio da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS tendo em vista a monetização auferida através dos serviços de fornecimento aparentemente gratuitos de informações, dados e cadastros dos usuários de sites e blogs, bem como em relação ao desenvolvimento e disponibilização de programas, sistemas e aplicativos, também de forma aparentemente gratuita. Para tanto, aborda as situações de monetizações mais comuns na atualidade, demonstrando que por muitas vezes são ocultas, de difícil mensuração. Desta forma, com o intuito de se verificar a validade da tributação em relação às situações levantadas, o presente estudo utiliza como sistema de referência o constructivismo lógico-semântico, que por meio da construção da regra-matriz de incidência do ISS possibilitará a verificação de validade em cada uma das situações fáticas através do preenchimento de seus critérios. Para tanto, vale-se do método dialético, por meio de confronto entre a teoria e a realidade, utilizando-se de pesquisas em livros, *sites* e artigos eletrônicos. Em conclusão, demonstra que nos casos de monetização oculta o preenchimento do critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ISS pode ser feito por meio do arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional, trazendo na sequência as hipóteses em que é válida a comentada tributação e suas circunstâncias.

PALAVRAS-CHAVE: ISS; Monetização; Regra-matriz; Constructivismo lógico-semântico

ABSTRACT

The purpose of this article is to address the validity of taxation through the Tax on

Services of Any Nature - ISS, in view of the monetization earned through apparently free services of information, data and registration of users of websites and blogs, as well as in relation to the development and availability of programs, systems and applications, also apparently free of charge. To do so, it addresses the most common monetization situations today, demonstrating that they are often hidden, difficult to measure. Thus, in order to verify the validity of taxation in relation to the situations raised, the present study uses as a reference system the logical-semantic constructivism, which, through the construction of the ISS incidence matrix rule, will enable the verification of the validity of each of factual situation, by fulfilling their criteria. In order to do so, it uses the dialectic method, through a confrontation between theory and reality, based on bibliographic material and in websites and electronic articles. In conclusion, it shows that in cases of hidden monetization, the fulfilment of the quantitative criterion of the ISS incidence matrix rule might be done by means arbitration, mas provided for in art. 148 of the National Tax Code, bringing the hypotheses in which the commented taxation and its circumstances are valid.

KEYWORDS: ISS; Monetization; Matrix rule; Logical-semantic constructivism.

INTRODUÇÃO

A tecnologia possibilita inúmeras novas formas de relações sociais, o que resulta em uma realidade que promove desafios aos setores mais conservadores da ciência jurídica (TOMEDI; IBRAN, 2014, p. 291-292). Qualquer negócio tem efeitos externos que não podem deixar de ser considerados sob o ponto de vista da realidade social e econômica (WOOD; KNOERR, 2013, p. 414). É nesse contexto que surge a figura da monetização.

Atualmente, o termo monetização ganhou larga utilização para indicar os lucros obtidos por sites e blogs mantidos na rede mundial de computadores, a internet.

Os usuários dessa rede mantêm em seus sites e blogs conteúdos dos mais diversos, atingindo vários públicos que os acessam à procura de informações de seu

interesse, de forma que quanto mais qualidade e atualidade se revestirem as informações e conteúdos ali disponíveis, maior será sua busca e conseqüentemente o número de acessos.

Esse contexto é capaz de gerar monetização para as pessoas que mantêm esses sites e blogs em funcionamento, seja através da inserção de anúncios remunerados em meio ao seu conteúdo, ou seja, por meio da venda das informações de seus usuários, que vão desde simples dados cadastrais, podendo chegar a uma base de dados mais elaborada, que contenha perfil de navegação, preferências etc.

A monetização também pode ser alcançada pelos desenvolvedores de programas, sistemas e aplicativos que os disponibilizam para os mantenedores de sites e blogs, de forma que figuram como ferramentas para que estes possam incrementar os seus serviços.

Essa monetização, por muitas vezes, é de fácil mensuração, de forma que não há dificuldades para sua identificação, tendo em vista a evidente fixação dos preços pelos serviços prestados.

Todavia, há situações em que a monetização é de difícil constatação e mensuração, tornando-se oculta, tendo em vista que os serviços prestados revestem-se de gratuidade aparente.

Levando-se em consideração que essas monetizações são auferidas por meio da prestação de serviços e crescem a cada dia, parece apropriado questionar: há a incidência de ISS sobre as transações que resultam nessas denominadas monetizações? É possível efetuar a tributação da monetização auferida em função da prestação de serviços aparentemente gratuitos?

Desta forma, com o intuito de se verificar a validade da tributação em relação às situações levantadas, o presente estudo utiliza como sistema de referência o constructivismo lógico-semântico, que por meio da construção da regra-matriz de incidência do ISS possibilitará a verificação de validade em cada uma das situações fáticas pelo preenchimento de seus critérios. Para tanto, vale-se do método dialético, por meio de confronto entre a teoria e a realidade, utilizando-se de pesquisas em livros, *sites* e artigos eletrônicos.

Inicialmente, demonstra-se como o sistema de referência selecionado

possibilita tratar o direito seguindo uma concepção epistemológica bem delineada, amarrando de forma lógica e semântica suas proposições, com o intuito de construir seu objeto, de forma a verificar as condições de validade de tributação aqui perseguidas.

Na sequência, aborda a figura da monetização, construindo-a com a percepção de que pode ser mensurável ou oculta, a depender do grau de evidência da remuneração proporcionada pelos serviços, distinguindo e exemplificando cada uma delas.

Prossegue com a abordagem das questões relacionadas ao fato gerador dos tributos e à construção da regra-matriz de incidência tributária, com ênfase especial para a regra-matriz do ISS, abordando ainda o conceito do arbitramento, trazido pelo art. 148 do Código Tributário Nacional, aventando-se, por seu intermédio, a possibilidade de preenchimento do critério quantitativo da regra-matriz.

Finalmente, aborda-se a condição de validade da tributação por meio do ISS em relação à monetização obtida por meio das prestações de serviços em cada um dos casos trazidos no contexto do presente estudo, referentes ao fornecimento gratuito de informações, dados e cadastros, e também em relação ao desenvolvimento e disponibilização de programas, sistemas e aplicativos, também de forma aparentemente gratuita.

Para obtenção dos resultados perseguidos pelo estudo, utilizou-se de pesquisa bibliográfica, de artigos e sítios eletrônicos, bem como da legislação vigente. O método de abordagem seguido foi o dialético, buscando-se o resultado por meio de confronto entre a teoria e a realidade, na esteira do constructivismo lógico-semântico.

2 SISTEMA DE REFERÊNCIA: CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO COMO REFERENCIAL DE VALIDADE DOS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO À MONETIZAÇÃO DOS DADOS E PROGRAMAS FORNECIDOS GRATUITAMENTE

Diante do tema selecionado, a proposta metodológica indicada é tratar o

direito seguindo uma concepção epistemológica bem delineada, tendo como referencial o constructivismo lógico-semântico, amarrando de forma lógica e semântica suas proposições com o intuito de construir seu objeto.

