

FERNANDO LUIS BERNARDES DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES DE *CLOUD COMPUTING*:
ENTRE O ISS E O ICMS**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2020**

FERNANDO LUIS BERNARDES DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES DE *CLOUD COMPUTING*:
ENTRE O ISS E O ICMS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Dr. PAULO AYRES BARRETO.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2020**

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

OLIVEIRA, Fernando Luis Bernardes de.

A tributação das atividades de cloud computing: entre o ISS e o ICMS / Fernando Luis Bernardes de Oliveira.

- São Paulo: F.L. B. de Oliveira, 2020.

-225 f; 30cm.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2020.

Orientador: Prof. Associado Paulo Ayres Barreto.

Notas de rodapé.

Inclui bibliografia.

1. Cloud computing. 2. Competência tributária. 3. Conflito de competência. 4. ISS. 5. ICMS. 6. Competência residual.

Nome: OLIVEIRA, Fernando Luis Bernardes de
Título: A tributação das atividades de *cloud computing*: entre o ISS e o ICMS.

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP) como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto (Orientador)

Instituição: FDUSP

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e familiares, pelo apoio, torcida e entusiasmo despendidos ao longo de todo esse percurso. Todas as palavras seriam insuficientes para agradecer por tudo.

Ao meu orientador, Professor Paulo Ayres Barreto, pelo exemplo acadêmico e profissional e por ter acreditado no meu potencial como pesquisador, sendo rígido quando necessário, mas cuidadoso e atencioso como um pai em todos os outros momentos.

A toda a diretoria do Instituto de Direito Tributário pelo carinho com que me recebeu, possibilitando meu desenvolvimento e amadurecimento como pesquisador.

A Michell Przepiorka, exemplo de amizade e cujas observações e conversas tanto contribuíram para o resultado deste trabalho. Deixo eternizado nessas páginas o medo que tenho do velhinho crítico que você se tornará.

Aos amigos Ana Paula Freire, Daniel Araújo, Daniel Azevedo, Diego Barbosa e Marcelo Pinto, que compreenderam ou não minha ausência nos últimos três anos.

A Alexandre Pinto, Arthur Pitman, Caio Takano, Evandro Azevedo, Fernando Mota, Leonardo Branco, Paulo Victor Vieira da Rocha e Rinaldo Braga, amigos sempre presentes nessa árdua jornada.

A Daniel Paiva Gomes e Eduardo Paiva Gomes pelas inúmeras conversas, almoços intermináveis e, acima de tudo, por todas as risadas que demos ao longo desses últimos anos.

A Dora Pimentel e toda a sua família por todo o acolhimento, carinho, passeios, almoços e jantares.

A todos os amigos, amigas e professores que contribuíram para essa trajetória e que por algum equívoco esqueci de citar, bem como àqueles que lerão esse trabalho no futuro, deixo este espaço para demonstrar minha gratidão:

_____ (coloque seu nome aqui).

“Last but not least”, a diva das bibliotecas de Direito Tributário Eloiza Pereira por ter cometido a insanidade de me deixar subir na biblioteca do IBDT em 2017 e me aturado dia e noite por três anos. Obrigado por toda a ternura. Ouso dizer que não existe um bom trabalho de Direito Tributário neste país sem a sua ajuda.

“Então sonhei um sonho tão bom: sonhei assim: na vida nós somos artistas de uma peça de teatro absurdo escrita por um Deus absurdo. Nós somos todos os participantes desse teatro: na verdade nunca morreremos quando acontece a morte. Só morremos como artistas. Isso seria a eternidade?” (LISPECTOR, 2015)

RESUMO

OLIVEIRA, Fernando Luis Bernardes de. *A tributação das atividades de cloud computing: entre o ISS e o ICMS*. 2020. 225 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

Objetiva-se neste trabalho determinar qual o imposto sobre o consumo incidente sobre a *cloud computing*. Para alcançar este fim, inicialmente se conceituará o que é *cloud computing* e quais são as suas modalidades. Também se apontará como a *cloud computing* é tributada no Direito Comparado. Em seguida, estudar-se-á o que é competência tributária, como esta está delimitada na Constituição Federal de 1988, abordando ainda a possibilidade de conflitos de competência. De posse desses conceitos, passar-se-á a explorar a materialidade do ICMS e do ISS, bem como no que consiste a competência residual. Por fim, definir-se-á como a *cloud computing* será tributada. Para isso, questionar-se-á se a fragmentação dos contratos se mostra relevante ou não para fins tributários. Com base nesse exame, estabelecer-se-á qual a exação incidente sobre as nuvens privadas, públicas e híbridas, da mesma forma que se definirá se sobre a *Infrastructure as a Service* (IaaS), *Platform as a Service* (PaaS), *Software as a Service* (SaaS) e *Anything as a Service* (XaaS) incidirá o ISS, o ICMS, ou se estas serão tributadas por meio de competência residual.

Palavras-chave: Cloud computing. IaaS. PaaS. SaaS. XaaS. Competência tributária. Conflitos de competência. ISS. ICMS. Competência residual.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Fernando Luis Bernardes de. *Cloud computing taxation: between ISS and ICMS*. 2020. 225 f. Dissertation (Master) – Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

This paper aims to determine the consumption tax levied on cloud computing. To achieve this goal, first, this paper will conceptualize cloud computing and its different forms. It will also demonstrate how the cloud is taxed in Comparative Law. Subsequently, this paper will analyze what is taxing power, as defined by the Federal Constitution of 1988, addressing the possibility of conflicts of taxing powers. With these concepts, this paper will explore the materiality of the State Tax on the Sale of Goods and the Provision of Telecommunication and Intermunicipal Transport Services (ICMS) and the Municipal Tax on Services (ISS), as well as what residual taxing powers comprise. Finally, this paper will define how cloud computing will be taxed. In this sense, it will question whether the fragmentation of contracts is relevant for tax purposes. Based on this analysis, this paper will establish which tax is levied on private, public and hybrid clouds and whether Infrastructure as a Service (IaaS), Platform as a Service (PaaS), Software as a Service (SaaS) and Anything as a Service (XaaS) are subject to ISS or ICMS, or whether these will be taxed by means of residual taxing powers.

Keywords: Cloud computing. IaaS. PaaS. SaaS. XaaS. Taxing power. Conflict of taxing powers. ISS. ICMS. Residual taxing power.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
2 CLOUD COMPUTING	21
2.1 Breve histórico sobre a evolução social, o apogeu do comércio eletrônico, o surgimento da computação nas nuvens e o seu impacto no Direito e na Economia	21
2.2 Conceito	25
2.3 Diferenças entre <i>cloud computing</i> e <i>e-commerce</i>	29
2.4 Modalidades de nuvens	32
2.4.1 Classificação das nuvens de acordo com os “modelos de acesso”	33
2.4.2 Classificação das nuvens de acordo com as atividades oferecidas	34
2.4.2.1 Infraestrutura como Serviço (Infrastructure as a Service – IaaS)	36
2.4.2.2 Plataforma como Serviço (Platform as a Service – PaaS)	37
2.4.2.3 Software como Serviço (Software as a Service – SaaS)	39
2.4.2.4 Tudo como Serviço (Anything as a Service – XaaS)	41
3 A TRIBUTAÇÃO DA CLOUD COMPUTING NO DIREITO COMPARADO	45
3.1 Estados Unidos	45
3.2 União Europeia	49
4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	57
4.1 Definição	58
4.2 A competência tributária na Constituição de 1988	59
4.3 Repartição de competências tributárias	72
4.4 O papel do CTN na interpretação das competências tributárias e dos conceitos constitucionais	76
4.5 Conceitos constitucionais e a possibilidade de interpretação econômica	81
4.6 A interdisciplinaridade entre o direito e a economia	89

4.7 Conflitos de competência: uma possibilidade?.....	92
5 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SUAS MATERIALIDADES.....	99
5.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)...	99
5.1.1 ICMS-Mercadoria	101
5.1.2 ICMS-Comunicação	108
5.1.2.1 A origem do ICMS-Comunicação	108
5.1.2.2 O ICMS-Comunicação e a Lei Geral de Telecomunicações.....	119
5.1.2.2.1 O ICMS-Comunicação e os Serviços de Valor Adicionado	123
5.2 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	127
5.2.1 Serviço: um conceito em constante evolução?	128
5.2.2 A função da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003	136
5.3 Competência residual	139
6 TRIBUTAÇÃO DA CLOUD COMPUTING NO BRASIL.....	147
6.1 O tratamento tributário e a fragmentação dos contratos	147
6.2 A incidência tributária conforme as modalidades da <i>cloud computing</i>	155
6.2.1 Tributação de acordo com os “modelos de acesso”	155
6.2.2 Tributação segundo as “atividades oferecidas”	157
6.2.2.1 Infraestrutura como Serviço (Infrastructure as a service – IaaS)	157
6.2.2.1.1 A IaaS: um serviço para fins do ISS?	157
6.2.2.1.2 A IaaS: incidência do ICMS?	162
6.2.2.1.3 Conclusões iniciais sobre a tributação da IaaS.....	165
6.2.2.2 Plataforma como Serviço (Platform as a Service – PaaS)	166
6.2.2.2.1 A PaaS: um serviço para fins do ISS?	167
6.2.2.2.2 A PaaS: incidência do ICMS?.....	171
6.2.2.2.3 Conclusões iniciais sobre a tributação da PaaS	173
6.2.2.3 Software como Serviço (Software as a Service – SaaS).....	174
6.2.2.3.1 A definição do <i>software</i> e sua tributação de acordo com o RE n. 176.626/SP	174

6.2.2.3.2 SaaS: um serviço para fins do ISS?.....	177
6.2.2.3.3 SaaS: incidência do ICMS?	181
6.2.2.3.4 Conclusões iniciais sobre a tributação do SaaS.....	188
6.2.2.4 Tudo como Serviço (Anything as a Service – XaaS)	188
7 CONCLUSÃO	195
REFERÊNCIAS	201

1 INTRODUÇÃO

A inserção do computador na vida do homem alterou substancialmente as relações sociais. Essas mudanças também foram sentidas no mundo jurídico, pois se implementaram novas relações e fatos que precisavam ser regulados pelo Direito.

Ressalta-se que o enquadramento dessas novas realidades pelo mundo jurídico não é tarefa fácil, dado que muitas vezes os conceitos e institutos já existentes não se mostram adequados para abarcar as novas relações “digitais”, forçando ou o surgimento de novos institutos e conceitos ou a adaptação daqueles já existentes para que se consiga proteger e regulamentar as novas realidades.

Tal problemática é refletida sobre os programas de computadores, pois se outrora havia o *corpus mechanicum* que servia para diferenciar a incidência do ICMS ou do ISS, hoje não se torna mais necessária a aquisição de um *software* físico que será instalado no computador, e até mesmo o espaço para armazenamento pode ser disponibilizado em servidores de terceiros.

Assim, a tendência é que tudo seja disponibilizado na nuvem e possa ser acessado pelo usuário por meio de qualquer dispositivo eletrônico, poupando-o da necessidade de constante investimento em novos equipamentos.

Essa mudança faz emergir o questionamento de como a *cloud computing* deve ser enquadrada pelo Direito para fins tributários, já que existe a dúvida se ela pode ser entendida como uma mercadoria ou um serviço, o que levaria à incidência, respectivamente, ou do ICMS ou do ISS.

Essa mesma incerteza leva também a uma afirmativa diversa, segundo a qual a *cloud computing* não seria nem uma mercadoria nem um serviço, não estando, portanto, sujeita a nenhum imposto sobre o consumo hoje existente no Brasil.

Por isso, pretende-se analisar qual imposto sobre o consumo deve incidir sobre a *cloud computing*, se o ICMS, o ISS, ou nenhum deles, o que abriria espaço para o exercício da competência residual.

No Capítulo I se fará o histórico de como a *cloud computing* surgiu, apontando qual o seu impacto no Direito e na Economia. Em seguida, expor-se-á o seu conceito e o que a diferencia do chamado *e-commerce*.

Com base nisso será possível classificar a *cloud computing*, qualificando-a de acordo com os modelos de acesso ou as atividades oferecidas. Tal divisão permitirá definir o que são nuvens privadas, públicas e híbridas, bem como determinar o que são a *Infrastructure as a Service* (IaaS), a *Platform as a Service* (PaaS), o *Software as a Service* (SaaS) e a *Anything as a Service* (XaaS).

De posse dessas definições, examinar-se-á, no Capítulo II, qual o tratamento tributário dado à *cloud computing*. Tal estudo mostrará como os Estados Unidos e a União Europeia vêm enfrentando essa questão, apontando se nesses ordenamentos jurídicos a *cloud* é vista como uma mercadoria ou um serviço, e se essa divisão influencia ou não na determinação de qual exação deverá incidir.

A partir do Capítulo III, iniciar-se-á a análise da tributação da *cloud computing* no Brasil. Para tanto, faz-se necessário determinar o que é competência tributária, como esta se manifesta na Constituição de 1988, de que forma ela se encontra repartida entre os entes federativos, e quais são os eventuais limites para o seu exercício.

Também se mostra necessário determinar qual o papel do Código Tributário Nacional (CTN) na interpretação das competências tributárias e dos conceitos constitucionais, examinando-se ainda a função dos arts. 109 e 110 do CTN, a possibilidade de interpretação econômica, como se dá a interdisciplinaridade entre o Direito e a Economia, além de se abordar se existe a possibilidade de ocorrência de conflitos de competência.

Em seguida, no Capítulo IV, serão abordadas as materialidades do ICMS e do ISS, investigando o que é mercadoria, se esta se refere apenas a bens

corpóreos ou se, com a evolução da sociedade e o surgimento do mundo digital, os bens intangíveis também podem ser entendidos como mercadorias.

Da mesma forma, estudar-se-á o que é serviço, se esse conceito é advindo da Economia ou tem suas bases no Direito Privado. Além disso, retratar-se-á como a jurisprudência vem abordando a noção de serviço ao longo do tempo, e se ocorreu uma mutação constitucional nesse conceito.

Ademais, também se abordará a chamada competência residual, expondo o seu comando normativo constitucional, o seu conceito, e determinando quem detém competência para exercê-la e quais os requisitos para sua instituição.

