

Local de incidência do ISS no sistema de educação à distância

*Rafael Eduardo Inácio do Nascimento

**Itamar Benedito Araújo Cabral

RESUMO

Em face das políticas públicas que buscam facilitar o acesso à educação, desponta no cenário brasileiro o Sistema de Educação à Distância como instrumento inovador que utiliza a evolução tecnológica para efetivar o direito fundamental à educação. As mudanças atinentes ao Direito Tributário dispendem uma atenção especial por definirem como serão cobrados os tributos e outras obrigações a ele relacionadas. Nesse panorama, o presente trabalho objetiva analisar a aplicação correta do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no que concerne ao local de incidência, em face do Sistema de Educação à Distância (EaD). A controvérsia reside na existência dos “pólos de apoio”, configurando uma exceção *sui generis* à classificação legal. Destarte, far-se-á uma abordagem geral do ISS, delineando conceitos, evolução histórica, competência normativa e características quanto ao local de sua incidência. Semelhantemente, apresentar-se-á o sistema de educação à distância e suas particularidades, buscando-se elucidar a aplicação do ISS no sistema de educação à distância. Para tanto, utilizar-se-á, como base de desenvolvimento do presente estudo, o método de abordagem hipotético-dedutivo e como métodos de procedimento o dialético e o hermenêutico, auxiliados pelo histórico. Emprega-se a técnica de pesquisa bibliográfica, utilizando-se fontes diretas (normas nacionais) e indiretas (doutrinas, jurisprudências e artigos científicos publicados em sítios).

Palavras-Chave: ISS. Local de Incidência. Sistema EaD.

ABSTRACT

In the face of public policies that seek to facilitate access to education, emerges in the Brazilian System of Distance Education as a tool that uses innovative technological developments to enforce the fundamental right to education. The changes relating to Tax Law expend special attention by defining how taxes are charged and other obligations related to it. In this scenario, this paper aims to analyze the correct application of the Tax on Services, regarding the place of incidence, in the face of the System for Distance Education (EaD). The controversy lies in the existence of "support centers", setting up an exception *sui generis* legal classification. Thus, far-will be a general approach to the ISS, outlining concepts, historical developments, legislative powers and characteristics as the site of its incidence. Similarly, it will introduce of the System for Distance Education system and its particularities, seeking to

* Professor e tutor. Mestrando em Ciências da Educação pela *Absoulute Christian University*. Especialista em Direito Tributário pelas FIP. Bacharel em Contabilidade pela UFCG. *E-mail*: rafaeleduardoinacio@hotmail.com.

** Professor. Mestrando em Ciências da Educação pela *Absoulute Christian University*. Especialista em História do Brasil pelas FIP. Bacharel em História pelas FIP. *E-mail*: itamarcabral@hotmail.com

clarify the application of the ISS of the System for Distance Education. To do so, it will use as a basis for development of this study, the method of hypothetical-deductive approach and how the dialectical methods of procedure and interpretation, aided by history. Employs the technique of literature, using direct sources (national standards) and indirect (doctrines, jurisprudence and scientific articles published in places).

Keywords: ISS. Local Incidence. EaD System.

1 INTRODUÇÃO

Em meio às transformações sociais e a evolução tecnológica, o direito é impulsionado a regular novos conceitos de modo a resguardar os cidadãos, cumprindo o fim precípua do Estado. Decerto, a globalização da informação reflete em novos instrumentos e modos de atuação estatal, permeando todas as áreas da sociedade.

As mudanças atinentes ao Direito Tributário dispõem uma atenção especial por definirem como serão cobrados os tributos e outras obrigações a ele relacionadas. Nesse panorama, o presente trabalho objetiva analisar a aplicação correta do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), no que concerne ao local de incidência, em face do Sistema de Educação à Distância (EaD).

A priori, far-se-á uma abordagem geral do ISS, delineando conceitos, evolução histórica, competência normativa e características quanto ao local de sua incidência. Tratar-se-á da organização da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116 e suas peculiaridades.