Nessa seara, a respeito do constructivismo lógico-semântico, prescreve Paulo de Barros Carvalho que:

Constructivismo Lógico - Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. Acolhe, com entusiasmo, a recomendação de Norberto Bobbio, segundo a qual não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida. O modelo constructivista se propõe a amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que dêem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação (CARVALHO, 2014, p. 4).

Assim, utilizar-se-á de algumas características do método a fim de encontrar as causas, consequências e validade dos aspectos tributários em relação à monetização do fornecimento gratuito de dados e programas, tais quais: (i) o direito é texto e contexto, construído a partir da linguagem, inspirado pelas premissas do giro linguístico; (ii) as normas jurídicas somente são construídas após a intervenção do intérprete que arquiteta o sentido da norma e a positiva em normas individuais e concretas; (iii) o direito positivo, sob o ângulo ora eleito, é o conjunto de normas jurídicas válidas em um dado sistema 'S'; (iv) seguindo as orientações da retórica, não admite interpretações certas ou erradas, mas válidas ou não, sendo a validade uma relação de pertinencialidade ao sistema jurídico e não de correspondência ou coerência; (v) a norma não incide automática e infalivelmente, mas precisa ser incidida, ou seja, um indivíduo precisa aplicar ou fazer incidir a norma jurídica para que o evento passe a ser fato jurídico.

Por certo, para o constructivismo lógico-semântico, o estudo dos aspectos tributários em relação à monetização do fornecimento gratuito de dados e programas está voltado primordialmente para o exame dos fatos dentro de um sistema 'S' (direito positivo).

Nessa perspectiva, observa-se uma visão factual do direito, reduzindo a

complexidade através de uma organização de acontecimentos do mundo social, o que será feito por meio da construção da regra-matriz dos tributos, aplicando-se a ela os fatos sociais.

O contato inicial do cientista no direito se dá com o acesso ao conjunto dos enunciados prescritivos (o direito posto). A partir dos fatos enunciativos, retrocede-se ao epicentro produtor de normas, que se identifica com a atividade da enunciação.

Nesse sentido, a partir das premissas do constructivismo lógico-semântico, o conceito dos objetos estudados são enunciações, algo totalmente “construído”.

Assim, orientando-se por esse método, será possível identificar a validade dos aspectos tributários em relação à monetização do fornecimento gratuito de dados e programas em relação ao ordenamento jurídico – sistema “S” do qual fazem parte, por meio da construção da regra-matriz dos tributos, aplicando-se a ela os fatos envolvidos nas transações estudadas.

3 A MONETIZAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DE DADOS

Monetização significa aproveitar algo para a geração de valores, ou seja, é a utilização de qualquer coisa em determinada situação cujo resultado final seja a obtenção de lucro. É o ato de transformar algo em dinheiro, inclusive a informação e o conhecimento.

Em consulta ao dicionário Michaelis encontra-se como significado de monetizar “ (1) reduzir a dinheiro; (2) trocar por dinheiro” (MICHAELIS, 2017, p. 133).

É nesse sentido que hodiernamente o termo ganhou larga utilização para indicar os lucros obtidos por sites e blogs mantidos na rede mundial de computadores, a internet.

Os usuários dessa rede mantêm em seus sites e blogs conteúdos dos mais diversos, atingindo vários públicos que os acessam à procura de informações de seu interesse, de forma que quanto mais qualidade e atualidade se revestirem as informações e conteúdos ali contidos, maior será sua busca e conseqüentemente o número de acessos.

Esse contexto é capaz de gerar monetização para as pessoas que mantêm esses sites e blogs em funcionamento, seja através da inserção de anúncios remunerados em meio ao seu conteúdo, ou seja, por meio da venda das informações de seus usuários, que vão desde simples dados cadastrais, podendo chegar a uma base de dados mais elaborada, que contenha perfil de navegação, preferências etc.

Atualmente, várias são as formas de monetização disponíveis para os mantenedores de sites cujo acesso é aparentemente gratuito. Algumas são perfeitamente mensuráveis, vez que seu resultado pode ser auferido de forma matemática, por meio do número de visualizações em determinado anúncio, por exemplo. Outras, a mensuração torna-se tarefa extremamente complexa, tendo em vista que o resultado encontra-se contido no universo de venda total de determinado produto ou serviço de alguma empresa.

Como exemplos de ferramentas de monetização que possibilitam fácil mensuração, podem-se citar os sistemas mais populares *AdSense*, da *Google*; e o *Lomadee*. Em contrapartida, como sistemas de difícil mensuração da monetização, podem-se mencionar os sistemas, softwares e aplicativos que por meio das APIs possibilitam seu acoplamento e utilização aparentemente gratuitos por outros sites, blogs e aplicativos, conforme será demonstrado.

3.1 MONETIZAÇÃO MENSURÁVEL

A monetização aqui denominada de mensurável é aquela que permite a verificação do valor exato gerado pelo blog ou site em função de ferramentas que proporcionam repasse de recursos financeiros através dos sistemas CPC (custo por clique) e CPA (custo por aquisição).

O sistema de monetização CPC – custo por clique, garante ao mantenedor do site ou blog o repasse de determinado valor por quantia de cliques efetuados em anúncios de terceiros contidos em sua página. Esses mantenedores de sites ou blogs que divulgam produtos e/ou serviços são denominados de “*publishers*”.

Referente aos sistemas de custo por clique – CPC, a ferramenta mais usual é a *AdSense*, da *Google*. Por meio dela, a empresa intermediadora de anúncios

(*Google AdSense*) capta no mercado, de forma remunerada, anúncios de terceiros que possuem a intenção de divulgar a sua marca na internet e, ato contínuo (em tempo real, por meio da realização de leilão virtual), inclui esses anúncios em espaços previamente estabelecidos nos sites e blogs dos “*publishers*”, em função do que seus mantenedores ganham um valor previamente estabelecido por cada clique efetuado sobre os anúncios (GOOGLE, 2017).

Esse procedimento é contínuo e ininterrupto, de forma que a *AdSense* utiliza-se constantemente do espaço predeterminado pelo site ou blog para a inserção dos anúncios. Ao final de cada ciclo (normalmente 30 dias), ocorre o repasse dos valores alcançados por clique por meio de depósito bancário em conta previamente informada, gerando um recibo virtual dos valores (GOOGLE, 2017).

Em relação à monetização por CPA (custo por aquisição), a ferramenta mais utilizada é a *Lomadee*. Trata-se de uma empresa virtual que faz a captação de anunciantes e intermedia a colocação de seus anúncios em sites e blogs de terceiros também denominados “*publishers*”. Esses “*publishers*” divulgam produtos e serviços disponibilizados pelos anunciantes da *Lomadee* e, em contrapartida, sempre que algum consumidor realizar uma compra por meio de seu site ou blog, que for confirmada pelo anunciante, o “*publisher*” recebe uma comissão, que é um percentual da venda efetivada (LOMADEE, 2017).