No Capítulo V, questionar-se-á o papel da fragmentação dos contratos para fins de incidência tributária, ou seja, se se deve tributar a atividade fim de cada uma das espécies de *cloud* ou se a exação deverá incidir sobre cada uma das atividades e funcionalidades existentes.

Definido isso, analisar-se-á qual tributo deve incidir sobre cada uma das modalidades da *cloud computing*. Sendo assim, definir-se-á se é possível haver incidência tributária sobre as nuvens privadas, públicas e híbridas.

Em seguida, determinar-se-á se é cabível a incidência do ISS, do ICMS, ou se é necessário exercer-se a competência residual para tributar a *Infrastructure as a Service* (IaaS), a *Platform as a Service* (PaaS), o *Software as a Service* (SaaS) e a *Anything as a Service* (XaaS).

2 CLOUD COMPUTING

O que é *cloud computing*? Onde surgiu? Quais as suas modalidades? Qual a sua relação com o *software*?

Esses são alguns exemplos de questões que serão abordadas neste capítulo, para que se possa determinar se existe possibilidade de conflitos de competência envolvendo a *cloud computing*, e estabelecer qual tributo poderá incidir sobre esse fato.

O primeiro passo a ser dado neste capítulo consiste em um rápido histórico de como a sociedade evoluiu ao ponto de se falar em uma revolução tecnológica, na qual os bens intangíveis, assim como os tangíveis, passaram a ter grande importância econômica.

2.1 BREVE HISTÓRICO SOBRE A EVOLUÇÃO SOCIAL, O APOGEU DO COMÉRCIO ELETRÔNICO, O SURGIMENTO DA COMPUTAÇÃO NAS NUVENS E O SEU IMPACTO NO DIREITO E NA ECONOMIA

Max Weber, ao analisar os modelos de sociedade, já apontava a tendência do homem de viver em coletividade. O homem passou por diversas transformações sociais, desde a Idade do Bronze, percorrendo duas Revoluções Industriais, até chegar aos dias atuais, em que se fala em uma revolução tecnológica e da informação. E é buscando reorganizar essa sociedade, essa coletividade, que surge o Direito, como um instrumento de regulamentação de condutas sociais.¹

Nesse contexto, independentemente da fase histórica que se analisa, o Direito sempre esteve presente como um fator moldador de condutas. Assim, por exemplo, na Idade Média o Direito Canônico tinha por objetivo resguardar as condutas aceitas pela Igreja. No entanto, após as duas Revoluções Industriais, o Direito passou a ter como propósito a garantia dos interesses da classe social em

¹ Cf. WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 3. ed. v.1. Brasília: UnB, 1994.

ascensão, proporcionando os pilares adequados para o novo modelo econômico que surgiria.²

Elidie Bifano, ao discorrer sobre a forma como o Direito regula a sociedade, lembra que “os fatos do mundo que interessam ao Direito são transformados em fatos jurídicos”, ou seja, é necessário que esses acontecimentos mundanos sejam jurisdicionalizados em regras abstratas e genéricas para que sobre elas possa incidir o fato jurídico e, com isso, possam se propagar seus efeitos no mundo jurídico.³

Essa constatação revela a grande questão que paira sobre o atual modelo de sociedade, caracterizado como a era da sociedade informacional, qual seja, se as regras já jurisdicionalizadas do Direito seriam aplicáveis às novas realidades.

Pierre Lévy alerta sobre os desafios de se tentar alargar o escopo das regras vigentes para abarcar essas novas relações, sem se levar em conta os impactos que elas acarretam. Nessa visão, muitas das regras gerais e abstratas que hoje regulamentam as relações intersubjetivas não seriam aplicáveis a essa nova sociedade informacional.⁴

Mas o que seria essa sociedade? Segundo Manuel Castells, esta se caracterizaria como uma sociedade formada por uma rede global de informação, baseada na tecnologia e que imporá novas práticas sociais.⁵

Para Pierre Lévy, essa sociedade é marcada pela existência do ciberespaço – caracterizado como um novo modo de comunicação alicerçado na conexão mundial de computadores – e pela cibercultura, que representa “o conjunto de técnicas (materiais e intelectuais), de práticas, de atitudes, de modos de

² Cf. WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 3. ed. v.1. Brasília: UnB, 1994.

³ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 46.

⁴ Cf. LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência: o futuro do pensamento na era da informática*. Tradução: Carlos Irineu da Costa. São Paulo: Editora 34, 1993. p. 15.

⁵ Cf. CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. 19. ed. Tradução: Carlos Nelson Coutinho e Leandro Konder. São Paulo: Paz e Terra, 2016.

pensamento e de valores que se desenvolvem juntamente com o crescimento do ciberespaço”.⁶

Por sua vez, Marco Aurélio Greco leciona que vivemos uma transição dos átomos para os bits que atinge toda a sociedade e gera reflexos no comércio mundial. Ressalta que esse modelo de sociedade é baseado na informática, e esta promove mudanças de valores, uma vez que o bem intangível passa a ser valorizado tanto quanto o bem tangível.⁷ Nela, o “*know how*, os valores financeiros, o *software* e os serviços”, que são fundamentalmente bens intangíveis, passam a apresentar grandes implicações econômicas e sociais e, com isso, atrair a atenção do Direito Tributário.⁸

Eis que se observa que a humanidade, tão apegada à propriedade (imóveis), e aos bens tangíveis produzidos após as Revoluções Industriais, tende agora a valorizar, cada vez mais, os bens intangíveis, e muitos desses bens incorpóreos encontram-se ligados ao mundo da informática.

Esse mundo digital nasceu com a criação dos computadores modernos, que inicialmente eram formados por válvulas (primeira geração) e depois passaram a conter transistores (segunda geração), até chegar aos circuitos integrados (terceira geração).⁹ Tais computadores, além da parte física (*hardwares*), possuem vários tipos de programas (*softwares*), que são o conjunto de códigos e combinações que os comandam.¹⁰

No período da Guerra Fria, por razões militares, a terceira geração de computadores foi interligada, proporcionando a troca de informações entre eles.

⁶ Cf. LÉVY, Pierre. *Cibercultura*. Tradução: Carlos Irineu da Costa. São Paulo: Editora 34, 1999. p. 17.

⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 45-48.

⁸ *Ibid.*, p. 47-48.

⁹ Cf. GUGIK, Gabriel. A história dos computadores e da computação. *TecMundo*, 2009. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/tecnologia-da-informacao/1697-a-historia-dos-computadores-e-da-computacao.htm>>. Acesso em: 25 maio 2018.

¹⁰ Cf. MANNARA, Barbara. O que é *software* e *hardware*? Entenda a diferença entre os termos. *Techtudo*, 2016. Disponível em: <<http://www.techtudo.com.br/noticias/noticia/2015/02/hardware-ou-software-entenda-diferenca-entre-os-termos-e-suas-funcoes.html>>. Acesso em: 25 maio 2018.

Essa iniciativa foi denominada de ARPANET (Advanced Research Projects Agency Network).¹¹

A ARPANET é considerada a “mãe” da internet. A partir dela, criaram-se, anos depois, o Internet Protocol (IP), que permitiu a interconexão entre redes de internet, a WWW (World Wide Web) e o HTTP (Hypertext Transfer Protocol), que possibilitaram a troca de informações criptografadas na rede mundial de computadores.¹²

No final da década de 1970, com o advento dos microprocessadores, os computadores passaram a ocupar cada vez menos espaço, o que levou, nas décadas seguintes, ao surgimento dos computadores pessoais. Assim, se os primeiros computadores valvulados ocupavam prédios inteiros, os novos, que utilizavam circuitos integrados, cabiam na casa de qualquer pessoa.

A soma desse conjunto de fatores, que se inicia com o surgimento dos computadores pessoais e o advento da internet, proporcionaria, anos depois, com a popularização e disseminação da internet, a criação do comércio eletrônico.

Isso quer dizer que, com o desenvolvimento da internet, tornou-se possível a venda de bens tangíveis por intermédio desse novo meio de comunicação. Se antes era necessário que o consumidor saísse de casa para comprar um bem, agora ele pode fazer isso no conforto de sua casa.

Ocorre que, como exposto por Marco Aurélio Greco, os bens intangíveis estão ganhando cada vez mais relevância, fato que também é notado no comércio eletrônico. Destarte, se antigamente o comércio eletrônico se destinava à compra e venda de bens tangíveis que seriam entregues ao comprador, hoje se pode falar em um comércio eletrônico de intangíveis, em que o consumidor usa o bem no seu próprio computador.

Esse comércio eletrônico de intangíveis é caracterizado pela venda de jogos, *softwares*, vídeos e músicas disponibilizados pela internet para serem

¹¹ Cf. SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. *Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS*. São Paulo: Almedina, 2017. p. 17.

¹² *Ibid.*, p. 17.

descarregados via *download* no computador do usuário adquirente. Entretanto, com a melhoria da velocidade da internet, esses *downloads* se tornaram dispensáveis, ficando todos os dados disponíveis e guardados na rede – em grandes *data centers* –, e é esse fenômeno que recebeu o nome de *cloud computing*.

2.2 CONCEITO

A expressão “*cloud computing*” foi utilizada pela primeira vez por Ramnath Chellappa em 1997, mas seu conceito remete a John McCarthy, que previu a possibilidade de compartilhamento de dados por meio da internet.¹³

Brian J.S. Chee e Curtis Franklin Jr. advertem sobre a dificuldade de definir o que é *cloud computing*, e lecionam que esse conceito vem mudando rapidamente.¹⁴ Diferentemente do que ocorre com o *software* – que apresenta um conceito bem definido na ciência da informática e no Direito¹⁵ –, aquilo que é denominado de “*cloud computing*” não possui uma definição precisa.¹⁶

De acordo com o National Institute of Standards and Technology (NIST), a *cloud computing*, ou computação nas nuvens, seria um tipo de rede de compartilhamento de recursos que “podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços”.¹⁷

¹³ Cf. QUEM inventou a computação em nuvem? *Skyone*, 22 mar. 2018. Disponível em: <<http://skyone.solutions/pb/quem-inventou-a-computacao-em-nuvem/>>. Acesso em: 25 maio 2018.

¹⁴ Cf. CHEE, Brian J. S.; FRANKLIN JR., Curtis. *Cloud computing: technologies and strategies of the ubiquitous data center*. Boca Raton: CRC Press, 2010. p. 1.

¹⁵ Art. 1º da Lei n. 9.609: “Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

¹⁶ Cf. COCKFIELD, Arthur et al. *Taxing global digital commerce*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2013. p. 404.

¹⁷ Tradução livre do original em inglês: “Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released

Já Bruno Bittencourt e Marcos Pons trazem uma definição bem mais aberta do que seria computação nas nuvens. Ela seria caracterizada pela possibilidade de os usuários, por intermédio da internet, armazenarem dados e utilizarem-se de plataformas de desenvolvimento de programas e *softwares*.¹⁸ Desse modo, nada mais ficaria instalado no computador do usuário e, sim, em servidores que podem ser acessados de qualquer máquina.

A computação nas nuvens seria composta por uma rede de servidores que, interligados, proporcionariam “um conjunto de recursos com capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, plataformas, aplicações e serviços disponibilizados na internet”.¹⁹

Mediante os conceitos apresentados, percebe-se que não existe uma definição unânime e consolidada do que é computação nas nuvens. É por isso que o National Institute of Standards and Technology (NIST) agrupa um conjunto de características que a descrevem, quais sejam.²⁰

- a) autoatendimento sob demanda (*on-demand self-service*): o consumidor pode alterar unilateralmente recursos de computação, como tempo do servidor e armazenamento em rede, conforme a necessidade, sem exigir interação com cada prestador de serviços;
- b) amplo acesso à rede (*broad network access*): os recursos podem ser acessados por meio de uma grande quantidade de mecanismos, por exemplo, *smartphones*, *tablets*, *laptops* e estações de trabalho;

with minimal management effort or service provider interaction”. In: MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. *NIST Special Publication 800-145*. U.S. Department of Commerce. Sept. 2011. Disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2018.

¹⁸ Cf. BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A tributação do *cloud computing* pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o enfoque da regra de competência do tributo. In: BRASIL JR., Vicente. *ISS – questões práticas – 10 anos da Lei Complementar n. 116/2003*. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013. p. 64.

¹⁹ Cf. TAURION, Cezar. *Cloud computing: computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia*. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 2.

²⁰ Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. *NIST Special Publication 800-145*. U.S. Department of Commerce. Sept. 2011. Disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2018.

- c) agrupamento de recursos (*resource pooling*): os recursos de computação serão agrupados de forma a atender a vários consumidores, por meio da atribuição dinâmica de recursos físicos e virtuais, evitando, com isso, a dependência de um único recurso;
- d) rápida elasticidade (*rapid elasticity*): as capacidades de processamento, armazenamento e outras podem ser atribuídas de acordo com a demanda do consumidor;
- e) medição do serviço (*measured service*): tanto o consumidor quanto o provedor conseguem medir em tempo real a quantidade de armazenamento, processamento, largura de banda, contas de usuário ativas etc. que está sendo utilizada.

A partir dessas características, observa-se que o conceito de “*cloud computing*” é fluido, isto é, sua definição não se dá de forma conceitual e precisa. Contudo, a presença desses requisitos – em menor ou maior escala – é fundamental para caracterizá-la.

Portanto, podemos definir a computação nas nuvens como a possibilidade de usuários acessarem, por meio de uma grande gama de dispositivos (computadores, celulares, *tablets* etc.), servidores que armazenam e processam enorme quantidade de dados que são de seu interesse. Na *cloud computing*, o consumidor tem a possibilidade de manejar essa capacidade de processamento e armazenamento de acordo com suas necessidades, podendo ainda mensurá-la quando preciso.

Desses conceitos se podem extrair algumas características que se mostram atraentes para a sociedade digital e que fazem com que as pessoas e empresas voltem seus olhares para essa nova tecnologia.