Posteriormente, elucidar-se-á o direito à educação como um direito fundamental, percorrendo-se a evolução histórico-normativa do “Ensino à Distância” até os dias atuais. De modo geral, classificar-se-á as instituições de ensino de acordo com o serviço prestado, vislumbrando as especificidades das modalidades existentes no sistema EaD.

Por fim, buscar-se-á elucidar a aplicação do ISS no sistema EaD, destacando-se os conceitos controversos e ainda não abarcados pela legislação vigente, precipuamente em face das novas tecnologias e necessidades sócio-econômicas.

Para tanto, utilizar-se-á, como base de desenvolvimento do presente estudo, o método de abordagem hipotético-dedutivo e como métodos de procedimento o dialético e o hermenêutico, auxiliados pelo histórico. Emprega-se a técnica de pesquisa bibliográfica, utilizando-se fontes diretas (normas nacionais) e indiretas (doutrinas, jurisprudências e artigos científicos publicados em sítios).

2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 Aspectos Gerais

O Imposto Sobre Serviços apresenta-se como um imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço, um preço para operação e um tomador do serviço. Configura um imposto urbano, cabendo, em regra, aos municípios o seu recolhimento. O referido imposto alcança a circulação econômica de determinado bem (serviço), a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para o respectivo consumo. (FRANCO, 2002).

Segundo o art. 156 da Constituição Federal compete aos Municípios instituir imposto sobre: “III- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”.

Nessa esteira afirma Santi (2005, p. 500) que:

[...] juntamente com a competência tributária dos municípios na aplicação do ISS, o referente texto da Constituição, definiu a competência desse tributo, o qual ele não pode incidir sobre os serviços prestados de alçada estadual – transporte intermunicipal e interestadual -; definiu também a competência do legislador municipal a certas diretrizes aplicadas por lei complementar.

Ademais, o texto constitucional define claramente a competência tributária, afastando qualquer possibilidade do legislador infraconstitucional modificá-la. O município é o sujeito ativo do tributo do ISS e o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública que está em ligação direta com a materialidade da hipótese legal de incidência tributária.

Conforme o art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada a pagar o tributo ou penalidade, podendo ser contribuinte ou responsável. Ele será contribuinte (inciso I, parágrafo único do art. 121, CTN), quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Ele também será responsável (inciso II), quando não for contribuinte, a sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

2.2 Breve Histórico do ISS

O ISS teve início na Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, entretanto Moraes (1984, p. 62) afirma que: "o ISS é um imposto novo no Brasil, cuja hipótese de incidência jamais pode ser confundida com qualquer outro imposto até então previsto no ordenamento tributário brasileiro."

Em outubro de 1966 promulgou-se o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172) que orientava e se iniciava, por parte dos municípios, a implantação do ISS. Já em 1967, o Código Tributário Nacional sofreu algumas modificações através dos Atos Complementares de nº 34, 35 e 36.

Soares (2005) cita que a Constituição de 1967 previa o ISS em seu art. 25, e posteriormente, em 1969 aparece o Decreto-Lei 834 para substituir o Decreto 406, mudando a redação e a regra de alguns de seus artigos, como também a lista de serviços que era de 29, indo para 66 itens.

Não obstante, o Decreto-Lei 932 veio solucionar as dúvidas da aplicação da lista de serviços prevista no Decreto-Lei 406/68 e a Emenda Constitucional nº 01 de 17 de outubro de 1969, decretando e promulgando a Constituição da República Federativa do Brasil, que quanto a renda tributária, não se altera o modo de distribuição do ISS aos municípios. (VETARISCHI, 2005).

Em 1974 instauraram-se mais alterações: primeiro, mudou-se a redação do art. 11 pela Lei Complementar nº 22 de 1974; segundo, acrescentou-se um item a lista de serviços pela Lei 7.192 de 1984; terceiro, alterou-se e substituiu-se a lista de serviços anterior, passando de 67 para 100 o número de itens, mudado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 56 de 1987.