Da mesma forma que a *AdSense*, a *Lomadee* efetua depósitos mensais nas contas bancárias previamente informadas pelos “*publishers*” em relação ao percentual das vendas resultantes de suas publicidades, disponibilizando também um recibo eletrônico sobre os pagamentos (LOMADEE, 2017).

Nesses tipos de monetizações, aqui tidas por mensuráveis, não há dificuldade nenhuma para sua contabilização e tributação, vez que as empresas que repassam os valores aos “*publishers*” disponibilizam recibos com a discriminação dos pagamentos realizados.

3.2 MONETIZAÇÃO OCULTA

A monetização dos sites e desenvolvedores por muitas vezes passa despercebida aos olhares menos críticos, vez que em função de resultar do

fornecimento de dados gratuitos de usuários pode passar a impressão de que nenhum valor está envolvido.

Todavia, os dados fornecidos por usuários de programas, sistemas e sites gratuitos, como seu cadastro contendo endereço, *e-mail*, telefone, idade, perfil de navegação, preferências, entre outros, é capaz de gerar uma monetização imensurável quando disponibilizados a terceiros, na maioria das vezes grandes empresas, que possuem a capacidade de processá-los e utilizá-los para atingir mais pessoas em suas atividades publicitárias e alavancar suas vendas.

A venda desses dados, *a priori*, pode ser vista e tratada como uma venda qualquer, estipulando-se um preço, que após seu pagamento resulta na entrega do respectivo produto e consequente recibo, viabilizando a contabilização e tributação de maneira simples.

Entretanto, algumas vezes, a transmissão desses dados fornecidos por usuários de programas, sistemas e sites gratuitos fogem do controle de seus próprios mantenedores, resultando em transmissão automática das informações em contraprestação da utilização de algum serviço/sistema da empresa para o qual são direcionados. É o que ocorre com a utilização de softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via APIs.

API é um conjunto de rotinas e padrões de programação para acesso a um aplicativo de software ou plataforma baseado na rede mundial de computadores – internet. A sigla API é o acrônimo de “*Application Programming Interface*” ou, em português, “Interface de Programação de Aplicativos” (CIRIACO, 2009).

Utilizando-se de analogia, Douglas Ciriaco esclarece que “API é a 'matrix' dos aplicativos, ou seja, uma interface que roda por trás de tudo: enquanto você usufrui de um aplicativo ou site, a sua API pode estar conectada a diversos outros sistemas e aplicativos. E tudo isso acontece sem que você perceba”.

Uma API é criada quando uma empresa de software tem a intenção de que outros criadores de software desenvolvam produtos associados ao seu serviço. Existem vários deles que disponibilizam seus códigos e instruções para serem usados em outros sites da maneira mais conveniente para seus usuários (CANALTECH, 2017).

A API irá interligar diversas funções em um site (por exemplo, busca de

imagens, notícias, artigos etc.) de modo a possibilitar que possam ser utilizadas em outras aplicações.

O *Google Maps* é um dos grandes exemplos na área de APIs. Por meio de seu código, muitos outros sites e aplicações utilizam seus dados adaptando-os da melhor forma para a utilização desse serviço.

Quando uma pessoa acessa uma página de um restaurante, por exemplo, é possível visualizar dentro do próprio site o mapa do *Google Maps* para saber a localização do estabelecimento e verificar qual o melhor caminho para chegar até lá. Esse procedimento é realizado por meio de uma API, em que os desenvolvedores do site do restaurante utilizam do código do *Google Maps* para inseri-lo em um determinado local de sua página. Esse código é aberto e disponibilizado de forma gratuita.

Por meio das APIs, os aplicativos podem se comunicar uns com os outros sem conhecimento ou intervenção dos usuários. Elas funcionam através da comunicação de diversos códigos, definindo comportamentos específicos de determinado objeto em uma interface. A API liga as diversas funções em um site de maneira que possam ser utilizadas em outras aplicações (CANALTECH, 2017).

Todavia, em contrapartida à disponibilização aparentemente gratuita de seus códigos para integração via API, os desenvolvedores desses softwares e aplicativos recebem todos os dados de navegação dos usuários que acessaram o site ou blog.

Por exemplo, todos os sites e blogs que utilizarem dos códigos do *Google Maps* via API para disponibilizar esse serviço a seus usuários, estarão disponibilizando todos os seus dados de navegação para a *Google*, desenvolvedora do *Google Maps*. São dados fornecidos pelos usuários de programas, sites e sistemas gratuitos, repassados automaticamente à *Google*.

O repasse desses dados ocorre de maneira aparentemente gratuita, todavia, apenas aparentemente. Isso porque a *Google* investiu recursos para o desenvolvimento do *Google Maps*, investimento esse que lhe permite agora receber os dados de navegação dos usuários dos sites que o utilizam.

Tem-se ainda uma monetização oculta da utilização desses dados. Primeiro, porque é por meio deles que os estabelecimentos “pagam” para utilizar o serviço prestado pelo *Google Maps*. Segundo, porque com a obtenção desses dados, a

Google, após processá-los, fará uso deles para obter maior desempenho nas publicidades, tanto nas próprias quanto nas que intermedia para terceiros, aumentando o resultado das vendas.

Diante desse contexto, fica evidente que os dados fornecidos pelos usuários de programas, sistemas e sites gratuitos resultam em monetização, todavia, de difícil mensuração, mas não por isso devem ficar indenes de contabilização e tributação, conforme será demonstrado.

4 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O estudo do fato gerador é de grande importância para o entendimento do surgimento de direitos e obrigações nas mais diversas áreas do direito, de certo que os direitos em geral possuem seus respectivos fatos geradores.

Conforme entendimento de Alfredo Augusto Becker,

[...] toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência (BECKER, 2002, p. 320).

E continua o autor:

O fenômeno da atuação dinâmica da regra jurídica, isto é, a incidência automática da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência, somente desencadeia-se depois da realização integral da hipótese de incidência pelo acontecimento de todos os fatos nela previstas e que formam a composição específica àquela hipótese de incidência. Depois da incidência da regra jurídica é que ocorre a irradiação dos efeitos jurídicos os quais consistem nas conseqüências (ex. relação jurídica e seu conteúdo de direito e dever etc.) pré-determinadas pela regra que, juntamente com a hipótese de incidência, compõe a estrutura lógica da regra jurídica (BECKER, 2002, p. 320).

No que tange ao fato gerador na esfera tributária, os primeiros estudos foram realizados e compartilhados por Gaston Jezé, que exteriorizou o entendimento

de que referida expressão deve ser entendida como:

O fato ou conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância a título de tal imposto contra tal contribuinte. [...]. A lei [...] fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias nas quais *qualquer* pessoa que preencha todas essas condições e se encontre *inteiramente* naquelas circunstâncias deverá ser considerada devedora de *tal* quantia [...]. É isso o fato gerador (JEZÉ, 1945, p. 44).