A primeira delas consiste na própria capacidade de múltiplos acessos remotos, pois os usuários podem acessar seus dados a qualquer momento, seja de casa, seja do trabalho, por intermédio do computador, *tablet* ou celular. Essa facilidade de acesso se mostra relevante em uma sociedade informacional, em que

a necessidade de acesso rápido a informações se revela algo obrigatório, bem como um diferencial competitivo no mercado.

Por outro lado, a possibilidade de armazenamento nas nuvens representa uma diminuição de custos, já que os usuários não precisam de máquinas com grande poder de processamento ou armazenamento, o que implica também a desnecessidade de constantes trocas por equipamentos novos.²¹

Essa economia é mais sentida por grandes usuários corporativos, que não precisam mais adquirir grandes servidores, equipamentos de redes, sistemas e outros *hardwares* necessários para a viabilidade do negócio.

Tal vantagem mostra-se ainda maior quando se compreende que a *cloud computing* apresenta como benefício a possibilidade de readequação (elasticidade) do poder de processamento e de armazenamento de acordo com a necessidade do usuário. Assim, ao necessitar de capacidade computacional, este não precisará adquirir novos equipamentos, basta solicitar ao provedor que forneça em seus servidores aquilo que foi demandado.

No entanto, a utilização da *cloud computing* também traz desvantagens, sendo a primeira delas relacionada com a questão da segurança dos dados armazenados nas nuvens.²² Afinal, como se pode garantir que esses dados estejam seguros, uma vez que eles estão guardados em um ambiente acessível a todos e com fronteiras não muito bem delimitadas, que é a internet?

²¹ Cf. SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios*. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3/Computacao-em-Nuvem-Conceitos-Tecnologias-Aplicacoes-e-Desafios.pdf>. Acesso em: 27 maio 2018.

²² Cf. MILLARD, Christopher (ed.). *Cloud Computing Law*. New York: OUP, 2013.

Além disso, essa nova tecnologia também invoca questões jurídicas relacionadas ao Direito Penal,²³ ao Consumerista²⁴ e ao Tributário.²⁵ Questiona-se, por exemplo, qual o regime jurídico aplicável, se o do Estado onde se encontra localizado o servidor ou se aquele do consumidor, ou, ainda, se o da sede da empresa proprietária do servidor.

Do ponto de vista tributário surgem diversas questões, sendo a primeira delas relacionada à própria possibilidade de incidência dos tributos hoje existentes. No Brasil, por exemplo, se discute qual a natureza dessas atividades, se é de circulação de mercadorias, prestação de serviços, ou nenhuma delas. Tal definição é necessária para determinar qual o tributo exigível.

Além disso, questiona-se quem é o sujeito ativo competente para exigir esses tributos, ou seja: no plano internacional, qual país tem jurisdição tributária, e, no plano nacional, qual o Estado ou Município competente.

2.3 DIFERENÇAS ENTRE *CLOUD COMPUTING* E *E-COMMERCE*

O termo comércio eletrônico apresenta uma miríade de definições, por isso, Adelmo da Silva Emerenciano ensina que essa expressão pode significar desde: a) utilização da internet como um canal de distribuição de bens e serviços; b) realização de negócios por meio da internet; c) realização de compras *on-line*; d) prestação de serviços de compra e venda de bens por meio da internet; e) existência de um espaço virtual em que se prestam serviços ou vendem-se e compram-se bens.²⁶

²³ Cf. DAOUN, Alexandre Jean; BLUM, Renato M. S. Opice. Cybercrimes. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2000. p. 117.

²⁴ Cf. SIMÃO FILHO, Adalberto. Dano ao consumidor por invasão do *site* ou da rede: inaplicabilidade das excludentes de caso fortuito ou força maior. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2000, p. 101.

²⁵ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento tributário e *sites* na internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2000. p. 299.

²⁶ Cf. EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson IOB, 2003. p. 26.

A respeito dessa denominação, Marco Aurélio Greco leciona que não seria adequada, visto que abrangeria dois tipos de atividades: a) uma que englobaria negociações tipicamente mercantis, em que se destinariam mercadorias ao consumo; e b) outra que compreenderia serviços prestados por meio eletrônico.²⁷

Não obstante esse alerta, o autor reconhece que, nos dias de hoje, o que prevalece é o uso do meio eletrônico, estando, desse modo, abrangidos pelo comércio eletrônico tanto o comércio (direcionamento de bens ao consumidor) quanto a prestação de serviços.²⁸

Por sua vez, Fábio Ulhoa Coelho define *e-commerce* como a prestação de serviços ou a venda de produtos (virtuais ou físicos) realizadas por intermédio de transmissões eletrônicas de dados.²⁹

Percebe-se, com base nessas significações, que o termo “comércio eletrônico” poderia representar toda e qualquer atividade de venda ou de prestação de serviços realizada a partir de qualquer meio eletrônico.

Contudo, Guilherme Cezaroti refuta esse conceito na medida em que o comércio eletrônico não pode ser realizado por todo e qualquer meio eletrônico, isto é, não se enquadrariam nesse conceito as operações efetivadas, por exemplo, por intermédio de fax ou máquina de escrever.³⁰

Segundo esse autor, o conceito de comércio eletrônico seria mais restritivo, abrangendo somente as transações realizadas entre compradores e fornecedores nas quais as mensagens são carregadas por meio de elétrons, sendo esse meio a internet.³¹

Portanto, o conceito que melhor definiria o comércio eletrônico seria a realização de atividades mercantis ou de prestação de serviços na internet, independentemente do meio utilizado, seja celular, *tablet*, computador etc.

²⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 78.

²⁸ *Ibid.*, p. 78.

²⁹ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3. p. 32.

³⁰ Cf. CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 29.

³¹ *Ibid.*, p. 29.

Esse tipo de comércio digital pode apresentar duas modalidades: a) *business-to-business* (B2B), quando se utiliza a internet para realizar operações entre empresas; b) *business-to-consumer* (B2C), modalidade na qual a internet é utilizada para vender mercadorias para clientes (consumidores finais) como se estivessem comprando em uma loja tradicional.³²

Guilherme Cezaroti ainda classifica o comércio eletrônico em indireto e direto: no indireto, a negociação é feita por meios eletrônicos, mas a entrega do produto ou serviço se dá de modo tradicional; no direto, tanto a aquisição como a entrega dos bens são feitas por meios digitais.³³

Melhor explicando, o comércio eletrônico indireto envolveria, ao final da operação, a entrega de um bem tangível ao consumidor. A título exemplificativo, pode-se imaginar um cliente que compra um computador por meio de um *site* de vendas pela internet.

Já o comércio eletrônico direto envolveria, ao final da operação, a entrega de um bem digital intangível. Nesse caso, pode-se imaginar um consumidor que compra um jogo de computador via internet e faz o *download* deste em sua máquina para em seguida poder jogar.

Da definição do que é comércio eletrônico, pode-se determinar a sua relação com a *cloud computing*.

Para isso, deve-se rememorar que a *cloud computing* caracteriza-se como uma disponibilização de capacidade computacional por meio da internet, pela qual se dá ao usuário a possibilidade de processar e armazenar dados de acordo com suas necessidades por intermédio de computadores, *smartphones*, *tablets* etc.

Dessa definição se extrai que a “*cloud computing*” pode ser vista como uma forma de comércio eletrônico direto (B2C ou B2B), em que se realiza uma transação eletrônica por meio da internet, e na qual se entrega ao usuário um bem intangível

³² Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 208.

³³ Cf. CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 30-31.

(*software*) ou a prestação de um serviço (por exemplo, armazenamento de dados ou capacidade de processamento).

Acontece que nem toda forma de *cloud computing* é caracterizada como comércio eletrônico, uma vez que existem nuvens privadas, destinadas ao armazenamento de dados particulares das próprias empresas ou de usuários e, por isso, não são objeto de mercancia.

Frisa-se que essas nuvens privadas não se enquadram no conceito próprio de comércio, como apontado por Marco Aurélio Greco. Além disso, nessa modalidade de nuvem a atividade é prestada para si próprio, o que também afastaria o intuito de disponibilizar esse serviço a um comprador, ou seja, mesmo nessa hipótese não estaria caracterizado o fim de mercancia em sentido amplo, afugentando novamente o conceito estrito de comércio eletrônico.

2.4 MODALIDADES DE NUVENS

Definido o que é *cloud computing*, bem como qual a sua relação com o comércio eletrônico, incumbe agora examinar como as nuvens podem ser classificadas e quais são suas modalidades. Tal análise se faz necessária, dado que no Brasil, para determinar o tributo incidente, deve-se entender qual o tipo ou a modalidade de nuvem objeto do estudo.

Melhor explicando, é necessário compreender o que é cada uma dessas classificações e modalidades no âmbito da informática, para que com isso se assimile quais os efeitos que esses conceitos oriundos da computação produzem no mundo jurídico.³⁴

Isso possibilitará definir, a depender da modalidade de *cloud*, se existe: a) a prestação de um serviço; b) a comercialização de uma mercadoria; c) a realização de um serviço de comunicação; d) a locação de um bem; ou e) a cessão de direito

³⁴ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 46.

de uso. E com isso, conseqüentemente, poder-se-á determinar o tributo incidente de acordo com a legislação brasileira vigente.

2.4.1 CLASSIFICAÇÃO DAS NUVENS DE ACORDO COM OS “MODELOS DE ACESSO”

O primeiro ponto de distinção, para fins tributários, consiste em analisar o modelo de acesso à *cloud computing*, isto é, examinar a forma de acesso dado aos servidores.

Sendo assim, a nuvem pode estar disponível ao público de modo geral, ou somente a um usuário ou empresa específica. De acordo com essa visão, as nuvens são classificadas em: públicas, privadas ou híbridas.

As nuvens privadas, também denominadas de nuvens internas ou corporativas,³⁵ são aquelas em que o *data center* pertence exclusivamente a um usuário ou empresa, que as utiliza visando obter, internamente, capacidade de armazenamento e processamento.³⁶

Esse modelo de nuvem, além de oferecer benefícios semelhantes aos das nuvens públicas,³⁷ em termos de “autoatendimento, escalabilidade e elasticidade” possui como grande diferencial o “maior nível de segurança e privacidade”, já que os provedores não ficam acessíveis a toda a comunidade da internet.³⁸

A título explicativo, a nuvem privada seria aquela usada por uma pequena empresa, que, após adquirir um servidor, passa a concentrar nele todos os dados da matriz e de uma eventual filial, estando esses arquivos disponíveis apenas aos seus funcionários.

³⁵ Cf. O QUE é nuvem privada? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-a-private-cloud/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

³⁶ Cf. RUSSO, Bruno. Nuvem pública, privada ou híbrida? Entenda as diferenças. *Computerworld*. Disponível em: <<http://computerworld.com.br/nuvem-publica-privada-ou-hibrida-entenda-diferencas>>. Acesso em 31 maio 2018.

³⁷ Cf. ALECRIM, Emerson. *O que é cloud computing (computação nas nuvens)?* Disponível em: <<http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>>. Acesso em: 31 maio 2018.

³⁸ Cf. O QUE é nuvem privada? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-a-private-cloud/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

Por sua vez, as nuvens públicas são aquelas em que é disponibilizada ao público em geral³⁹ a possibilidade de utilizar *softwares*, além de capacidade de armazenamento ou de processamento por meio da internet.⁴⁰

Lembra-se que, nessas modalidades de nuvem, o acesso pode se dar de forma gratuita ou paga, não sendo esse um critério de diferenciação para fins de classificação.

No que tange às vantagens das nuvens públicas em relação às privadas, pode-se apontar o fator econômico, já que as nuvens públicas representam menores custos em “compra, gerenciamento e manutenção e *hardware* local e infraestrutura de aplicativo”.⁴¹

São exemplos de nuvens públicas aquelas oferecidas – de forma paga ou não – por empresas como Google e Microsoft, que disponibilizam armazenamento em servidores, além da possibilidade de utilização de *softwares* via internet.

As nuvens híbridas combinam elementos das nuvens privadas e das públicas, “permitindo que os dados e aplicativos sejam compartilhados entre elas”.⁴²

2.4.2 CLASSIFICAÇÃO DAS NUVENS DE ACORDO COM AS ATIVIDADES OFERECIDAS

De acordo com o NIST, a *cloud computing* também pode ser classificada levando-se em consideração as atividades oferecidas. Assim, as principais formas de “serviços” seriam: a) *Software as a Service* (SaaS); b) *Platform as a Service* (PaaS); e c) *Infrastructure as a Service* (IaaS).⁴³

³⁹ Cf. O QUE é uma nuvem pública? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-a-public-cloud/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

⁴⁰ Cf. RUSSO, Bruno. Op. cit.

⁴¹ Cf. O QUE é uma nuvem pública? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-a-public-cloud/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

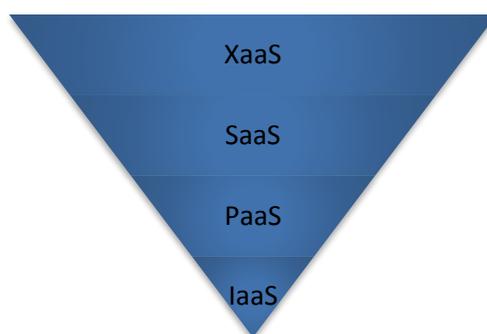
⁴² Cf. O QUE é uma nuvem híbrida? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-hybrid-cloud-computing/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

⁴³ Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. *NIST Special Publication* 800-145. U.S. Department of Commerce. Sept. 2011, p. 2. Disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2019.

Além dessas modalidades, a Ação 1 do Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) afirma existir nos dias atuais a chamada “XaaS”. Isto é, com o avanço da informática e da tecnologia, hoje se fala que tudo poderia ser fornecido pela *cloud* (*Anything as a Service – XaaS*), razão pela qual também se faz necessário compreender esse tipo de nuvem.