A Constituição Federal de 1988 manteve a competência dos municípios e a fixação de alíquota máxima, trazendo algumas mudanças. A partir de 1999, outras normas apareceram que mudaram o ISS, a saber: Lei Complementar nº 100/1999; Emenda Constitucional 37/2002; Lei Complementar nº 116/2003 (SOARES, 2005).

A legislação do ISS a partir daí vincula-se aos seguintes dispositivos legais: a) Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, art. 156, III, § 3º I e II, c/c com art. 155, II. b) Código Tributário Nacional – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. c) Decreto-Lei nº 406 de 1968, o qual traz em sua lista anexa, atualizada pelas Leis Complementares nº 56, de 15 de dezembro de 1987 e nº 100/99, os serviços sujeitos à incidência do imposto, alterado pela Lei Complementar nº 116 de 2003. d) Emenda Constitucional nº 37 de 12 de junho de 2002. e) Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

2.3 Serviços Tributáveis com o ISS

Desde sua criação, a lista de serviços tributáveis com o ISS sofreu diversas modificações, como foi observado anteriormente, de modo que a disposição dos serviços da lista é novo. Anteriormente havia somente itens que descreviam os serviços tributáveis; nesta nova lista, os serviços encontram-se descritos nos subitens. Pode-se dizer que os itens são gêneros do serviço tributável e os subitens, espécies.

Analisando a Lista de Serviços anexa à LC 116/2003, podem-se identificar três divisões ou grupos de serviços classificáveis segundo o local de sua prestação: serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador; serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá fora do estabelecimento prestador; serviços que, por suas características, podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer.

No primeiro caso, os serviços serão sempre concretizados em um determinado local físico, normalmente um prédio. São exemplos os serviços prestados por hospitais, laboratórios, clínicas, creches, asilos, serviços de hotelaria, bancários, gráficos, guarda e alojamento de animais, entre outros.

No segundo caso, estão serviços cuja prestação necessariamente ou muito provavelmente ocorre fora do estabelecimento prestador, que constituem exceções à regra geral. São exemplos os serviços de construção civil; demolição; varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, entre outros.

No terceiro caso, os serviços podem ser prestados em qualquer lugar. São exemplos os serviços de assessoria e consultoria, informática; publicidade; agenciamento; corretagem; intermediação; medicina; advocacia e contabilidade, entre outros.

Destaque-se que neste último caso, faz-se necessário a existência de uma base operacional, física ou não, onde o prestador concentre a estrutura necessária, seja ela de equipamentos ou mesmo de bens imateriais como o conhecimento ou a tecnologia a ser empregada.

2.4 Local de Incidência do ISS

“A Lei Complementar nº 116/2003 reascendeu a discussão sobre o local onde se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ISS”, de modo que o aspecto espacial do ISS ainda é o que cria mais celeumas. Impende esclarecer que o texto constitucional não traz uma

disposição específica sobre a territorialidade do ISS, cabendo ao município tal regulação. (SANTI, 2005, p. 515).

Segundo Pêgas (2003, p. 147):

[...] o ISS é cabível ao município do estabelecimento do prestador de serviço, ou caso não haja, será o local de domicílio do prestador. No caso de construção civil, o imposto cabe ao município onde estiver localizada a obra. Portanto, qualquer empresa prestadora de serviços (exceto as de construção civil) deve recolher o ISS no município onde está instalada.

Carrazza (2003) relata que se o serviço é prestado no município A, é nele que deverá ser tributado o ISS, mesmo que o serviço seja prestado no município B; caso contrário, estaria aceitando que a lei do município B pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do município, onde ela não pode ser divulgada.

Todavia, deve-se ponderar que o ISS é tributo incidente sobre fatos, cuja natureza comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do município, isto se dá porque o ISS é repartido não apenas em função de um critério material, mas também em razão de um critério territorial (BARRETO, 2003, p. 258).