O Código Tributário Nacional trata do assunto no Capítulo II do Título II do Livro Segundo, dedicando-lhe os artigos 114 ao 118, prescrevendo como deve ser aplicada e interpretada a expressão. Conforme o artigo 114, “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Tem-se então que o legislador denominou obrigação principal como sendo o vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária.

Diante das definições já apresentadas e evoluindo na análise sobre o fato gerador, Paulo de Barros Carvalho, ao analisar o artigo 114, levando em conta a lógica semântica, encontra três interpretações possíveis: (i) fato gerador da obrigação principal seria aquele específico evento do mundo físico exterior que preenche os pressupostos instituídos na lei, segundo o relato adequado em linguagem competente; (ii) seria uma referência à hipótese das regras jurídicas tributárias, ao proclamar que é a situação definida em lei, ou seja, o suposto da norma que descreve os acontecimentos factuais capazes de fazer brotar direitos e deveres correlatos; e (iii) a conjugação das duas entidades: um acontecimento que se dá no campo real-social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer (CARVALHO, 2002, p. 267).

Após escandir as palavras contidas no artigo 114 e levantar suas possíveis interpretações, o autor filia-se à última, esclarecendo que o fato ocorre apenas quando o acontecimento tributário for descrito no antecedente de uma norma individual e concreta, frisando que o átimo de constituição não pode ser confundido com o momento da ocorrência a que ele se reporta, ou seja, não basta a mera

ocorrência do evento, mister se faz também sua prévia descrição.

Na esteira desse entendimento, tem-se uma hipótese funcionando como objeto descritor, que anuncia os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como objeto prescritor, que fornece critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, possibilitando saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo, a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação e seu objeto.

A conjunção desses dados indicativos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária, o que Paulo de Barros Carvalho denomina de regra matriz de incidência, conforme será melhor elucidado no decorrer desse estudo.

5 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme pontuado por Maria Lírida Mendonça e Vicente Bandeira de Aquino Neto, “não é razoável que se tente conceituar algo no Direito sem analisar o seu próprio conceito e a sua forma de expressão, qual seja, a norma jurídica, isso porque é com base na análise de um objeto que se pode formar uma teoria no plano científico” (MENDONÇA; AQUINO NETO, 2017, p. 323).

Assim, para um melhor entendimento e contextualização da importância da regra matriz de incidência tributária, mister se faz primeiramente compreender o significado da norma jurídica e sua relação com os fatos sociais.

Isso porque o termo “norma jurídica” comporta uma pluralidade de significados, esclarecendo que esta pode ser tomada como texto de direito positivo (suporte físico), como enunciado prescritivo, como ideia que é formada na mente do intérprete, como esquema interpretativo, como estrutura hipotética condicional, entre outros.

Os fatos corriqueiros do dia a dia, isoladamente, não geram efeitos jurídicos. Esses efeitos apenas passam a ter espaço e incidência porque uma norma jurídica os toma como proposição antecedente implicando-lhes conseqüências.

Assim, sem a norma jurídica não há direitos e deveres na esfera jurídica. Desta forma, o estudo do direito volta-se às normas e não aos fatos ou às relações sociais deles decorrentes, que se estabelecem por influência da linguagem jurídica.

Todavia, conforme destacado, o termo “norma jurídica” comporta uma ambiguidade de interpretações, de forma que é de extrema importância trazer tal situação à baila antes de adentrarmos na conceituação da regra matriz.

Paulo de Barros Carvalho destaca que:

[...] ambiguidade da expressão 'normas jurídicas' para nominar indiscriminadamente as unidades do conjunto, não demora a provocar dúvidas semânticas que o texto discursivo não consegue suplantar nos seus primeiros desdobramentos. E a clássica distinção entre 'sentido amplo' e 'sentido estrito', conquanto favoreça a superação dos problemas introdutórios, passa a reclamar novos esforços de teor analítico (CARVALHO, 2015, p. 134).

E continua o autor tecendo a diferenciação entre esses dois sentidos: amplo e estrito:

[...] despeito disso, porém, interessa manter o secular modo de distinguir, empregando “normas jurídicas em sentido amplo” para aludir os conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens como sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito” (CARVALHO, 2015, p. 134).

Tem-se então que a norma jurídica em sentido amplo denota o conjunto de textos do direito positivo, enquanto que a norma jurídica em sentido estrito é a significação construída no intelecto do intérprete a partir dos textos do direito positivo, que se referem à conduta humana, cuja estrutura lógica se reduz à forma de juízo hipotético-condicional.

No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o

intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados (CARVALHO, 2015, p. 286).

É nessa linha de raciocínio que Paulo de Barros Carvalho propõe uma ocorrência mínima a ser verificada em toda e qualquer norma tributária, que caracteriza a regra-matriz de incidência tributária, que serve como ferramenta ao estudioso do direito tributário para melhor compreensão de seu objeto (CARVALHO, 2002, p. 235-237).

A partir da compreensão da norma jurídica (em sentido estrito), pode-se identificar comportamentos prescritos tanto no antecedente quanto no consequente, materializados em seus elementos mínimos e condicionados por critérios lógicos (sintático-semânticos), quais sejam: 1) na hipótese normativa, (a) o critério material (verbo e complemento), (b) o critério espacial (âmbito de incidência normativa – que não se confunde com o âmbito de vigência da norma), que é o local onde se reputa ocorrido o fato social que enseja a relação jurídica obrigacional, e (c) o critério temporal (momento da ocorrência do evento, cuja certificação se dá por meio de linguagem jurídica competente – vertido em fato jurídico – consoante descrito na hipótese normativa); e, 2) no consequente normativo, verificam-se, (a) o critério pessoal (sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional) e (b) o critério quantitativo.

Pragmaticamente, significa dizer que a regra matriz possibilita ao estudioso do Direito verificar a validade da norma jurídica tributária segundo o sistema de referência utilizado no presente estudo.

5.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

Conforme demonstrado, a regra-matriz representa uma norma de comportamento posta no sistema para disciplinar uma conduta, que no caso da incidência tributária refere-se ao sujeito devedor da prestação fiscal perante o agente pretensor, titular do direito de crédito.

No que tange ao Imposto sobre Serviços – ISS, a Constituição Federal traça as suas estruturas lógicas iniciais por meio do artigo 156, inciso III:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

Verifica-se que a norma constitucional, além de traçar os limites de sua competência, deixou também traços iniciais do critério material do ISS, deixando claro que a norma deverá incidir sobre os serviços de qualquer natureza, a serem definidos por lei complementar, bem como não incidirá sobre aqueles previstos no inciso II, do artigo 155, referentes a serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja competência legislativa recai sobre os Estados.

Tem-se então que referido tributo incide apenas sobre os serviços estabelecidos em lei complementar.

5.1.1 critérios da hipótese

Uma vez apontadas as estruturas lógicas iniciais do Imposto sobre Serviços, passa-se a descrever os critérios da hipótese normativa de sua regra-matriz.