Antes de examinar essas modalidades, cabe assinalar que essa classificação leva em “consideração o nível de abstração do recurso provido”, isto é, o grau de funcionalidades adicionadas por cada um dos “serviços”.⁴⁴

É por essa razão que se afirma que cada uma dessas modalidades adiciona novos recursos à camada inferior, formando, assim, uma pirâmide invertida⁴⁵ em que teríamos a IaaS na base e a XaaS no topo, conforme a figura abaixo.⁴⁶



⁴⁴ Cf. PEDROSA, Paulo H. C.; NOGUEIRA, Tiago. *Computação em nuvem*. v. 2, 2011. Disponível em: <<http://www.ic.unicamp.br/~ducatte/mo401/1s2011/T2/Artigos/G04-095352-120531-t2.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2019.

⁴⁵ Essa pirâmide é invertida tendo em vista que o número de atividades oferecidas na base é inferior ao volume de atividades do topo da pirâmide. Para confirmar essa realidade, basta pensar que o número de provedores que oferecem o IaaS é infinitamente menor que a quantidade de SaaS oferecida, assim como o montante de usuários que usam o SaaS ou o XaaS (SAVIR, Gil. *Cloud IT and Tax IT: a suggested framework for the taxation of cloud computing*. v. 2, 2011. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2851690>. Acesso em: 14 set. 2019).

⁴⁶ Cf. SAVIR, Gil. Op. cit.

Essa pirâmide demonstra que a adição de uma nova camada não implica a exclusão da modalidade inferior. Em outras palavras, o acréscimo de novas funcionalidades sempre requer a coexistência de funcionalidades básicas.

Destarte, a IaaS sempre estará presente na *cloud computing*, sendo necessário incluir a PaaS e, posteriormente, a SaaS para que a XaaS possa existir. Isso posto, pode-se determinar o que é cada uma dessas modalidades.

2.4.2.1 Infraestrutura como Serviço (Infrastructure as a Service – IaaS)

O primeiro nível da *cloud computing* é denominado de Infraestrutura como Serviço (Infrastructure as a Service – IaaS).⁴⁷ Nessa camada, busca-se eliminar a necessidade de aquisição de uma grande quantidade de *hardwares* ou, ainda, a obrigação de atualizar as máquinas toda vez que se objetiva aumentar a capacidade de processamento.

O IaaS consiste em um grande volume de máquinas conectadas por meio da rede (internet), que visam fornecer capacidade de processamento e armazenamento aos usuários. Essa infraestrutura não corresponde apenas aos computadores interligados, mas, na verdade, é composta por todos os equipamentos eletrônicos, tais como servidores e *switches*.

Essas primeiras características da IaaS permitem extrair que, muito embora essa modalidade seja considerada um serviço, ela na verdade se caracteriza como a disponibilização ao usuário de um “espaço de armazenamento hospedado em um ou mais servidores”.⁴⁸

Acontece que na IaaS o usuário “não contrata, aluga ou adquire um servidor ou disco rígido específico e fisicamente identificável”, mas pactua um

⁴⁷ Citam-se como exemplos de IaaS o Amazon EC2, o Windows Azure, o Rackspace e o Google Compute Engine.

⁴⁸ Cf. BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A tributação do *cloud computing* pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o enfoque da regra de competência do tributo. In: BRASIL JR., Vicente. *ISS – questões práticas – 10 anos da Lei Complementar n. 116/2003*. Porto Alegre: Paixão, 2013. p. 64.

espaço determinado por uma medida binária (megabytes, gigabytes, terabytes etc.), o qual será fornecido de acordo com as premissas fixadas no contrato.

O usuário não contrata nem tem o controle sobre um *data center* específico. Na realidade, ele adquire o direito de usar uma parcela de processamento e armazenamento de provedores espalhados ao redor do mundo.

Essa capacidade computacional pode ser fixa no decorrer da vigência do contrato (direito ao uso de x% de um servidor e de y terabytes de armazenamento por um dado período) ou, o que é mais comum, variável de acordo com a demanda (em períodos de pico se fornece mais poder de processamento e armazenamento).

Constata-se que a IaaS tem como grande vantagem a sensação de que o usuário tem recursos ilimitados, pois ele pode contratar mais capacidade computacional de acordo com a demanda.

Além disso, muitas das empresas que fornecem a IaaS também adicionam outras funcionalidades à sua *cloud computing*, ou seja, oferecem outras modalidades de serviços (camadas) além da IaaS, o que acarreta uma certa dificuldade para distinguir qual serviço de nuvem é fornecido.

Por exemplo, a Google oferece na sua *cloud* outras camadas de serviços além da IaaS, razão pela qual se torna de suma importância compreender o que cada contrato fornece.

Assim, compreendido que a IaaS provê espaço de armazenamento em um servidor, pode-se prosseguir ao exame das demais funcionalidades ofertadas por essas empresas em suas nuvens.

2.4.2.2 Plataforma como Serviço (Platform as a Service – PaaS)

Logo acima da IaaS se encontra a segunda camada da computação nas nuvens. Essa funcionalidade “superior” recebe o nome de “Plataforma como Serviço” (Platform as a Service – PaaS).

Sua definição se mostra um pouco complexa, pois a PaaS corresponde a uma camada intermediária entre a IaaS e o SaaS, em que se encontram presentes “todos os conceitos básicos da IaaS”, bem como a base do SaaS.⁴⁹

Isso quer dizer que a existência da PaaS pressupõe a oferta da primeira funcionalidade (IaaS), ou seja, apesar de o objetivo principal do contrato ser o fornecimento de uma plataforma, esta requer o provimento de um conjunto de servidores, que proporcionam o armazenamento da PaaS.⁵⁰

Em outras palavras, a PaaS pode ser descrita como um ambiente virtual no qual o contratante desenvolve, cria, hospeda e controla *softwares* e bancos de dados, podendo o usuário se utilizar de ferramentas que ajudam no desenvolvimento e customização de aplicativos,⁵¹ e o acesso a tais ferramentas geralmente se dá por meio de um navegador da *web*.⁵²

Nessa modalidade, o desenvolvedor “não administra ou controla a infraestrutura, mas sim as aplicações implantadas e possivelmente as configurações de aplicações nela hospedadas onde se desenvolvem por meio da nuvem”.⁵³

De acordo com a IBM, a PaaS tem como principais vantagens: a) permitir “que as organizações se concentrem no desenvolvimento, sem preocupações com a infraestrutura subjacente”; b) proporcionar aos provedores a gerência “[d]a

⁴⁹ Cf. Qual a diferença entre IaaS, SaaS e PaaS? *Computerworld*. Reino Unido, 17 jul. 2019. Disponível em: <<https://computerworld.com.br/2019/07/17/qual-a-diferenca-entre-iaas-saas-e-paas/>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵⁰ Cf. BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. Computação na nuvem: modelos possíveis. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 34.

⁵¹ Cf. CLOUD *computing*: qual a diferença entre SaaS e PaaS? *Olhar Digital*. São Paulo, 4 set. 2015. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/noticia/cloud-computing-qual-a-diferenca-entre-saas-e-paas/51016>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵² Cf. MILLER, Lawrence. *Public PaaS for dummies*. 2. ed. Nova Jersey: Oracle, 2017. p. 8. Disponível em: <https://www.oracle.com/webfolder/s/delivery_production/docs/FY16h1/doc36/PaaSForDummies.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵³ Cf. SOUTO, Luiza de Brito Dutra. *Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (Softwares as a Service) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS*. Brasília, 2013, p. 18. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/4784/1/2013_LuisadeBritoDutraSouto.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2019.

segurança, [d]os sistemas operacionais, [d]o *software* do servidor e [d]os *backups*";
c) facilitar o trabalho colaborativo.⁵⁴

As páginas da *web* que auxiliam na criação de *web sites*, como é o caso do Wix, são espécies de PaaS. Também são plataformas as páginas da internet que auxiliam na criação e implantação de *softwares* ou aplicativos, como é o caso do Red Hat OpenShift. Outros exemplos de PaaS são: o Google App Engine, o Oracle Cloud Platform, o Cloud Foundry, da Pivotal, e o Heroku, da Salesforce.⁵⁵

Expostas as características da PaaS, pode-se afirmar que ela consiste no fornecimento de um computador virtual que auxilia na criação de novas ferramentas (*softwares* e aplicativos). Nela os provedores licenciam o uso das funcionalidades disponíveis na plataforma.⁵⁶

2.4.2.3 Software como Serviço (Software as a Service – SaaS)

Quase no topo da pirâmide invertida encontra-se o SaaS. A existência dessa camada pressupõe tanto o fornecimento de servidores (IaaS) quanto de uma plataforma (PaaS), que hospedarão e permitirão o desenvolvimento do Software como Serviço.

Apesar de essa modalidade requerer todas as outras camadas, no SaaS o usuário não tem influência sobre os servidores, aplicativos, sistemas operacionais e plataforma.

Destarte, o SaaS pode ser descrito como a disponibilização de um *software* por meio da computação na nuvem, isto é, se antes era necessária a aquisição de um disquete, CD-ROM, ou o *download* e a posterior instalação do programa,

⁵⁴ Cf. QUAL a diferença entre IaaS, PaaS e SaaS? *IBM*. Disponível em: <<https://www.ibm.com/br-pt/cloud/learn/iaas-paas-saas>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵⁵ Cf. QUAL a diferença entre IaaS, SaaS e PaaS? *Computerworld*. Reino Unido, 17 jul. 2019. Disponível em: <<https://computerworld.com.br/2019/07/17/qual-a-diferenca-entre-iaas-saas-e-paas/>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵⁶ Cf. BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. Computação na nuvem: modelos possíveis. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 34.

hodiernamente, o *software* se encontra hospedado na internet e pode ser acessado pela *web*, requerendo normalmente apenas um nome de usuário e uma senha.⁵⁷

Nesse modelo de nuvem, o usuário assina por um determinado período um plano que lhe permite a utilização do programa durante o prazo acordado. Além disso, o usuário deverá cumprir as regras estipuladas no contrato, que normalmente consiste em uma licença de uso.⁵⁸

A consequência dessa nova modalidade de uso do *software* é que o “usuário pode acessar o programa de computador desejado de qualquer máquina com acesso à internet, reduzindo o número de aplicações instaladas localmente”, e assim elimina-se a necessidade de o usuário transportar o computador para acessar “as suas aplicações e arquivos”.⁵⁹

Dentre as principais características do desenvolvimento do *software* como Serviço, destacam-se: a) os usuários não precisam gerenciar, instalar ou fazer *upgrade* de *software*; b) os dados ficam seguros na *cloud*, e uma falha de equipamento não resulta em perda de dados; c) o uso de recursos pode se dar em escala, a depender das necessidades de serviço.⁶⁰

Ocorre que o SaaS engloba muito mais do que o mero fornecimento do *software*. Nessa modalidade de nuvem, o usuário tem acesso a uma miríade de outras funcionalidades, tais como o compartilhamento e o salvamento automático. Essa realidade extrapola o mero dever de atualização, o que, por conseguinte, faz nascer a dúvida sobre se o usuário paga por um serviço ou por uma licença de uso do programa.⁶¹

⁵⁷ Cf. QUAL a diferença entre IaaS, SaaS e PaaS? *Computerworld*. Reino Unido, 17 jul. 2019. Disponível em: <<https://computerworld.com.br/2019/07/17/qual-a-diferenca-entre-iaas-saas-e-paas/>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵⁸ Cf. CLOUD *computing*: qual a diferença entre SaaS e PaaS? *Olhar Digital*. São Paulo, 4 set. 2015. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/noticia/cloud-computing-qual-a-diferenca-entre-saas-e-paas/51016>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵⁹ Cf. BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. Computação na nuvem: modelos possíveis. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 37.

⁶⁰ Cf. QUAL a diferença entre IaaS, PaaS e SaaS? *IBM*. Disponível em: <<https://www.ibm.com/br-pt/cloud/learn/iaas-paas-saas>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁶¹ Cf. MANOEL, Veras. *Computação em nuvem*. Rio de Janeiro: Brasport, 2015. p. 160.

Como exemplo de SaaS, cita-se o acesso a *e-mail* baseado na *web* (Outlook, Gmail, Hotmail e Yahoo! Mail), da mesma forma que o uso do Office 365 ou de jogos por meio de navegadores da internet.⁶²

2.4.2.4 Tudo como Serviço (Anything as a Service – XaaS)

O desenvolvimento da *cloud computing* possibilitou que outras atividades fossem inseridas nas nuvens. Nesse contexto, cunhou-se a expressão *Anything as a Service* (XaaS) ou Tudo como Serviço.

Apesar de parecer fácil a sua conceituação, determinar o que se encontra inserido dentro dessa modalidade de nuvem se mostra algo complexo, o que vem causando o uso arbitrário dessa expressão.⁶³

Isso ocorre pois, para alguns,⁶⁴ a XaaS seria apenas a reunião de todos os serviços já existentes nas nuvens; para outros,⁶⁵ no entanto, essa expressão é utilizada para indicar que qualquer serviço poderá ser fornecido pela nuvem, seja ele eletrônico ou não. Em outras palavras, em um futuro próximo, todos os serviços hoje existentes no mundo real estariam disponíveis nas nuvens.

A Ação 1 do BEPS, ao estudar a *cloud computing*, estabeleceu que a expressão XaaS é um acrônimo que reflete a transição dos negócios tradicionais

⁶² Cf. O QUE é o SaaS? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-saas/>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁶³ Cf. DUAN, Yucong et al. Everything as a Service (XaaS) on the cloud: origins, current and future trends. In: *2015 IEEE 8th International Conference On Cloud Computing*, 2015, Nova Iorque. Disponível em: <<https://ieeexplore-ieee.org.ez67.periodicos.capes.gov.br/document/7214098/authors#authors>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

⁶⁴ Cf. MIYACHI, Christine. What is “cloud”? It is time to update the NIST definition? *IEEE Cloud Computing*. Vol. 5, Issue 3, May/Jun. 2018. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/document/8383652>>. Acesso em: 3 dez. 2019; BOULTON, Clint. XaaS: entenda o conceito e sua importância para equipes de TI. *Computerworld*, Cio, 26 set. 2018. Disponível em: <<https://computerworld.com.br/2018/09/26/xaas-entenda-o-conceito-e-qual-sua-importancia-para-cloud/>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

⁶⁵ Nesse sentido, conferir: DELIVER Anything as a Service. *Oracle*. Disponível em: <<https://www.oracle.com/industries/high-tech/deliver-anything-as-a-service.html>>. Acesso em: 3 dez. 2019; ALL aboard the Anything-As-A Service (XaaS) ship: five new XaaS services to increase revenue. *Intel*. Disponível em: <<https://www.intel.com/content/www/us/en/service-providers/all-aboard-the-anything-as-a-service-ship-eguide.html>>. Acesso em: 3 dez. 2019; DUAN, Yucong et al. Op. cit.; PAASIVAARA, Maria et al. Towards rapid releases in large-scale XaaS development at Ericsson: a case study. In: 9TH INTERNATIONAL CONFERENCE ON GLOBAL SOFTWARE ENGINEERING, 2014, Shanghai. Disponível em: <<https://ieeexplore-ieee.org.ez67.periodicos.capes.gov.br/document/6915250/authors#authors>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

Nessa visão, por exemplo, um serviço de advocacia disponibilizado por meio de um aplicativo seria considerado um XaaS, da mesma forma que serviços bancários disponibilizados pela internet.