Resta claro que o critério espacial do ISS só poderá ter como parâmetro ou regra geral, o local em que tiver ocorrido o fato jurídico tributário, diz Santi (2005).

O local da prestação do serviço para determinar qual é o município competente para se fazer o pagamento é muito importante. Carrazza (2003) ressalta que a Lei Complementar nº 116/2003, para evitar confusões de competência, deveria determinar que o ISS é devido ao município onde o serviço for efetivamente prestado.

Santi (2005, p. 505) cita que:

Se o imposto é de competência municipal, ao nosso ver, a decorrência lógica, é que o município tem competência para exigir o imposto somente sobre os serviços ocorridos em seu território; Caso haja conflito entre os municípios sobre o local da ocorrência do serviço, caberá ao legislador infraconstitucional dispor sobre o conflito, elegendo um critério para resolvê-lo.

Outrossim, caso haja conflito entre os entes da federação sobre a abrangência dos serviços (conflitos em especial com o ICMS e o IPI), caberá ao legislador infraconstitucional dirimi-lo.

3 SISTEMA DE EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

3.1 Aspectos Gerais

O sistema de Educação à Distância - EaD foi criado precipuamente para educação na indústria que foi influenciada por vários modelos econômicos, dentre os quais se evidencia o desenvolvimento do período capitalista do pós guerra.

O conceito de EaD tende a se transformar, pois é facilmente perceptível que num futuro ocorrerá uma "convergência de paradigmas" que unificará o ensino presencial e a distância.

Neste ínterim, a "educação à distância" deixa de ser apenas mais uma modalidade de educação para se tornar sinônimo de uma nova parcela de mercado, muito rentável, para a indústria da comunicação e o setor privado da educação.

Considerando os avanços tecnológicos das últimas décadas, a educação à distância tem se destacado como uma ferramenta de desenvolvimento em todo o mundo, ao proporcionar a formação de cidadãos, a qualificação de pessoal para a demanda do mercado e a possibilidade de utilização de novas tecnologias.

Nesse contexto, nota-se que as novas tecnologias de informação e comunicação ampliaram as possibilidades da EaD. É evidente o crescimento de cursos à distância lançados no Brasil, tendo de 2003 a 2006, o número mais que quadruplicado (MAIA e MATTAR, 2007)

Semelhantemente, a demanda de alunos matriculados nos cursos EaD cresceu aceleradamente, conforme informações do Ministério de Educação.

Noutro turno, faz-se necessário destacar dois tipos de instituições como os mais consolidados dentre os que oferecem cursos a distância, conforme cita Belloni (1999):

a) **Instituições Especializadas** – Dedicam-se exclusivamente ao ensino a Distância.

Nesta categoria cita-se as grandes Universidades européias, que seguem o modelo operacional da UK Open University. Em regra são instituições abrangentes, nacionais ou internacionais, com orçamentos próprios e independentes e emissão de seus próprios diplomas, com o mesmo valor formal das instituições que operam no modelo presencial.

b) **Instituições Integradas** – Fazem parte de uma instituição formal tradicional e atuam também à distância, ou seja, existem na modalidade presencial e à distância.

Outro tipo de organização que também trabalha com EAD, e é uma tendência que vem despontando nos últimos anos, são os consórcios que agrupam várias instituições,

educacionais ou não, com o intuito de otimizar os recursos necessários para a produção e administração de cursos e expandir os mercados de atuação.

Quanto ao modelo de ações adotados no sistema EaD, tem-se as ações semipresenciais e ações totalmente à distância:

- **Modelo semipresencial** - No modelo semipresencial, as aulas serão feitas em parte a distância e parte em um pólo presencial, geralmente com aulas presenciais uma vez por semana.
- **Modelo interativo ou 100% à distância** - No modelo interativo as aulas são 100% à distância, ficando apenas algumas atividades, como provas, para serem realizadas presencialmente. Dentro deste modelo interativo há vídeo-aulas, provas online, simulados, reprodução de cenários por animações, fóruns entre alunos e/ou professores, etc.