5.1.1.1 A materialidade do ISS

O critério material da hipótese de incidência, contida na regra-matriz constitucional do ISS, é a prestação de serviços que não estão compreendidos na competência tributária dos Estados (art. 155, II, CF), e definidos em lei complementar.

Ou seja, os serviços que podem ser objeto desse tributo possuem previsão em lei complementar, no caso a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que introduziu no sistema uma lista de serviços que complementa a norma geral e abstrata do ISS prevista na Constituição Federal.

Assim, a lista de serviços tem a função de estabelecer os critérios para que um evento do mundo social possa ser enquadrado pelos operadores do direito como um fato jurídico, no caso, uma prestação de serviço tributável pelo ISS (DÁCOMO, 2007, p. 42). Tem-se, então, que essa lista é descritora dos critérios de identificação

de um fato, na medida em que compõe a hipótese de incidência da norma geral e abstrata do ISS.

5.1.1.2 O Critério espacial

A Lei Complementar n. 116/2003, por meio de seu artigo 3º, estabeleceu alguns critérios delimitadores espaciais para a incidência do tributo, vindo, inclusive, a permitir que o local da prestação do serviço não seja o mesmo da incidência.

O referido artigo estabelece que “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local”, de forma que os mencionados incisos de I a XXV estabelecem locais em razão do estabelecimento tomador e em razão do local da prestação do serviço.

Diante dessa situação existem quatro critérios delimitadores espaciais do ISS, a saber: i) em razão do local do estabelecimento prestador; ii) em razão do domicílio do prestador; iii) em razão do estabelecimento tomador (ou intermediário); e iv) em razão do local da prestação do serviço.

Assim, embora o local do estabelecimento prestador seja a regra geral do critério espacial do ISS, tem-se de forma subsidiária o local do domicílio do prestador, o local do estabelecimento do tomador e, ainda, o local da prestação do serviço, o que deve ser verificado caso a caso a depender da situação concreta.

5.1.1.3 O critério temporal

O critério temporal deve corresponder ao momento em que ocorre a materialização do fato no mundo fenomênico.

A previsão normativa do momento da ocorrência da hipótese de incidência está prevista no artigo 116 do Código Tributário Nacional, estabelecendo que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais

necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Diante desse contexto, o ISS classifica-se entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato, ou seja, pelo fato “prestar serviço” e não pelo negócio jurídico decorrente desta prestação. Assim, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais essenciais da prestação do serviço.

Aqui, para possibilitar um melhor entendimento, deve-se trazer à baila a distinção feita por Paulo de Barros Carvalho entre o “tempo do fato” e o “tempo no fato”. Segundo o autor,

[...] tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. [...] Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta do evento (CARVALHO, 2012, p. 194).

Dessa forma, o tempo “no fato” é o momento de ocorrência de um evento no mundo fenomênico, que, quando convertido em linguagem competente, transforma-se em tempo “do fato”. Assim, este sempre será posterior àquele.

E, em relação ao ISS, tem-se o evento prestar serviço como indicador do tempo no fato. Quando esse fato é traduzido em linguagem competente, ou seja, enquadra-se dentre aqueles previstos em lei, é que se considera ocorrido o fato gerador e permitida a instauração da relação jurídico-tributária reveladora da obrigação de pagar o tributo.

5.1.2 Critérios do consequente

Depois de identificados os critérios da hipótese, passa-se a demonstrar os critérios do consequente normativo: pessoal (sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional) e quantitativo.

5.1.2.1 O critério pessoal

Em relação ao critério pessoal, tem-se um sujeito passivo e um sujeito ativo, que no caso do ISS consubstanciam-se, respectivamente, nas figuras do prestador de serviços e dos municípios, somados a estes últimos o Distrito Federal ou a União, nos Territórios, conforme art. 147 da Constituição Federal.

Conforme estabelece o Código Tributário Nacional, sujeito ativo “é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária” (art. 119) e sujeito passivo, por sua vez, “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121).

Deve-se acrescentar a isso que, em relação ao ISS, a Constituição Federal traz os parâmetros mínimos para sua instituição, quando se refere à expressão “serviços”, vez que retira a liberdade do legislador de eleger aleatoriamente sujeitos passivos do tributo que não estejam envolvidos na relação jurídico-negocial (prestador e tomador).

Assim, a Constituição Federal delimita a norma de incidência tributária do ISS em aspecto pessoal, possibilitando que se figure como sujeito passivo somente aqueles que tenham relação com o fato imponible, isto é, o prestador ou o tomador do serviço.

5.1.2.2 O critério quantitativo

A base de cálculo e a alíquota, como elementos integrantes do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, estão presentes em todo e qualquer tributo.

No caso do ISS, a base de cálculo foi definida pelo Decreto-Lei n. 406/68, em seu art. 9º. A regra geral é o preço da prestação do serviço, com exceção daqueles especialmente destacados pela lista de serviços.

Posteriormente, a Lei Complementar n. 116/2003 também destaca, em seu artigo 7º, que a “base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Apenas não há base de cálculo nem alíquota na hipótese de tributos fixos, como o ISS cobrado de profissionais liberais, por exemplo.

Deve-se destacar que ficam fora da incidência do ISS aqueles serviços prestados sem qualquer relevância, bem como os prestados a título gratuito ou com propósito de filantropia ou caridade.

Em relação à alíquota, a Constituição Federal estabelece em seu art. 156, III, § 3º, que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.1555, II, definidos em lei complementar; [...] § 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar: I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas.

E na esteira desse entendimento, a Lei Complementar n. 116/2003, por meio de seu artigo 8º, fixou as alíquotas mínimas e máximas do ISS em 2% e 5%, respectivamente.

5.1.2.2.1 Arbitramento do valor da base de cálculo

O Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de arbitramento de valor ou preço nas situações de omissão ou nas quais não mereçam fé as declarações prestadas pelo contribuinte.

Esse arbitramento é autorizado por seu art. 148, tendo por objeto o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos que sejam base de cálculo, ou de algum modo devam ser considerados no cálculo do tributo.

Veja-se o que dispõe referido artigo:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Tendo em vista que o dispositivo legal utiliza-se tanto da palavra *valor* quanto da palavra *preço*, mister se faz abordar a diferença entre elas. Segundo Maria Helena Diniz, a palavra valor significa a expressão econômica de um bem ou serviço segundo o mercado, ou seja, aquilo que um bem ou serviço vale

independentemente da existência de um negócio jurídico que os envolvam (DINIZ, 1989, p. 694). No que tange à palavra preço, conforme aplicado nesse mesmo dispositivo legal, quer dizer a contrapartida que se paga por um bem ou serviço, ou seja, a retribuição por um bem ou serviço acertada pelas partes em um contrato (DINIZ, 1989, p. 678).

Nesse contexto, o fato de haver o legislador utilizado as duas palavras indica que devem ser entendidas em seus devidos termos, sem que haja confusão entre elas, uma completando a outra, sem ampliações que possam também autorizar práticas arbitrárias (MACHADO, 2005, p. 143).