Destarte, até mesmo a Inteligência Artificial (IA) pode ser considerada um serviço (Artificial Intelligence as a Service – AIAAS). Essa modalidade incluiria, v.g., a tradução automática, o reconhecimento de imagem, o processamento de linguagem, a genômica e a direção autônoma.⁶⁹

Se na XaaS tudo pode ser um “serviço”, depreende-se que a sua qualificação jurídica dependerá, em tese, da modalidade do “serviço” prestado no mundo real. Assim, teoricamente um serviço de advocacia prestado por meio das nuvens deveria ter o mesmo tratamento jurídico que o tradicional serviço de advocacia prestado presencialmente em um escritório.

Contudo, a XaaS pode ampliar a dúvida sobre se tais “serviços digitais” contidos nas nuvens correspondem perfeitamente às atividades prestadas no mundo real ou se essas atividades correspondem a uma nova realidade, exigindo uma nova classificação jurídica e tributária.

Outro problema crítico da XaaS corresponde ao local em que se considera prestado o serviço, pois a conclusão deste pode se dar tanto no local do prestador como no do tomador, avultando-se ainda a possibilidade de o local do servidor ser levado em conta no critério espacial.

⁶⁹ Cf. ALL aboard the Anything-As-A Service (XaaS) ship: five new XaaS services to increase revenue. *Intel*. Disponível em: <<https://www.intel.com/content/www/us/en/service-providers/all-aboard-the-anything-as-a-service-ship-eguide.html>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

3 A TRIBUTAÇÃO DA *CLOUD COMPUTING* NO DIREITO COMPARADO

Compreender como a *cloud computing* é tratada no Direito Comparado se mostra uma tarefa importante, pois ajuda a esclarecer como outros ordenamentos jurídicos abordam a evolução digital e como lidam com as mudanças trazidas pela computação nas nuvens.

Além disso, essa análise auxilia na compreensão de como a *cloud computing* é classificada juridicamente em outros países e, conseqüentemente, tributada.

Este estudo não implica, entretanto, que a *cloud computing* deverá ser juridicamente qualificada e tributada no Brasil da mesma forma que no Direito Comparado.

Querer impor que a computação nas nuvens siga no Brasil as mesmas regras de outros ordenamentos é ignorar que o sistema constitucional (tributário) brasileiro é totalmente diferente dos existentes mundo afora. Essa constatação normalmente impede que os fatos jurídicos sejam classificados no Direito brasileiro da mesma forma como eles são tratados além-mar.⁷⁰

3.1 ESTADOS UNIDOS

Para entender a sistemática da tributação sobre o consumo nos Estados Unidos e como se dá a possível tributação indireta sobre a *cloud computing* naquele país, é necessário compreender a forma federativa dos Estados Unidos da América (EUA).

Diferentemente do que ocorreu no Brasil, o sistema federativo estadunidense é tido como centrípeto, pois lá os Estados se uniram para formar a Federação Norte-Americana a partir da Constituição de 1787.

⁷⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 67.

Esse modelo de federalismo americano apresenta como principal característica o fato de que os Estados mantiveram um certo grau de autonomia, principalmente legislativa. Isso significa que eles têm ampla competência para legislar nas mais diferentes áreas, desde que obedecem às balizas e garantias traçadas na Constituição.⁷¹

Esse sistema federativo apresenta reflexos no Direito Tributário americano, uma vez que a União tem competência para criar seus próprios impostos, da mesma forma que os Estados têm a sua própria autonomia tributária.⁷² O governo federal não pode intervir na tributação dos Estados. Assim, cada Estado terá seu próprio sistema tributário, que deverá, no entanto, guardar consonância com os limites traçados na Constituição americana.

No que concerne à tributação sobre o consumo, isso significa dizer que existirão tantos tributos sobre o consumo quanto o número de Estados americanos, o que torna essa sistemática um tanto complexa.⁷³

Apesar disso, regra geral, a tributação sobre o consumo nos Estados Unidos se dá sobre a forma do *Sales Tax*, que consiste em um tributo indireto que é cobrado sobre a venda realizada ao consumidor final.⁷⁴

Significa dizer que, se no IVA a tributação sobre o consumo se dá ao longo da cadeia produtiva, no *Sales Tax* a tributação ocorre uma única vez (ao final da cadeia), quando o consumidor adquire o bem ou serviço.

Com base nessas definições, pode-se discorrer sobre como se dá a tributação indireta da *cloud computing* nos EUA. Como dito, cada Estado possui sua própria legislação referente à tributação sobre o consumo.

⁷¹ Cf. HELLERSTEIN, W. The United States in tax aspects of fiscal federalism: a comparative analysis. In: BIZIOLI, G.; SACCHETTO, C. *IBFD*, 2011. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ff/html/ff_p01_c02.html>. Acesso em: 1 nov. 2019.

⁷² Cf. BARBOSA, Fernando de Holanda et al. *Federalismo, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

⁷³ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 70.

⁷⁴ Cf. ALMEIDA, Daniel Freire. *A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*. São Paulo: Almedina, 2015. p. 138.

Desse modo, o primeiro passo para definir se a *cloud* seria tributada ou não é determinar se a legislação estadual permite essa incidência.

A esse respeito, Diane Yetter aponta que, por exemplo, o Estado de Nova Iorque classifica o acesso à nuvem como *software*, tributando-o pelo *Sales Tax*. Já no Texas, ela é vista como processamento de dados, e na Carolina do Sul, como meio de telecomunicação, estando em ambos os casos sujeita ao *Sales Tax*. Em Wisconsin, a *cloud computing* é tida como um serviço isento, exceto se o “provedor de serviços estivesse fornecendo um serviço tributável na transação (por exemplo, serviço de mensagens de telecomunicações).⁷⁵

Porém, a existência de previsão legal não era suficiente para determinar a incidência desse tributo, já que a Suprema Corte americana decidiu – em 1992, no caso *Quill Corp. v. North Dakota* – que na venda por catálogos a cobrança de *Sales Tax* só ocorreria caso o varejista tivesse uma presença física no Estado.⁷⁶

Esse argumento foi aplicado à tributação da *cloud computing*. Logo, para haver incidência de alguma exação sobre a computação nas nuvens, tornou-se obrigatório cumprir cumulativamente os seguintes requisitos: a) o Estado deveria prever a tributação da nuvem; e b) deveria existir uma presença física do vendedor no Estado onde a operação se concretizasse.

Essa decisão era corroborada pelo Internet Freedom Act, que consistia em um marco regulatório que buscava impedir: a) a criação de novos tributos sobre o acesso à internet; b) a criação de tributos discriminatórios sobre a internet; e c) a tributação múltipla da internet.⁷⁷

⁷⁵ Cf. YETTER, Diane L. *United States – sales and use tax country*. Chicago: Tax Guides IBFD, 2009. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_us_chaphead>. Acesso em: 1 nov. 2019.

⁷⁶ Cf. ESTADOS UNIDOS. Supreme Court of the United States. *Quill Corp. v. North Dakota*. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/case.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2019.

⁷⁷ Cf. ESTADOS UNIDOS. Congress. *Internet Freedom Act*. Disponível em: <<https://www.congress.gov/bill/105th-congress/house-bill/3529>>. Acesso em: 1 nov. 2019.

Sabendo dessas limitações, as empresas de *cloud computing* optavam por se estabelecer em locais onde a legislação estadual não permitia a incidência de *Sales Tax* sobre as atividades da nuvem.

Nessa toada, com o decorrer do tempo e com o crescente déficit fiscal dos Estados americanos, eles passaram a buscar meios para ampliar suas fontes de arrecadações, visando principalmente tributar o comércio eletrônico e a *cloud computing*.⁷⁸

Para conseguir tributar essas novas realidades econômicas, os Estados americanos passaram a ampliar o sentido de “nexo causal” com o objetivo de dilatar a noção da chamada “presença física” no território do Estado.⁷⁹

O Estado de Nova Iorque inaugurou essa tendência quando aprovou em 2008 a chamada Lei do *Click-Through Nexus*, que obrigava as empresas do comércio eletrônico (inclusive as *clouds*) a pagar tributos nesse Estado, pois criava a seguinte ficção: o consumidor localizado em Nova Iorque, ao clicar na internet, criava uma presença física do vendedor naquele Estado.

Essa sistemática foi seguida por muitos outros Estados norte-americanos. Ocorre que, se outrora tal dilatação parecia ilegal, dada a jurisprudência firmada no caso *Quill Corp. v. North Dakota*, tudo mudou a partir de 21 de junho de 2018.

Nessa data, a Suprema Corte dos EUA alterou sua jurisprudência ao julgar o caso *South Dakota v. Wayfair*, no qual se decidiu que o mero “nexo substancial” seria suficiente para autorizar a cobrança de tributos sobre a internet.⁸⁰

A partir dessa decisão, abandonou-se a ideia de que, para haver cobrança do tributo, a empresa necessitaria de uma presença física no Estado, passando-se a exigir, para fins da tributação por meio do *Sales Tax*, apenas uma presença

⁷⁸ Cf. ALMEIDA, Daniel Freire. *A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*. São Paulo: Almedina, 2015. p. 138.

⁷⁹ Cf. YETTER, Diane L. *United States – sales and use tax country*. Chicago: Tax Guides IBFD, 2009. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_us_chaphead>. Acesso em: 1 nov. 2019.

⁸⁰ Cf. ESTADOS UNIDOS. Supreme Court of the United States. *South Dakota v. Wayfair*. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2019.

econômica relevante, critério esse baseado normalmente nas receitas de vendas ou na quantidade de transações realizadas pelo vendedor dentro do Estado.

Com base nisso, alguns Estados reviram suas legislações e começaram a adotar um nexos econômico “semelhante à legislação de Dakota do Sul, que estabelece um limite anual de US \$ 100.000 em vendas ou 200 transações separadas”. Essas alterações e requisitos possibilitaram que muitos Estados dos EUA passassem a tributar o comércio eletrônico e a *cloud computing* (em especial o SaaS).⁸¹

Entre os Estados que adotaram esse novo nexos econômico, encontram-se: Washington, Alabama, Dakota do Sul, Vermont, Tennessee, Wyoming, Massachusetts, Dakota do Norte, Rhode Island, Maine, Ohio, Mississippi, Pensilvânia, Califórnia, Colorado, Geórgia, Havaí, Illinois, Iowa, Kentucky, Louisiana, Maryland, Michigan, Minnesota, Nebraska, Nevada, Nova Jersey, Nova Iorque, Carolina do Norte, Oklahoma, Carolina do Sul, Texas, Utah, Virginia e Wisconsin.⁸²

Isso posto, verifica-se que a tendência é que os Estados norte-americanos alterem suas legislações, passando a prever a possibilidade de tributação dessas novas tecnologias, bem como ampliando o nexos causal e deixando de exigir uma presença física das empresas para requerer apenas uma atividade econômica relevante.

3.2 UNIÃO EUROPEIA

A tributação sobre o consumo na União Europeia (UE) tem por base o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Sua principal característica é ser neutro e não

⁸¹ Cf. YETTER, Diane L. *United States – sales and use tax country*. Chicago: Tax Guides IBFD, 2009. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_us_chaphead>. Acesso em: 1 nov. 2019.

⁸² Cf. SALES TAX INSTITUTE. *Remote Seller Nexus Chart*. Disponível em: <<https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>>. Acesso em: 1 nov. 2019.

cumulativo.⁸³ Melhor explicando, lá a incidência desse imposto não se dá em cascata,⁸⁴ uma vez que se optou por um sistema de créditos e débitos⁸⁵ em que a carga tributária paga pelo consumidor final reflete a “manifestação de capacidade contributiva” que este revelou “no ato do consumo”.⁸⁶

Outra característica marcante do sistema tributário europeu reside na forma como se dá a separação entre bens e serviços. Segundo a sexta diretiva (Directiva 77/388/CEE do Conselho), mercadorias são todos os bens corpóreos; já a definição de serviço se dá de forma residual, ou seja, tudo aquilo que não é mercadoria deve ser entendido como serviço.⁸⁷

Dessa divisão se extrai que, na União Europeia, a tributação sobre o consumo, via de regra, se dá sobre todos os fatos econômicos, pois, se algo não se encaixa como mercadoria, deverá ser tributado como serviço.

Soma-se a esses atributos o fato de o sistema tributário europeu sobre o consumo ser marcado por uma forte tentativa de harmonização, em que no plano macro cabe ao Parlamento Europeu estabelecer regras gerais por meio de diretivas, que devem ser cumpridas por todos os Estados-membros.

Já no plano micro se concede flexibilidade para os Estados-membros decidirem sobre alguns pormenores da legislação tributária, cabendo a eles o *enforcement* das diretivas.⁸⁸

⁸³ Cf. TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *Introduction to European VAT*. IBFD, 2019. Disponível em: <2019.https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/evdintro_vat_recast_s_2#evdintro_vat_recast_s_2>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁸⁴ Cf. COCKFIELD, Arthur et al. *Taxing global digital commerce*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2013. p. 62.

⁸⁵ Cf. DOERNBERG, Richard L. et al. *Electronic commerce and multijurisdictional taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. p. 102.

⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 411.