3.2 Características Legais do Sistema de Educação à Distância

O direito à educação é um direito fundamental resguardado pela Constituição Federal nos termos do artigo 205 combinado com o artigo 208, §1º. Consiste em uma norma constitucional especial, um direito público subjetivo, que ostenta aplicabilidade imediata.

As primeiras normas sobre a EAD surgiram na década de 60, sendo as mais importantes o Código Brasileiro de Comunicações (Decreto-Lei nº 236/67) e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei 5.692/71). Essa última abria a possibilidade para que o ensino supletivo fosse ministrado mediante a utilização do rádio, televisão, correspondência e outros meios de comunicação. Inúmeros outros atos legislativos foram editados, tanto pelo Governo Federal, como pelo Distrito Federal e Estados.

A Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, conhecida como Nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), menciona o ensino à distância em seu artigo 80, destacando o tratamento diferenciado dispensado a este em seu parágrafo quarto, conforme se observa abaixo:

Art. 80 [...]

§ 4.º A educação a distância gozará de tratamento diferenciado, que incluirá:

I - custos de transmissão reduzidos em canais comerciais de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

II - concessão de canais com finalidades exclusivamente educativas;

III - reserva de tempo mínimo, sem ônus para o Poder Público, pelos concessionários de canais comerciais.

Objetivando regulamentar o artigo supracitado, o Executivo Federal baixou, em 10 de fevereiro de 1998, o Decreto nº 2.494, vindo, pouco mais tarde (em 27 de abril do mesmo ano), a ser modificado pelo Decreto nº 2.561. Tais decretos foram revogados por um novo Decreto - o de nº 5.622, de 19 de dezembro de 2005, mais tarde modificado pelo Decreto nº 6.303, de 12 de dezembro de 2007.

Importa destacar que o legislador se omitiu do encargo de definir a educação à distância de maneira objetiva, vindo somente a ser esclarecido o seu conceito através do Art. 1º do Decreto nº 2.494/98, conforme observa Mendes (2005, p. 99):

Esta preocupação não é encontrada na LDB nº 9.394/96 onde uma definição para a EaD é omitida. Essa omissão é interpretada nesta análise, como um afrouxamento na regulamentação para que possa ser, melhor adaptada às necessidades vindouras do poder executivo. Encontramos na Lei nº 9.394/96, nas Disposições Gerais, Art. 80 apenas o incentivo ao desenvolvimento e veiculação de programas de ensino a distância em todos os níveis e modalidades de ensino e de educação continuada. A definição de educação a distância fica a cargo do Art. 1º do Decreto nº 2.494/98, que regulamenta o Art. 80 da Lei nº 9.394/96.

Destarte, o conceito legal do termo “Educação à Distância” leciona que esta é “uma forma de ensino que possibilita a auto-aprendizagem, com a mediação de recursos didáticos sistematicamente organizados, apresentados em diferentes suportes de informação, utilizados isoladamente ou combinados, e veiculados pelos diversos meios de comunicação.”

Sendo uma forma de ensino, o modelo EaD é tributável com ISS. De acordo com a Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, item 8, como se vê: “8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza”.

Outrossim, não há discussão sobre a incidência do ISS no sistema de Educação à distância, o que é controverso é o local de incidência desse imposto, em face da natureza da prestação do serviço, o que será analisado a seguir.

4 LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISS NO SISTEMA DE EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

Em face das inovações tecnológicas, tem-se observado que a possibilidade de alguns serviços serem prestados em qualquer lugar tem crescido gradualmente. Conforme abordado anteriormente, a legislação divide os serviços tributáveis com o ISS em três casos gênero.

Antes da Criação do sistema EaD, o ensino era realizado somente de maneira presencial, de modo que a tributação era feita seguindo a regra geral, no município do

estabelecimento prestador, incluindo-se no primeiro caso gênero. Todavia, o próprio conceito legal da Educação à Distância permite o surgimento de uma discussão sobre o local de incidência do ISS, visto que existem as modalidades semipresencial e interativa.