Tem-se ainda que a diferenciação entre elas pode ser relevante para os fins da aplicação desse dispositivo legal que cuida do arbitramento. A determinação do valor sempre alberga alguma subjetividade, enquanto a determinação do preço é sempre feita pelos contratantes, podendo ser o mesmo constatado objetivamente, no instrumento do contrato, de sorte que a desconsideração do preço como base de cálculo do tributo só é possível em face da evidência de falsidade do instrumento no qual está expresso (MACHADO, 2005, p. 144).

5.1.2.2.2 Hipóteses de arbitramento

Nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, conclui-se que existem duas hipóteses distintas de arbitramento: (i) em caso de omissão e (ii) em caso de falsidade. Para o deslinde do presente estudo será importante o entendimento da primeira.

Ocorre omissão nos casos em que o sujeito passivo da obrigação tributária está legalmente obrigado a fazer declaração, ou a prestar esclarecimento quanto ao valor ou ao preço de bens ou serviços, relevantes na determinação da base de cálculo do tributo, e não cumpre esse dever. Também nas circunstâncias em que é obrigado a emitir documento ou escriturar livro indicando o valor ou preço de bens e/ou de serviços e não o faz. (MACHADO, 2005, p. 144)

Dessa forma, a omissão caracteriza-se pela mera ausência, pura e simples, da indicação do valor ou preço do bem ou do serviço, o que é determinante para a formação da base de cálculo do tributo e suficiente para caracterizar a possibilidade

de seu arbitramento por parte do fisco.

Vale frisar ainda que, nos limites da legalidade e de sua competência, pode o fisco editar atos legais e infra legais passíveis de regular obrigações dos contribuintes, prática chamada de “*rulemaking*”. A esse respeito Liana Lima e Viviane Séllos-Knoerr afirmam que:

Ao fisco compete o que hodiernamente chamamos de “*rulemaking*”, ou seja, a possibilidade de editar atos legais e infra legais de cunho tributário e fiscal, regulando a atividade administrativa e obrigações aos administrados, desde que não contrarie os preceitos constitucionais (LIMA; SÉLLOS-KNOERR, 2014, p. 482).

Nesse contexto, observando-se o disposto no art. 148 do CTN, tem-se que nada obsta ao fisco editar normas reguladoras dos casos de omissão de tributação das situações tratadas no presente artigo.

6 POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DA MONETIZAÇÃO DE DADOS E PROGRAMAS FORNECIDOS GRATUITAMENTE

Por meio da utilização da regra-matriz do ISS, verificar-se-á o aspecto de validade da tributação de dados e programas fornecidos gratuitamente, levando-se em consideração a monetização mensurável e a monetização oculta, conforme abordado alhures.

6.1 MONETIZAÇÃO MENSURÁVEL

A monetização mensurável é aquela que permite a verificação do valor exato gerado pelo blog ou site em função de ferramentas que proporcionam repasse de recursos financeiros através dos sistemas CPC (custo por clique) e CPA (custo por aquisição).

Abaixo, apresenta-se a análise dos critérios que formam a regra-matriz do ISS em relação a esse tipo de monetização, viabilizando a verificação da validade de tributação, tanto em relação aos denominados “*publishers*” quanto em relação aos

intermediadores, como o *Google AdSense* e o *Lomadee*, que captam os anúncios e os disponibilizam àqueles para divulgação em seus sites e blogs.

6.1.1 Monetização mensurável em relação aos “publishers”

Analisando-se a regra matriz do ISS, verifica-se que a monetização auferida pelos “publishers” ao veicular publicidades em seus sites e blogs não preenche o critério material.

Isso porque o critério material se consubstancia na prestação de serviços definidos na Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que introduziu no sistema uma lista de serviços que complementa a norma geral e abstrata do ISS prevista na Constituição Federal.

Todavia, o item 17.07 da lista, que seria capaz de preencher o critério material da regra-matriz, sofreu veto presidencial. O referido item disciplinaria o serviço de “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”.

Desta forma, em função do não preenchimento do critério material da regra-matriz, não ocorre o fato gerador do ISS em relação à veiculação de publicidade pelos “publishers” em seus sites e blogs. Tem-se então que referida tributação não é válida frente ao sistema de referência adotado.

6.1.2 Monetização mensurável em relação aos intermediadores

Em análise à atividade desenvolvida pelos intermediadores, a exemplo da *Google AdSense* e da *Lomadee*, conclui-se que, ao promoverem a afiliação dos “publishers”, aproximando empresas interessadas em fazer propaganda de seus produtos em diversos sites de internet (mantidos pelos “publishers”) e consumidores finais, com a ajuda de pessoas ou empresas interessadas em promover as vendas (os “publishers”), as intermediadoras estão prestando o serviço de intermediação de contratos quaisquer, que encontra previsão normativa no item 10.02 da lista de serviços trazida pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

O referido item 10.02 contempla os serviços de “agenciamento, corretagem

ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”.

Dessa forma, encontra-se preenchido o critério material da regra-matriz do ISS, vez que o referido serviço resume-se na intermediação de contratos.

Em relação ao critério espacial, encontram-se duas possibilidades para preenchimento da regra-matriz.

Primeiramente, tem-se o preenchimento por meio do disposto no *caput* do art. 3º da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que assim dispõe: “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV [...]”.

Dessa forma, caso o intermediador possua domicílio no território nacional, o critério espacial estará preenchido, considerando-se como local de prestação do serviço o de seu estabelecimento.

Outra situação que também possibilita o preenchimento do critério espacial ocorre quando o intermediador é sediado fora do país, de forma que a prestação de serviço se inicia no exterior.

Nesse caso, o critério espacial encontra amparo em uma das exceções previstas nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003. O inciso I dispõe que o imposto será devido no local “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”, e o mencionado § 1º prescreve que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Sendo assim, na hipótese do intermediador estar sediado no exterior, preenche-se o critério espacial da regra-matriz, considerando-se como local de prestação do serviço o do estabelecimento do “*publisher*”.

No que tange ao critério temporal, encontra-se preenchido assim que a prestação do serviço se concretiza (tempo no fato), ou seja, assim que se concretizar a intermediação dos contratos entre as empresas que querem divulgar as suas marcas e os “*publishers*”.

O critério pessoal será preenchido com a indicação de um sujeito passivo: prestador de serviços; e um sujeito ativo: município, distrito federal ou território.

No presente caso, tem-se por sujeito passivo a empresa intermediadora dos contratos, cujos exemplos já citados no presente estudo são a *Google AdSense* e a *Lomadee*.

Sobre o sujeito ativo, têm-se duas possibilidades de preenchimento da regra-matriz: (i) a primeira, será o município onde se encontra o estabelecimento do prestador do serviço; (ii) a segunda, caso o serviço seja proveniente do exterior ou cuja prestação tenha lá se iniciado, será o município onde se encontra o estabelecimento do “*publisher*”.