⁸⁷ “Art. 5(1) Por ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário”; “Art. 6(1) Por ‘prestação de serviços’ entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5º”. (UNIÃO EUROPEIA. *Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho*, 17 maio 1977. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31977L0388>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁸⁸ Cf. FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo de la. *The EU VAT system and the internal market*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 35-38.

Para exemplificar essa afirmação, basta pensar que o Parlamento Europeu determinou a obrigatoriedade de adoção do IVA pelos Estados-membros. No entanto, cada membro tem autonomia para estabelecer a alíquota desse imposto em seu respectivo território.

Essas características do IVA levariam à errônea percepção de que ele é um imposto sobre o consumo perfeito, pois seria neutro, não cumulativo e incidiria sobre todas as materialidades de consumo. Contudo, o IVA é um sistema complexo e falho,⁸⁹ que tem seus defeitos agravados pela economia digital.⁹⁰ Nesse sentido, Marie Lamensch leciona que a divisão artificial entre bens e serviços adotada pelo IVA é abalada por essa nova realidade, já que na economia digital algo pode ser tanto um bem como um serviço, razão pela qual se deveriam criar regras para regular essa realidade econômica.⁹¹

Tal problema apontado por Marie Lamensch mostra-se crítico no IVA, uma vez que a distinção entre bens e serviços é base para se definir uma série de tratamentos tributários, podendo alterar, por exemplo, o Estado-membro competente para tributar, bem como o responsável pelo recolhimento desse imposto.

Ciente dessas dificuldades, a Comissão das Comunidades Europeias emitiu comunicado alertando para os desafios que o comércio eletrônico traria, e advertiu que essa nova realidade poderia acarretar uma forte evasão tributária, dada a possibilidade de fraudes, a não rastreabilidade das transações, além da probabilidade de não subsunção desses fatos à legislação do IVA vigente à época.⁹²

⁸⁹ Cf. FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo de la. *The EU VAT system and the internal market*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 89.

⁹⁰ Cf. LAMENSCH, Marie. The treatment of “digital products” and other “e-services” under VAT. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine. *VAT/GST in a global digital economy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. p. 16.

⁹¹ *Ibid.*, p. 16.

⁹² Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico*. COM(97), 15 mar. 1997. Disponível em: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_97_313>. Acesso em: 17 ago. 2019.

Esse relatório recomendou algumas orientações que deveriam ser adotadas pelo Parlamento Europeu. Tais sugestões tinham por objetivo resolver os problemas tributários causados pela economia digital.

Dentre as propostas, inicialmente, destacava-se a desnecessidade de criação de outros tributos. Com isso, a Comissão avaliou que alterações pontuais nos impostos até então existentes seriam suficientes para corrigir tais dificuldades. Desse modo, essas mudanças proporcionariam, por exemplo, a incidência do IVA sobre a economia digital.⁹³

Outra sugestão visava corrigir a dúvida causada pela divisão entre mercadorias e serviços adotada para fins do IVA, já que a economia digital poderia ser ora enquadrada em uma classe, ora em outra.

De acordo com a Comissão, todas as transações eletrônicas – incluindo até mesmo a venda ou encomenda de produtos realizadas por via da internet – deveriam ser consideradas uma prestação de serviços para fins do IVA.⁹⁴

Fora essas recomendações, também se sugeriu que: a) a neutralidade do IVA fosse observada nessas transações eletrônicas; b) o cumprimento de obrigações acessórias deveria ser facilitado aos prestadores de serviço do comércio eletrônico (isso inclui a possibilidade de as declarações e a contabilidade serem feitas de forma eletrônica); e c) os instrumentos de controle deveriam garantir a efetiva aplicação da lei tributária.⁹⁵

Todas essas propostas foram introduzidas em diretivas, o que, por conseguinte, tornou obrigatória a sua adoção por todos os Estados-membros. Mas essas não foram as únicas mudanças introduzidas no IVA. Nos anos seguintes, uma série de gradativas modificações foi inserida. Tais alterações objetivavam

⁹³ Cf. ALMEIDA, Daniel Freire. *A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*. São Paulo: Almedina, 2015. p.180.

⁹⁴ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico*. COM(97), 15 mar. 1997. Disponível em: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_97_313>. Acesso em: 17 ago. 2019.

⁹⁵ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico*. COM(97), 15 mar. 1997. Disponível em: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_97_313>. Acesso em: 17 ago. 2019.

assegurar e reforçar a arrecadação do IVA, bem como prevenir novas distorções criadas pela constatare evolução da economia digital.⁹⁶

Dentre essas transformações se encontra o VAT Package, que consistia num conjunto de novas legislações aprovadas pelo Conselho em fevereiro de 2008 e que modificaram gradativamente a sistemática do IVA na União Europeia.⁹⁷

As primeiras diretivas buscaram alterar as regras relativas à jurisdição competente para tributar. Sendo assim, antes de 2010 a regra geral se dava de acordo com o princípio da origem, isto é, a tributação ocorria no local do estabelecimento do prestador do serviço.⁹⁸

De 2010 em diante, o princípio do destino tornou-se o padrão para as operações B2B. Em outras palavras, a partir desse ano, o local onde o cliente está estabelecido passou a ser jurisdição competente para tributar todos os serviços digitais prestados entre empresas.⁹⁹

No tocante às operações B2C, as alterações só ocorreram depois de 2015. Antes, a jurisdição tributária competente seria a do local do estabelecimento do prestador.¹⁰⁰ De 2015 em diante, todos os serviços eletrônicos prestados diretamente pela empresa vendedora/prestadora a um consumidor final passaram

⁹⁶ Cf. FERRARI, Bruna. A tributação indireta da computação em nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 247.

⁹⁷ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds*, 12 fev. 2008. Disponível em: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=en>. Acesso em: 18 ago. 2019.

⁹⁸ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Directiva 2006/112/EC*, 28 nov. 2006. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

⁹⁹ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Directiva 2008/8/EC*, 12 fev. 2008. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32008L0008>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

¹⁰⁰ Id. Comissão das Comunidades Europeias. *Directiva 2006/112/EC*, 28 nov. 2006. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

a ser tributados no local do consumo, ou seja, onde se situa o estabelecimento do consumidor.¹⁰¹

Além dessas mudanças em relação às regras de jurisdição, as normas de responsabilidade também passaram a variar conforme o tipo de operação comercial analisada (B2B ou B2C).

Se a relação é B2B, em que o consumidor é contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento recai sobre ele (consumidor contribuinte do IVA). Já nas operações B2C, em que o consumidor não é contribuinte do imposto, o prestador do serviço é o responsável pela declaração e recolhimento do IVA.

Tal sistemática tem por objetivo não onerar o consumidor não contribuinte. Ademais, é muito mais fácil exigir que empresas contribuintes do IVA arrecadem esse tributo do que o consumidor final, que normalmente é uma pessoa física que nunca declarou ou teve de preencher uma guia de arrecadação desse tributo.¹⁰²

Percebe-se que essa responsabilidade tributária cria um grande problema, pois, sendo o país do destino competente para tributar, os responsáveis teriam que cumprir uma série de obrigações tributárias em cada um dos países em que prestassem serviços.

Para solucionar esse problema, foi criado o Mini One Stop Shop (MOSS), que consiste em um regime no qual o responsável tributário pode cumprir com suas obrigações tributárias – para fins do IVA – em um dos Estados-membros da UE.¹⁰³

Em outras palavras, o responsável tributário elege previamente um Estado-membro para registrar, declarar e recolher o IVA devido. Posteriormente, os valores arrecadados são repassados ao Estado-membro que teria competência originária para cobrar o IVA.

¹⁰¹ Id. Comissão das Comunidades Europeias. *Directiva 2008/8/EC*, 12 fev. 2008. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32008L0008>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

¹⁰² Cf. LAMENSCH, Marie. Are “reverse charging” and the “one shop scheme” efficient ways to collect VAT on digital supplies? *World Journal of VAT Law*, Vol. 1, Issue 1, 2012.

¹⁰³ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. *Guia do minibalcão único do IVA*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_pt.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2019.

Transportando essas regras do IVA para a computação nas nuvens, tem-se que na União Europeia a *cloud computing* será considerada uma prestação de serviços.

Ademais, nos casos em que o fornecimento de serviço de nuvem se dê em uma operação B2B, o Estado-membro competente para tributar será aquele onde se localizar o cliente contribuinte do IVA.

Por seu turno, se a nuvem é fornecida por meio de uma operação B2C, o Estado competente para tributar será aquele em que se situar o estabelecimento do consumidor.

Em ambos os casos será possível a aplicação da sistemática do Mini One Stop Shop (MOSS), permitindo-se que o responsável tributário escolha uma jurisdição para declarar e pagar o IVA devido.

Não obstante toda essa sistemática, Aleksandra Bal alerta para a possibilidade de evasão do pagamento do IVA, uma vez que a maioria das empresas fornecedoras de serviços digitais e de *cloud computing* se encontram fora da União Europeia, o que possibilita que essas empresas não paguem o IVA devido ou se utilizem de planejamentos tributários para pagar uma alíquota menor.¹⁰⁴

Essa realidade apontada por Aleksandra Bal põe em xeque as mudanças introduzidas no VAT Package, pois mesmo após todas essas alterações a arrecadação do IVA poderá ser prejudicada, perdendo os Estados-membros uma importante fonte de recursos.

Cientes dessa problemática, os países da União Europeia passaram a ventilar a possibilidade de cobrança de um novo tributo denominado *Digital Services Tax* (DST), incidente sobre o faturamento das empresas da economia digital que tivessem uma presença significativa no Estado-membro.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Cf. BAL, Aleksandra. Tax implications of cloud computing – how real taxes fit into virtual clouds (May 4, 2012). 66 *Bull. Intl. Taxn.* 6 (2012), Journals IBFD. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2438466>>. Acesso em: 19 ago. 2019.

¹⁰⁵ Cf. GOVIND, S. P. Unilateralism in taxing the digitalized economy: comparing the EU digital services tax proposal and the Indian equalization levy. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. *Taxing the digital economy: the EU proposals and other insights*. IBFD, 2019. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tde_p03_c07>. Acesso em: 20 ago. 2019.

Apesar de o DST parecer um tributo sobre a renda, a União Europeia o considera um tributo indireto incidente sobre serviços digitais, estando inclusive excluído do alcance dos tratados internacionais de tributação.¹⁰⁶

Depreende-se disso que esse tributo poderia incidir sobre todo e qualquer serviço digital. Contudo, até o presente momento, os países têm optado por tributar por meio do DST apenas os serviços de publicidade *on-line*.¹⁰⁷

Por essa razão, hoje em dia, os serviços de *cloud computing* estariam livres da incidência do DST. Todavia, como dito, esse tributo digital pode incidir sobre toda e qualquer receita de serviços digitais, nada impedindo que, no futuro, os países passem a tributar as receitas referentes aos serviços de *cloud computing*.

¹⁰⁶ Cf. UNIÃO EUROPEIA. *Treaty on the functioning of the European Union (TFEU)*, 26 out. 2012. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

¹⁰⁷ Cf. BAL, Aleksandra. Op. cit. Acesso em: 19 ago. 2019.

4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Determinar qual tributo deve incidir sobre um dado fato se mostra muito mais que um mero jogo de encaixes, uma vez que não cabe ao administrador, ao ter uma peça na mão, apenas colocá-la em um espaço vazio e adequado, ao lado, em cima ou embaixo dos demais itens.

Na verdade, o jogo da incidência tributária se mostra muito mais complexo, assemelhando-se ao xadrez, em que existe uma série de regras a serem cumpridas e que determinam desde o número de jogadores, a quantidade e a maneira como cada uma das peças pode ser movida, o formato e o número de casas do tabuleiro, até o próprio objetivo do jogo.

E é desse mesmo modo complexo que deve ser vista a incidência dos tributos no Brasil. Isto é, não se pode determinar que sobre um dado fato incide ISS ou ICMS, apenas porque a sociedade o chama de serviço ou de mercadoria.

Não é porque popularmente se diz haver prestação de um serviço de locação, que haverá, por esse motivo, incidência automática do ISS. Para que haja ocorrência de qualquer tributo, é preciso analisar todas as regras do jogo do Direito Tributário brasileiro, desde as regras superiores até a norma individual que permita a cobrança desse imposto.¹⁰⁸

Tratando-se do Direito Tributário brasileiro, a análise de qual tributo deve incidir passa antes de tudo pelo estudo da Constituição de 1988. Isso ocorre no Direito pátrio pois, como observa Geraldo Ataliba,¹⁰⁹ formou-se uma tradição histórica na qual o legislador constituinte tende a trazer já no corpo da Carta Magna uma enorme gama de regras de competências tributárias, que devem ser observadas a fim de se determinar qual tributo incidirá sobre um dado fato.

Dito isso, incumbe analisar o que vem a ser a chamada competência tributária traçada no corpo da Lei Maior de 1988, como deve ser interpretada e como está dividida.

¹⁰⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 55-59.

¹⁰⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 40-66.

4.1 DEFINIÇÃO

A conceituação de qualquer termo se mostra complexa, pois sempre dependerá do referencial teórico adotado. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho lembra que todas as geometrias serão corretas, embora cada uma defenda um postulado diferente, embasado em distintas referências.¹¹⁰

Portanto, o que vem a ser “competência” pode variar de acordo com o ramo do Direito estudado, ou até mesmo com a ciência estudada. Assim, para um processualista, a ideia de competência estaria ligada à divisão do desempenho da jurisdição entre vários órgãos do Poder Judiciário.¹¹¹

Já para Celso Antônio Bandeira de Mello, no Direito Administrativo, a ideia de competência remontaria à demarcação de poderes-deveres atribuídos ao Estado, aos seus órgãos e agentes, para que possam atender às finalidades públicas legalmente previstas.¹¹²

Não obstante a miríade de definições que essa expressão pode admitir nos outros campos do conhecimento, no Direito Tributário, costuma-se definir competência como a faculdade dada às pessoas políticas para que possam criar tributos.¹¹³

Isso quer dizer que, na República Federativa do Brasil, o constituinte teria destinado a cada um dos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) uma parcela do poder de tributar e de criar exações¹¹⁴.