Quanto à modalidade interativa (100% à distância), a tributação do ISS segue a regra geral, a saber, no município onde estiver o estabelecimento será devido o imposto, mas e na modalidade semipresencial, onde existem pólos do estabelecimento sede, o ISS é devido em cada município onde existir um pólo e também na sede ou apenas na sede?

Fica evidente que o sistema EaD com modalidade semipresencial se encaixa no terceiro caso gênero, lembrando que a característica essencial deste é a necessidade de existir uma base operacional, não estando a prestação do serviço restrita a esta.

Como dito anteriormente, no terceiro grupo encontram-se os serviços que, por suas características, podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer.

Destaque-se que podem ocorrer vários estabelecimentos prestadores, desde que a empresa os tenha realmente como matriz ou filial. Os estabelecimentos auxiliares que não tiverem autonomia jurídica e econômica, não poderão ser tidos como estabelecimentos prestadores para o ISS.

Nesse sentido, para o recebimento do ISS, o estabelecimento prestador será o local da atividade do contribuinte, onde há o fornecimento de trabalho ou a cessão de direitos. Segundo Martins (2003, p. 213), “[...] não importa onde a contratação dos serviços é feita, onde a empresa mantém sua contabilidade, onde é escriturada, ou onde o serviço pago, o que importa mesmo é onde é efetuada a prestação de serviços.”

Dessarte, caso o contribuinte possua um estabelecimento prestador em mais de um município, cada um deles será o prestador de serviços, e o ISS será devido ao município onde estiver instalado o estabelecimento prestador.

Nesse panorama, importa saber qual o estabelecimento que presta efetivamente os serviços, independentemente do município que esteja; pois não é qualquer estabelecimento do prestador que irá pagar o ISS, mas o estabelecimento que efetivamente presta os serviços.

Esse posicionamento é defendido por Arzúa (1976, p.93), o qual afirma que:

[...] não basta um simples local, pois, é preciso que nesse local tenha havido o exercício das atividades causadoras da obrigação de pagar o imposto. Assim, somente o endereço ou local, não tipificam o estabelecimento prestador, sendo necessário que o estabelecimento preste efetivamente serviços e não seja um simples local.

Embora perdure a discussão quanto à efetiva prestação do serviço, Santi (2005) afirma que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça concorda com a Constituição Federal, entendendo que o município não pode cobrar um tributo cujo fato jurídico tributário ocorra fora dos seus limites territoriais, de modo que a competência tributária irradie os seus efeitos no âmbito territorial do ente considerado.

A relação jurídica estabelecida no contrato de prestação de serviços não basta para estacionar a conexão da obrigação tributária. A doutrina e a jurisprudência não estão totalmente em sintonia de que somente com a efetiva prestação dos serviços surge a obrigação tributária; sua simples contratação não é suficiente para dar lugar ao ISS, cita Barreto (2003, p. 244).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, pode-se concluir que o ISS é um tributo de competência municipal, cujos serviços tributados são atualmente organizados em três casos gênero, fruto das modificações legislativas desde sua criação.

Destacou-se o local de incidência do ISS, que em regra é o local da prestação do serviço, discutindo-se acerca das exceções previstas em lei e das particularidades mencionadas pela doutrina e jurisprudência.

Abordou-se o direito à educação como um direito fundamental, e percorreu-se a evolução histórica e a atividade legiferante relativa ao “Ensino à Distância” desde sua primeira menção no art. 80 da LDB até o tratamento dispensado hodiernamente pelo MEC, inclusive sobre as instituições e as modalidades existentes nesse sistema.

Por fim, buscou-se elucidar a aplicação do ISS no sistema EaD, destacando-se os conceitos controversos e ainda não abarcados pela legislação vigente, precipuamente em face das novas tecnologias e necessidades sócio-econômicas.