Em relação ao critério quantitativo, tem-se por base de cálculo o preço do serviço. A alíquota, nos termos do artigo 8º da Lei Complementar n. 116/2003 figurará entre 2% e 5%, a ser definida pela lei municipal que instituiu o tributo. Assim, o preenchimento da regra-matriz estará completo caso o município possua lei em vigor que tenha instituído o referido tributo e definido a respectiva alíquota.

Conclui-se assim que a tributação sobre a monetização mensurável em relação aos intermediadores é válida perante o sistema de referência proposto, vez que preenche todos os critérios da regra-matriz.

6.2 MONETIZAÇÃO OCULTA

A monetização oculta é aquela (i) auferida por meio do fornecimento de dados e informações dos usuários de sites, blogs e aplicativos gratuitos aos desenvolvedores dos programas disponibilizados também gratuitamente via API; e (ii) auferida por meio do desenvolvimento de programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API.

Abaixo, apresenta-se a análise dos critérios que formam a regra-matriz do ISS em relação a esse tipo de monetização, viabilizando a verificação da validade de tributação, tanto em relação aos usuários desses sistemas, programas e aplicativos disponibilizados de maneira gratuita via APIs, quanto em relação aos seus desenvolvedores.

6.2.1 Monetização oculta em relação aos usuários dos programas disponibilizados gratuitamente via APIs – fornecimento de dados e informações

Nesse contexto, em relação aos serviços prestados pelos sites e blogs (fornecimento de dados, cadastros etc.) que se utilizam dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via APIs, tem-se o fornecimento de dados e informações, inclusive cadastros e similares aos desenvolvedores desses sistemas. Assim, estão prestando o serviço previsto no item 17.01 da lista de serviços trazida pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que inclui o serviço de apoio comercial e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

Referidos serviços são apresentados na lista da seguinte forma:

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres. 17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

Dessa forma, encontra-se preenchido o critério material da regra-matriz do ISS, tendo em vista tratar-se de um serviço de apoio comercial através do fornecimento de dados e informações, inclusive cadastros e similares.

Em relação ao critério espacial, o serviço será considerado prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento do usuário dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API ou, na falta do estabelecimento, no local de seu domicílio. Ou seja, do sujeito que transmite os dados e informações de seus usuários.

Assim, a identificação do local do estabelecimento ou, na falta deste, do local de seu domicílio preenche o critério espacial da regra-matriz.

No que tange ao critério temporal, encontra-se preenchido assim que a prestação do serviço se concretiza (tempo no fato), ou seja, assim que se concretizar a transmissão dos dados e informações dos usuários dos sites e blogs.

O critério pessoal será preenchido com a indicação de um sujeito passivo: prestador de serviços; e um sujeito ativo: município, distrito federal ou território.

No presente caso, têm-se por sujeito passivo os usuários dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API, cujos sites, blogs, sistemas e programas fornecem os dados e informações de seus usuários aos desenvolvedores daqueles.

Sobre o sujeito ativo, têm-se duas possibilidades de preenchimento da regra-matriz: (i) a primeira, será o município onde se encontra o estabelecimento do prestador do serviço, ou seja, o usuário dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API; e (ii) a segunda, será considerada caso o serviço seja proveniente do exterior ou cuja prestação tenha lá se iniciado (fornecimento de dados e cadastros tenha origem no exterior ou lá se iniciado), configurando-se como sujeito ativo o município onde se encontra o estabelecimento dos desenvolvedores dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via APIs.

Em relação ao critério quantitativo, tem-se por base de cálculo o preço do serviço. Todavia, esse serviço, conforme tratado alhures, figura como aparentemente gratuito, vez que não há o pagamento expresso em relação a eles.

Todavia, para a utilização dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API, seus usuários transmitem aos seus desenvolvedores dados e informações dos usuários que navegam em seus sites, blogs, programas e sistemas, que são utilizados por estes para alavancar vendas e publicidades, o que resulta em monetização.

Sendo assim, a transmissão desses dados e informações é capaz de gerar resultados financeiros, de forma que esse serviço não pode ter seu valor desconsiderado, até porque é remunerado pela possibilidade da utilização dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API. Pode-se considerar então que o valor desse serviço corresponde ao valor que seria pago para sua utilização.

Na esteira desse entendimento, não havendo a declaração do valor desse serviço por parte do usuário dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API, o art. 148 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de, mediante procedimento administrativo, arbitramento do valor, o que acaba por preencher o critério quantitativo da regra-matriz no que diz respeito à base de

cálculo.

A alíquota, nos termos do artigo 8º da Lei Complementar n. 116/2003 figurará entre 2% e 5%, a ser definida pela lei municipal que instituiu o tributo. Assim, o preenchimento da regra-matriz estará completo caso o município possua lei em vigor que tenha instituído referido tributo e definido a respectiva alíquota.

Conclui-se, então, que a tributação sobre a monetização oculta auferida pelos mantenedores de sites, blogs, programas e sistemas gratuitos que utilizam softwares, programas e aplicativos disponibilizados também gratuitamente via API, ao fornecerem aos seus desenvolvedores dados e informações dos seus usuários, é válida perante o sistema de referência proposto, vez que preenche todos os critérios da regra-matriz.

6.2.2 Monetização oculta em relação aos desenvolvedores de softwares, programas, sistemas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via APIs

Esses desenvolvedores de softwares, programas, sistemas e aplicativos possibilitam sua utilização de forma aparentemente gratuita, através da disponibilização de acoplamento via APIs sem a cobrança direta de nenhum valor. Todavia, em contrapartida, possuem acesso aos dados e informações das pessoas que navegam nos sites, blogs, sistemas e programas que os utilizam.

Diante dessa sistemática, tem-se que esses desenvolvedores que disponibilizam seus softwares, sistemas, programas e aplicativos de forma gratuita por meio de APIs, ao disponibilizá-las, estão prestando o serviço de elaboração de programas de computadores, independente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado.

Assim, estão prestando o serviço previsto no item 1.04 da lista de serviços trazida pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, apresentados da seguinte forma:

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.

Dessa forma, encontra-se preenchido o critério material da regra-matriz do ISS, tendo em vista tratar-se de um serviço de elaboração de programas de computadores.

Em relação ao critério espacial, o serviço será considerado prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento do desenvolvedor dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API ou, na falta do estabelecimento, no local de seu domicílio.

Assim, a identificação do local do estabelecimento ou, na falta deste, do local de seu domicílio preenche o critério espacial da regra-matriz.

No que tange ao critério temporal, encontra-se preenchido assim que a prestação do serviço se concretiza (tempo no fato), ou seja, assim que se concretizar o acoplamento via API dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente, vez que é nesse momento em que o serviço de desenvolvimento encontra-se efetivamente prestado ao seu destinatário final.

O critério pessoal será preenchido com a indicação de um sujeito passivo: prestador de serviços; e um sujeito ativo: município, distrito federal ou território.

No presente caso, tem-se por sujeito passivo os desenvolvedores dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API.