¹¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 23-26.

¹¹¹ Cf. THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 171.

¹¹² Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 138.

¹¹³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 597.

¹¹⁴ Cf. HORVATH, Estevão. Conflitos de competência (IPI, ICMS, ISS, Etc.) In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT – em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 230.

Luís Eduardo Schoueri, ao definir o que é competência tributária, lembra que não se deve confundi-la com a chamada competência legislativa. A primeira estaria ligada à competência para legislar sobre o Direito Tributário e, portanto, instituir tributos, ao passo que a segunda versaria sobre normas gerais tributárias.¹¹⁵

4.2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

De posse da definição do que vem a ser competência tributária, deve-se estudar como esta se manifesta na Constituição de 1988, como está repartida, e quais os eventuais limites para seu exercício.

Inicialmente, cumpre destacar que a Constituição de 1988 é marcada por sua rigidez. Esse atributo representa maior dificuldade de modificação da Constituição,¹¹⁶ uma vez que se exige um quórum de 3/5 para alteração de qualquer comando constitucional.

Além disso, existem cláusulas pétreas, que proíbem emendas constitucionais que afetem: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.¹¹⁷

Tratando-se de matéria tributária, doutrinadores como Ives Gandra Martins,¹¹⁸ Regina Helena Costa¹¹⁹ e Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²⁰ afirmam que em nenhuma outra Carta Magna o sistema tributário foi abordado com tanta riqueza de detalhes, visto que a CF/88 trouxe rígidas regras de competência que devem ser seguidas.

¹¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 258.

¹¹⁶ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 41. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 47.

¹¹⁷ Cf. art. 60, §§ 2º e 4º, da Constituição de 1988.

¹¹⁸ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 21.

¹¹⁹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 44.

¹²⁰ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 43.

Ao se comparar a Constituição italiana com a brasileira, por exemplo, percebe-se o grande descompasso que existe entre ambas, no que concerne à delimitação do sistema tributário. Enquanto na Itália o legislador constituinte só se preocupou em afirmar a necessidade de observância dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade,¹²¹ no Brasil, a riqueza de assuntos tratados na CF/88 mostra-se muito maior.

No entanto, a veracidade dessa afirmativa deve ser vista com cuidado, pois o fato é que na CF/88, apesar de extensos os comandos normativos que versam de Direito Tributário, o legislador deu mais ênfase a alguns temas do que a outros. Assim, por exemplo, o número de artigos, incisos e parágrafos que versam sobre impostos é muito superior ao daqueles que tratam sobre as taxas.

Não obstante esse descompasso, a realidade é que no Brasil toda a competência tributária se encontra descrita na Constituição, ou seja, em nosso país existe um verdadeiro sistema constitucional tributário.¹²²

Isso posto, extrai-se que a Constituição de 1988 não criou tributos em seu bojo, apenas determinou e repartiu competências tributárias entre os entes da República Federativa do Brasil, deixando para cada um deles a faculdade de criar ou não os seus respectivos tributos pelo intermédio de suas respectivas leis infraconstitucionais.¹²³

José Eduardo Soares de Melo¹²⁴ discorre com base nessa afirmação que a competência tributária só pode ser exercida pela pessoa eleita pela Constituição. A título exemplificativo, os Municípios só poderiam legislar sobre aquelas competências a eles designadas na Carta Magna.

¹²¹ Cf. art. 53 da Constituição italiana: “Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade”. Disponível em:

<https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/file/repository/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2018.

¹²² Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 117.

¹²³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 606.

¹²⁴ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 148.

Essa característica está ligada à privatividade, que remonta à ideia de exclusividade, trazendo, assim, uma feição dúplici à ideia de criação de tributo, já que somente aquele ente eleito pela Constituição pode criar o tributo, ao mesmo tempo que impede que os demais entes o instituíam.¹²⁵

Lembra José Eduardo de Melo que a noção de privatividade reporta a uma questão de ordem pública,¹²⁶ que evita que alguém que não tem competência a exerça, bem como impede a existência de nulidade na instituição de um dado tributo por alguém que se utilizou de competência alheia.

Pode-se afirmar, portanto, que o sistema tributário brasileiro, além de ser constitucional, é analítico e rígido. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba sempre advogava a necessidade de se recorrer à Constituição.¹²⁷⁻¹²⁸

Fora essas características, entendemos que esse sistema constitucional – além de elencar as competências tributárias – trouxe no bojo da Carta Magna verdadeiros conceitos que devem ser observados.¹²⁹

Para exemplificar essa afirmativa, deve-se pensar a respeito do ISS, que incide sobre serviços. O legislador constituinte, ao dar competência, no art. 156, III, da CF/88, aos Municípios para cobrar imposto sobre serviços, não se utilizou de um signo aberto ou de uma noção tipológica de serviços.

Isto é, o signo “serviço” que é retratado na Constituição de 1988 se refere àquele advindo do Direito Privado. Em outras palavras, o legislador constituinte

¹²⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 615.

¹²⁶ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 148.

¹²⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. p. 13-34.

¹²⁸ Em sentido semelhante Estevão Horvath aduz que: “[...] o ponto de partida para a interpretação jurídica (portanto, em qualquer área do Direito) é a Constituição.” (Cf. HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 100, 2008, p. 123).

¹²⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

constitucionalizou o conceito de serviço que era exarado pelo Código Civil de 1916,¹³⁰⁻¹³¹ conforme será detalhado mais adiante.

Entende-se que a ideia de que a Constituição de 1988 teria definido as competências tributárias por meio de tipos mostra-se incompatível com as características do sistema constitucional tributário hoje vigente. E isso ocorre em virtude da rigidez desse sistema, pois, como indaga Paulo Ayres Barreto: teria o legislador constituinte tomado tanto cuidado em detalhar tal sistema para nada dizer?¹³²

Admitindo-se que o legislador constituinte teve o cuidado de determinar, já no corpo da Constituição, verdadeiras competências tributárias, demarcando a quais entes estas seriam concedidas, e impedindo a criação de tributos por quem não é competente, bem como vetando a criação de novos tributos além daqueles previstos na Constituição, poderia o legislador infraconstitucional determinar ao seu bel-prazer qual o sentido de cada signo traçado na Constituição? Isto é, poderia, por meio de simples lei ordinária, dizer o que é serviço, renda, mercadoria ou industrialização?

As respostas para essas perguntas parecem ser negativas. Aceitar essa possibilidade significaria que o legislador infraconstitucional poderia alterar a Carta Magna por meio de uma mera lei ordinária.¹³³

Tolerar tal possibilidade é o mesmo que dar um cheque em branco ao legislador infraconstitucional, permitindo que ele (legislador) alargue as competências tributárias trazidas na Constituição Federal de 1988, abrindo-se, com isso, espaços para mais conflitos de competências.

Nesse mesmo sentido se posiciona Misabel Derzi, apontando que apenas o modelo conceitual é compatível com o Direito Constitucional Tributário brasileiro,

¹³⁰ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 196-198.

¹³¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 46.

¹³² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 31-35.

¹³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53.

já que as regras de competências tributárias traçadas no bojo da constituição são cogentes, devendo assegurar “o pleno funcionamento do federalismo, como irreversível núcleo da Constituição de 1988”.¹³⁴

A Carta Magna de 1988, ao buscar, em matéria tributária, delimitar de forma esmiuçada a competência tributária, acabou também por demarcar as regras de competências, financeiras e arrecadatórias de recursos dos entes federativos.

Logo, transformar “as competências privativas em meras sugestões de modelos”, dando ao legislador amplo poder para definir e interpretar os signos constitucionais, acabaria por induzir e amplificar os conflitos federativos, já que, ao ampliar a interpretação de um signo, poder-se-ia invadir a competência tributária de outros entes.¹³⁵

É por essa razão que, para Misabel Derzi, a Constituição não poderia fazer uso de tipos em matéria tributária, pois eles proporcionariam a alteração dos limites constitucionais da regra de competência, possibilitando a supressão de recursos de um “ente federado para projetar em outro”, exclusão essa que inviabilizaria os “serviços do ente estatal prejudicado”¹³⁶ e colocaria em xeque a “preservação da democracia e da liberdade”.

Por outro giro, Raquel Cavalcanti Ramos Machado defende que a Constituição de 1988 apresenta tipos. A justificativa para essa afirmativa residiria no fato de o art. 146, da CF, determinar que caberá a Lei Complementar definir os tributos e as suas espécies.¹³⁷

Para ela, o referido artigo nada mais fez do que afirmar que não se delimitou na Constituição nenhum conceito. Na verdade, o constituinte teria deixado um

¹³⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

¹³⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 102.

arcabouço constitucional, devendo o legislador delimitar cada um dos signos por meio de Lei Complementar.

Além disso, a adoção de tipos mostrar-se-ia muito mais compatível com a evolução social, pois permitiria a remodelação dos signos presentes na Constituição de forma a captar mais rapidamente qualquer fato presuntivo de capacidade contributiva.¹³⁸

Raquel Cavalcanti Ramos Machado utiliza-se ainda da interpretação histórica para apontar que os conceitos de alguns tributos, tais como IPVA e IPTU, não coincidem com aqueles existentes no Direito Privado na época da promulgação da Constituição.¹³⁹

Apesar de respeitarmos essa posição, parece-nos, pelos motivos abaixo expostos, que a ideia de conceitos ainda se mostra mais compatível com o sistema constitucional tributário brasileiro vigente.

O primeiro motivo reside no fato de que conceitos precisam ser definidos, pois, como pontua Humberto Ávila, todo conceito possui um certo grau de abstração. Por essa razão, são necessárias definições que ajudem a diminuir essa indeterminação.¹⁴⁰

Corroborando essa ideia Eros Grau ao lecionar que os conceitos são ideias universais, que conduzem “à formação de uma imagem no pensamento do intérprete”. Esses (conceitos) são expressos por meio de termos que possuem significação. Tais expressões do conceito (os termos) são verdadeiros signos, que possuem ou não significações atribuíveis a coisas, estados ou situações.¹⁴¹

Entretanto, Eros Grau adverte que tais termos são colhidos da linguagem natural, que “é virtualmente ambígua e imprecisa”, razão pela qual necessitam ser

¹³⁸ Ibid., p. 105.

¹³⁹ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 147.

¹⁴⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 43.

¹⁴¹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 148-152.

definidos para que se “elimine a ambiguidade ou imprecisão do termo de um certo conceito”.¹⁴²

Conclui-se, portanto, que mesmo que a Constituição Federal tenha encampado verdadeiros conceitos, ainda assim existe a necessidade de Lei Complementar, pois cabe a ela explicar os termos, tornando mais preciso o seu significado.¹⁴³

Em segundo lugar, no que concerne à afirmativa de que os tipos seriam mais adequados à evolução social, essa ideia, em princípio, parece válida. Contudo, percebe-se que essa justificativa se mostra incompatível com a forma como foi estruturada a Carta Magna vigente, pois, como leciona Andrei Pitten Velloso, a Constituição “não prevê competências ilimitadas”.¹⁴⁴

Pensar que os sentidos dos termos presentes na Carta Magna podem evoluir automaticamente para acompanhar a evolução social e com isso captar mais facilmente as possíveis capacidades contributivas é dotar a Constituição de competências ilimitadas que podem ser fácil e rapidamente alargadas pelo mero fato de o legislador ou administrador achar que as propriedades do termo “foram sendo concretamente alteradas, suprimidas e complementadas ao longo do tempo”.¹⁴⁵

Assim aponta Humberto Ávila que:¹⁴⁶

[...] ao sustentar-se que o significado dos termos constantes dos dispositivos constitucionais poderia ser alterado pela mera observação de que suas propriedades típicas foram sendo concretamente modificadas, está-se, sem saber ou mesmo sem o querer, deduzindo prescrições normativas de enunciados descritivos. Isso implicaria sustentar, por exemplo, que o termo “receita” – que, por hipótese, ao tempo de sua introdução no texto constitucional, conotava o ingresso financeiro que se integrava ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo e sem reservas ou condições – teria seu significado alterado porque terminou, ao longo do tempo, sendo empregado pela União como indicando o ingresso

¹⁴² Ibid., p. 157.

¹⁴³ Cf. ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 43.

¹⁴⁴ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 33.

¹⁴⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 28.

¹⁴⁶ Ibid., p. 29.

financeiro a qualquer título, mesmo sem se revestir da condição de elemento novo e positivo e mesmo tendo sido recebido com reservas ou condições.

Ademais, ressalta-se que o constituinte, ao estruturar o sistema constitucional, buscou elencar verdadeiros direitos e garantias individuais aos contribuintes, impondo que estes só seriam tributados consoante aqueles tributos listados na Constituição Federal.

Misabel Derzi aponta que, além disso, a Constituição de 1988 visou garantir a certeza e a segurança jurídica,¹⁴⁷ na medida em que assegurou aos contribuintes, por meio de conceitos, os limites para a cobrança dos tributos. Da mesma forma, garantiu aos entes federativos, a partir das competências traçadas na Carta Magna, que eles teriam recursos para poder fazer frente às despesas estatais.

Portanto, não foi dado ao legislador, por meio de legislação infraconstitucional, o poder de alargar as competências tributárias dispostas na Carta Magna, nem de ampliar o significado de signos presentes na Constituição. Com isso, quer-se dizer que, ao elaborar a Carta Magna, o legislador incorporou preferencialmente aos signos lá existentes conceitos já vigentes em outros ramos do Direito.

Contudo, isso não implica que o jurista não tenha nenhum papel interpretativo nessa sistemática proposta pela Constituição de 1988. A ele cabe, primeiramente, o papel fundamental de investigar e apontar qual conceito foi encampado pela Lei Maior.