Demonstrou-se que no Sistema de Educação à Distância na modalidade semipresencial, o ISS é devido no lugar da efetiva prestação do serviço, conforme posicionamento majoritário doutrinário e jurisprudencial. A discussão sobre a natureza jurídica dos “pólos” existentes nessa modalidade ainda não encontra-se satisfatoriamente esclarecida, todavia, impende admitir que o pólo funciona como um apoio administrativo, sendo responsável pela transmissão do serviço e não como efetivo prestador.

Pesam nessa assertiva questões intrínsecas a atividade-fim do estabelecimento, devendo-se destacar que os contratos celebrados com os alunos, os boletos das mensalidades e

a gravação das aulas se dão na sede, de modo que o ISS não pode ser cobrado pelos municípios onde se encontram os pólos, pois, repita-se, estes não prestam efetivamente o serviço.

REFERÊNCIAS

ALVES, João Roberto. A história da EaD no Brasil. In: LITTO, Fredric; FORMIGA, Marcos. *Educação a distância. O estado da arte*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

ARZÚA, Heron. Noção de estabelecimento. Suplemento tributário, LTr 15/93, 1976.

BARRETO, Aires F. ISS na constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003.

BELLONI, Maria Luiza. Educação a Distância. Campinas, SP: Autores Associados, 1999.

BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Ato Complementar nº 35, de 28 de fevereiro de 1967**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e legislação posterior sobre o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-35-67.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto nº 2.494, de 10 de fevereiro de 1998**. Regulamenta o Art. 80 da LDB (Lei nº 9.394/96). Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/D2494.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto nº 2.561, de 27 de abril de 1998.** Altera a redação dos arts. 11 e 12 do Decreto n.º 2.494, de 10 de fevereiro de 1998, que regulamenta o disposto no art. 80 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/D2561.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto nº 5.622, de 19 de dezembro de 2005.** Regulamenta o art. 80 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/decreto/D5622.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto nº 6.303, de 12 de dezembro de 2007.** Altera dispositivos dos Decretos nos 5.622, de 19 de dezembro de 2005, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, e 5.773, de 9 de maio de 2006, que dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/decreto/D6303.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto-Lei nº. 236, de 28 de fevereiro de 1967.** Complementa e modifica a Lei número 4.117 de 27 de agosto de 1962. Disponível em: <<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103343/decreto-lei-236-67>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto-Lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Decreto-Lei nº. 932, de 10 de outubro de 1969.** Dispõe sobre os Impostos sobre Serviço e Circulação de Mercadoria e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-932-10-outubro-1969-375335-norma-pe.html>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Emenda Constitucional nº. 01, de 17 de outubro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Emenda Constitucional nº. 37, de 12 de junho de 2002.** Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974.** Dá nova redação ao art. 11, de Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, dispondo sobre isenção do imposto sobre serviços. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp22.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.** Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp56.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.** Altera o Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp100.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. . Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei nº. 5.692, de 11 de agosto de 1971.** Fixa Diretrizes e Bases para o ensino de 1º e 2º graus, e dá outras providências. . Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5692.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei nº. 7.192, de 5 de junho de 1984.** Inclui na Lista de Serviços a que alude o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 os prestados pelos profissionais autônomos de Relações Públicas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7192.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

_____. **Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 20 jul. 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. Aspectos e estruturação do Imposto sobre Serviços . 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3400>>. Acesso em: 02/08/2007.

GOUVÊA, G. e OLIVEIRA, C. I. Educação a Distância na Formação de Professores: Viabilidades, potencialidades e limites. Rio de Janeiro: Vieira & Lent, 2006.

MAIA, C.; MATTAR, João. ABC da EaD: a educação a distância hoje. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. 4. ed. São Paulo:Atlas, 2003.

MENDES, A. M. A educação a distância nos meandros da legislação brasileira: 1988-1996. 2005. 156 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de Brasília, Brasília.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade tributária. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6582>>. Acesso em: 22/07/2007.

VETARISCHI, André Luiz. Competência tributária do ISS: lei versus jurisprudência. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6090>>. Acesso em: 30/07/2007.