Sobre o sujeito ativo, têm-se duas possibilidades de preenchimento da regra-matriz: (i) a primeira, será o município onde se encontra o estabelecimento do desenvolvedor do serviço, ou seja, o responsável pela elaboração dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API; e (ii) a segunda, será considerada caso o serviço (elaboração do programa) seja proveniente do exterior ou cuja prestação tenha lá se iniciado, configurando-se como sujeito ativo o município onde se encontra o estabelecimento dos usuários dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via APIs.

Em relação ao critério quantitativo, tem-se por base de cálculo o preço do serviço. Outrossim, esse serviço, conforme tratado alhures, figura como aparentemente gratuito, vez que não há o pagamento expresso em relação a eles.

Todavia, para a elaboração e disponibilização dos softwares, programas e aplicativos gratuitamente via API, seus desenvolvedores recebem em troca os dados

e informações dos usuários que navegam nos sites, blogs, programas e sistemas que deles se utilizam, o que resulta em monetização, haja vista que tais informações, adequadamente utilizadas, possibilitam alavancagem de vendas.

Sendo assim, o desenvolvimento desses programas de computadores disponibilizados gratuitamente via API não pode ter seu valor desconsiderado, até porque é remunerado pelo repasse de dados e informações de seus usuários. Pose-se considerar então que o valor desse serviço corresponde, no mínimo, ao valor investido para seu desenvolvimento e manutenção.

Na esteira desse entendimento, não havendo a declaração do valor desse serviço por parte dos desenvolvedores dos softwares, programas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via API, o art. 148 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de, mediante procedimento administrativo, arbitramento do valor, o que acaba por preencher o critério quantitativo da regra-matriz no que diz respeito à base de cálculo.

A alíquota, nos termos do artigo 8º da Lei Complementar n. 116/2003 figurará entre 2% e 5%, a ser definida pela lei municipal que instituiu o tributo. Assim, o preenchimento da regra-matriz estará completo caso o município possua lei em vigor que tenha instituído referido tributo e definido a respectiva alíquota.

Conclui-se, então, que a tributação sobre a monetização oculta auferida pelos desenvolvedores de programas, softwares, aplicativos e sistemas disponibilizados gratuitamente via API é válida perante o sistema de referência proposto, vez que preenche todos os critérios da regra-matriz.

CONCLUSÃO

O sistema de referência aplicado permitiu identificar, sob sua ótica, a validade dos aspectos tributários em relação à monetização advinda do fornecimento gratuito de dados e programas em relação ao ordenamento jurídico – sistema “S” do qual fazem parte, por meio da construção da regra-matriz dos tributos, aplicando-se a ela os fatos sociais envolvidos nas transações estudadas.

Verificou-se que a monetização dos sites, programas e sistemas pode ser mensurável ou oculta, a depender do contexto em que ocorre.

A monetização mensurável é aquela que possibilita a atribuição exata do valor do serviço que foi prestado, citando-se como exemplo o serviço de intermediação de contratos feitos pela *Google AdSense* e pela *Lomadee*, mediante remuneração através dos critérios de custo por clique (CPC) ou custo por aquisição (CPA), que ao final de determinado período de prestação do serviço permite sua mensuração.

A monetização oculta é assim designada em função da impossibilidade de identificação do valor exato do serviço prestado, quando de sua conclusão, dentre eles o fornecimento aparentemente gratuito de dados e informações e de programas de computadores.

Verificou-se que essa impossibilidade de identificação do valor exato do serviço prestado, nos casos de monetização oculta, pode ser suprida por meio do arbitramento do valor, situação prevista no artigo 148 do Código Tributário Nacional, o que possibilita o completo preenchimento do critério quantitativo da regra-matriz do ISS.

Assim, conclui-se pela invalidade da tributação através de incidência do ISS em relação à monetização mensurável auferida pelos “*publishers*” através da veiculação de propaganda e publicidade em função do não preenchimento do critério material da regra-matriz.

Todavia, conclui-se pela validade da tributação através de incidência do ISS nos casos de (i) monetização mensurável em relação aos intermediadores de contratos que aproximam os “*publishers*” e as empresas anunciantes, tendo como exemplo os serviços prestados nesses casos pela *Google AdSense* e pela *Lomadee*; (ii) monetização oculta em relação aos usuários de programas, sistemas e aplicativos disponibilizados gratuitamente por seus desenvolvedores através de APIs, tendo como exemplo os sites que utilizam do *Google Maps* para indicar localizações, oferecendo em contrapartida a prestação do serviço de fornecimento de dados e informações, inclusive cadastros; e (iii) monetização oculta em relação aos desenvolvedores de softwares, programas, sistemas e aplicativos disponibilizados gratuitamente via APIs, exemplificando-se por meio da disponibilização de programa

como o *Google Maps*, cujo serviço de elaboração é aparentemente gratuito. Tudo em função do preenchimento de todos os critérios da regra-matriz do ISS.

Por fim, resta esclarecido que a validade da tributação em relação às monetizações denominadas ocultas é possível em função do preenchimento do critério quantitativo da regra-matriz pela aplicação do artigo 148 do Código Tributário Nacional, que permite estabelecer o valor do serviço por meio de arbitramento.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. **Decreto Lei n. 406 de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. **Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

CANALTECH. **O que é API?** Disponível em: <<https://canaltech.com.br/o-que-e/software/o-que-e-api/>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazi de (Org.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. I. p. 3-11.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015.

CIRIACO, Douglas. **Tecmundo**. O que é API? www.tecmundo.com.br, 2009. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/programacao/1807-o-que-e-api-.htm>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência tributária do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1989.

GOOGLE. **Descubra como é fácil usar o Google AdSense**. Disponível em: <<https://www.google.com.br/adsense/start/how-it-works/#/>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 50-63, jul. 1945. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8116>>. Acesso em: 01 out. 2017.

LIMA, Liana Maria Taborda; SÉLLOS-KNOERR, Viviane Coêlho de. A responsabilidade civil no caso de abuso de poder fiscal. **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 4, n. 37, p. 480-506, out./dez. 2014.

LOMADEE. **Como funciona?** Disponível em: <https://www.lomadee.com/pt_br/publishers/#Como-Funciona>. Acesso em: 18 jun. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. 3.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; AQUINO NETO, Vicente Bandeira de. A nova roupagem da norma jurídico-tributária no estado democrático de direito: a tributação à luz de uma teoria constitucional tributária. **Revista Argumentum**, Marília/SP, v. 18, n. 2, p. 321-345, maio/ago. 2017.

MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

TOMEDI, Guilherme Dorigo; GIBRAN, Sandro Mansur. A efetividade da tutela jurisdicional em relação aos estabelecimentos comerciais eletrônicos. **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 1, n. 34, p. 289-311, jan./mar. 2014.

WOOD, Daniel Ricardo Augusto; KNOERR, Fernando Gustavo. Direitos transgeracionais do Estado e o direito internacional: balance social. **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 3, n. 32, p. 404-421, jul./set. 2013.