A título exemplificativo, recorre-se novamente ao conceito de serviço, pois durante anos a doutrina se debateu entre a ideia de um conceito econômico, defendida, por exemplo, por Bernardo Ribeiro de Moraes,¹⁴⁸ e um conceito oriundo

¹⁴⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

¹⁴⁸ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 41.

do Direito Privado, capitaneado por Geraldo Ataliba,¹⁴⁹ Aires F. Barreto,¹⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho,¹⁵¹ José Eduardo Soares de Melo,¹⁵² Humberto Ávila¹⁵³ e Roque Antonio Carrazza e Elizabeth Nazar Carrazza.¹⁵⁴

Na busca de qual sentido o signo “serviço” deveria ter, o STF mudou seu posicionamento algumas vezes, tendo abarcado desde a ideia de um conceito econômico, passando por um conceito oriundo do Direito Privado, até chegar ao ponto de decidir que serviço é aquilo que a Lei Complementar determina.¹⁵⁵

Outro ponto que deve ser compreendido é a ideia de que conceitos não implicam imutabilidade, pois a própria Constituição admite a possibilidade de emendas constitucionais, observados os limites impostos na Carta Magna, em especial aqueles presentes no art. 60, § 4º.¹⁵⁶

Também se adverte que a ideia de imutabilidade cai no momento em que se admite que os conceitos constitucionais podem sofrer mutações, isto é, o signo

¹⁴⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS: locação e "leasing". *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 51, a. 14, p. 52-61, 1990, p. 59.

¹⁵⁰ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 40.

¹⁵¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (*franchising*). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, n. 20, 2006, p. 202-214, 2006, p. 213.

¹⁵² Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 36.

¹⁵³ Cf. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, 2005, p. 122.

¹⁵⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. A regra matriz de incidência do ISS. Empresas de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres. Correto enquadramento na Lista de Serviços veiculada pela Lei Complementar n. 116/2003. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *Atualidades no sistema tributário nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 21.

¹⁵⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703-PR*. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 15 maio 2018.

¹⁵⁶ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”

disposto na Constituição pode sofrer evolução, passando a ser enxergado de outra forma sem que tenha ocorrido alteração no texto da Carta Magna.¹⁵⁷

Como defende Simone Rodrigues Costa Barreto, para que isso ocorra, é preciso que o STF reconheça que o conceito existente na Constituição sofreu mutação.¹⁵⁸ Sublinha-se que essa mudança não deve ser promovida por meio de lei infraconstitucional e, sim, por meio do STF, ao exercer o papel de guardião da Constituição, cabendo a ele reinterpretá-la quando necessário.

Destarte, pensando, por exemplo, na ideia de mercadoria, o STF poderia entender que, passados quase trinta anos da promulgação da CF/88, o conceito de mercadoria transplantado do Direito Privado não se amoldaria mais à realidade, tendo sofrido uma evolução.

Desse modo, por exemplo, poder-se-á concluir que, com a nova realidade digital, o conceito de mercadoria deveria abranger bens intangíveis, estando todos eles sujeitos à incidência do ICMS.

Além desses argumentos, deve-se destacar que a própria Constituição rechaça a ideia de que ela não seria atenta às mudanças sociais, especialmente no que concerne à captação de novos signos presuntivos de riqueza pelo Direito Tributário.

Tal afirmativa encontra-se embasada no art. 154, I, da CF, que prevê a possibilidade de tributos residuais. Isto é, o legislador – ao perceber que o fato não se amolda a nenhuma das competências previstas na CF/88 – poderá tributar novas situações que venham a exprimir capacidade contributiva, desde que o faça por meio de Lei Complementar e garantindo a não cumulatividade.

Por fim, deve-se enfrentar o argumento de que tributos como o IPTU, o ITR e o IPVA demonstram que a Constituição não trouxe conceitos. A justificativa para essa afirmativa estaria no fato de que “algumas expressões usadas na identificação

¹⁵⁷ Cf. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 120.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 83.

dos tributos” nem sempre guardam convergência entre “os âmbitos de incidência” e os “significados dessas expressões”.¹⁵⁹

Essa afirmativa tenta desconstruir a ideia de que a Constituição traz conceitos oriundos do Direito Privado, uma vez que os conceitos de alguns signos constitucionais tributários nem sempre coincidem com o conceito vigente no Direito Civil.

Nesse sentido, leciona Luís Eduardo Schoueri que o conceito de propriedade adotado pelo Direito Tributário se mostra muito mais amplo do que a noção de propriedade utilizada pelo Direito Privado, isso porque, para aquele, propriedade também abrangia o domínio útil e a posse.¹⁶⁰

Já no caso do IPVA, a noção de automóvel adotada pelo Direito Tributário é mais restrita, pois, de acordo com a interpretação dada pelo STF no RE n. 134.509-AM,¹⁶¹ a expressão “veículo automotor” abrangia somente meios de locomoção terrestres, excluindo as embarcações aquáticas e aeronaves.

Não se nega que os conceitos adotados para esses signos não coincidem com aqueles do Direito Privado. Contudo, isso não pode ser usado como justificativa para afirmar que a Constituição de 1988 utiliza-se de tipos.

Nega-se essa justificativa, pois o Direito Tributário não seria tão somente um ramo de sobreposição, ou seja, não necessariamente os conceitos adotados pelo Direito Tributário teriam origem no Direito Privado,¹⁶² apesar de doutrinadores

¹⁵⁹ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 97.

¹⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 249.

¹⁶¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 134.509-AM*. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 13 set. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

¹⁶² Cf. BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 290.

como Aliomar Baleeiro,¹⁶³ Luciano Amaro¹⁶⁴ e Roque Antonio Carrazza¹⁶⁵ defenderem essa ideia de sobreposição.

Na verdade, como aponta Andrei Pitten Velloso, o acolhimento cego dessa concepção levaria à ideia de que o Direito Tributário não seria autônomo, estando submetido às concepções do Direito Privado.¹⁶⁶

É claro que a adoção da chamada primazia do Direito Privado não apresenta apenas pontos negativos. Revela-se como ponto positivo o fato que o seu uso garantiria a unidade do ordenamento jurídico, além de maior segurança jurídica.¹⁶⁷

Contudo, o uso da chamada corrente da incorporação *prima facie* deve ser considerado, pois ela se mostra mais adequada para extrair a origem dos conceitos adotados na Constituição Federal de 1988, na medida em que o seu uso resguarda tanto a unidade do ordenamento jurídico como a autonomia conceitual.

De acordo com essa corrente, os conceitos utilizados na Constituição de 1988 poderiam ter duas origens, classificando-se, desse modo, como: autônomos (que não se identificam com preceitos preexistentes por terem propriedades específicas); ou recepcionados de outros ramos do Direito.¹⁶⁸

Essa vertente doutrinária traz a ideia de que os conceitos adotados pelo Direito Tributário teriam como ponto de partida o Direito Privado. Todavia, não se negaria a possibilidade de o Direito Tributário transfigurar alguns conceitos.¹⁶⁹

Assim, inicialmente, dever-se-ia buscar a definição do conceito tributário no Direito Privado. Porém, essa ideia não é absoluta, pois pode-se, em determinados

¹⁶³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1064.

¹⁶⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 247-249.

¹⁶⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 52.

¹⁶⁶ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 66.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 129-130.

¹⁶⁸ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 261.

¹⁶⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 290.

casos, adotar no Direito Tributário significações diversas daquelas aceitas pelo Direito Civil, formando conceitos autônomos.¹⁷⁰

A vantagem da incorporação *prima facie* é que nela se reconhece:¹⁷¹

(i) a autonomia conceitual do Direito Tributário; (ii) a relação existente entre os fatos geradores de tributos e os eventos regulados pelas ciências econômicas; (iii) a possível intenção do legislador tributário de atribuir efeitos diversos a um determinado instituto regulado fora de seus domínios; (iv) o necessário respeito aos limites constitucionais da competência tributária, tanto na incorporação, como na transformação de conceitos de direito privado.

Com base na incorporação *prima facie*, pode-se entender que não é porque o conceito de algumas expressões constitucionais tributárias não se casa com o existente no Direito Privado que a ideia de que a Constituição traria tipos deveria prevalecer.

Logo, conceitos como “propriedade” e “veículos automotores” podem ser mais amplos ou mais restritos do que aqueles utilizados no Direito Privado. Para tanto, exige-se que a adoção de um novo conceito seja justificada e guarde consonância com o princípio da razoabilidade.¹⁷²

Dessa última ressalva, percebe-se que a teoria da incorporação *prima facie* não serve como justificativa para adoção de novos conceitos ao gosto do legislador, pois deve-se observar o princípio da razoabilidade.

É por essa razão que a adoção pelo STF de um conceito mais restrito de “veículos automotores” deveria ser repensada, pois não parece razoável que essa expressão abarque apenas veículos terrestres. Pensando tanto no sentido lógico, como com base no Direito Privado (unidade do ordenamento jurídico), essa expressão deveria alcançar também as embarcações e aeronaves.

¹⁷⁰ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 125.

¹⁷¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. cit., p. 291.

¹⁷² Cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 71.

Em razão dos motivos até aqui apresentados, mostra-se evidente que a Constituição de 1988, ao trazer rígidas demarcações de competências, utilizou-se de conceitos e não de tipos. Essa ideia não se mostra contrária à possibilidade de evolução social, nem, muito menos, ao fato de que alguns conceitos constitucionais tributários não teriam origem no Direito Privado.

4.3 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A respeito da obrigatoriedade de repartição de competências, Luís Eduardo Schoueri alerta que esse não é um requisito obrigatório de um sistema federativo, uma vez que se exige somente a existência de autonomia financeira.¹⁷³

Já para Misabel Derzi, a repartição de competências se mostra um requisito fundamental de uma federação. Inadmitir a repartição de competências representaria negar a autonomia político-jurídica de um Estado federativo.¹⁷⁴

Além disso, a autora leciona que a forma federativa é acompanhada do chamado federalismo financeiro, que garante competência tributária aos entes federativos, para que esses possam criar, arrecadar e administrar receita “suficiente (e até excedente) para a manutenção dos serviços e finalidades públicas”.¹⁷⁵

Em que pese essa divergência doutrinária, pode-se afirmar que o legislador constituinte decidiu delimitar a cada um dos entes federativos (à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios) uma parcela específica de competências tributárias, ou seja, existiu uma verdadeira repartição de competências no Direito Tributário brasileiro.

¹⁷³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 258.

¹⁷⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 210.

¹⁷⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 209.

A respeito dessa repartição, Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁷⁶ aponta que poderia ser explicitada por meio da existência de competências: a) privativas; b) comuns; c) residuais.

Na primeira (competência privativa), apenas um ente tributante recebe exclusivamente o poder de instituir um dado tributo, não podendo as demais esferas da federação exercer a mesma competência.¹⁷⁷

Nessa linha de pensamento, o IPI seria uma competência exclusiva da União, já o ICMS seria destinado aos Estados e ao Distrito Federal, enquanto o ISS seria de competência dos Municípios e do Distrito Federal.¹⁷⁸

A competência comum seria aquela em que dois ou mais entes tributantes recebem poder para criar o mesmo tributo.¹⁷⁹ Para Luciano Amaro, essa competência seria aquela atribuída a todos os entes da Federação, sendo ela representada por meio das taxas e das contribuições de melhorias.¹⁸⁰

Já a competência residual seria dada a um determinado ente político para instituir outros tributos diferentes daqueles já previstos na Constituição,¹⁸¹ como ocorre na Constituição Federal de 1988 com os impostos residuais, previstos no art. 154, I.

Apesar de aceitar essa classificação, Luciano Amaro a critica, uma vez que ela apresenta apenas utilidade didática, não possuindo rigor científico, pois “não se pode contrapor competência privativa à residual”, dado que a União terá competência exclusiva sobre as situações que não tenham sido atribuídas a nenhum ente.¹⁸²

O mesmo ocorreria com a diferenciação entre competência privativa e comum, e nesse sentido Luciano Amaro ensina que:¹⁸³

¹⁷⁶ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v. 2. p. 273.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 273.

¹⁷⁸ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 119.

¹⁷⁹ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 273.

¹⁸⁰ Cf. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 119.

¹⁸¹ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 273.

¹⁸² Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 119.

¹⁸³ *Ibid.*, p. 120.

A distinção entre competência *privativa* e *comum* também se apoia em conceitos fluídos, e pode sugerir a conclusão equivocada de que, por oposição à zona de competência privativa, pudesse haver algum setor em que o poder de tributar fosse “comum”, ou seja, uma área em que todos os entes políticos tivessem aptidão para criar tributos, que se superporiam uns aos outros. Ora, não obstante se diga que a taxa seja atributo da competência *comum*, é inegável que, em relação aos serviços públicos *municipais* ou ao exercício do poder de polícia *dos Municípios*, a competência para instituir taxas é *privativa dos Municípios*. Ou seja, a competência para impor taxa só se pode dizer *comum* no sentido de que essa *espécie de tributo* é instituível pelos vários entes públicos titulares de competência tributária.

De modo semelhante se posiciona Hugo de Brito Machado ao criticar essa classificação, porquanto a competência tributária será sempre privativa. Logo, somente a pessoa jurídica de direito público que exerce a atividade estatal é que poderá instituir o tributo.¹⁸⁴

Para Luciano Amaro, o melhor critério de partilha da competência tributária tem por base a atuação estatal.¹⁸⁵ Seguindo essa linha, Luís Eduardo Schoueri¹⁸⁶ endossa a ideia de que o fundamento para decifrar a repartição das receitas está na distinção entre tributos vinculados e não vinculados.

Destarte, nos tributos vinculados, somente o ente que estiver desempenhando a atividade estatal de forma legítima é que terá a competência legislativa para poder criar e cobrar o tributo. Segundo Humberto Ávila,¹⁸⁷ as taxas e contribuições de melhoria se enquadrariam nessa hipótese.

Em outras palavras, no que concerne às taxas, somente o ente que estiver prestando ou pondo à disposição um serviço público e indivisível ou, ainda, estiver exercendo um poder de polícia é que será competente para criar o tributo.

¹⁸⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 301.

¹⁸⁵ Cf. AMARO, Luciano. Op. cit., p. 120.

¹⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 259.

¹⁸⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 316.

Da mesma forma, na contribuição de melhoria, apenas o ente que realizar obra pública que ocasione uma valorização imobiliária é que será competente para instituir essa exação.

No que diz respeito aos tributos não vinculados, a partilha de competência dependerá das normas estipuladas na Constituição.¹⁸⁸ Nesses tributos, tomar-se-á como base o fato gerador para determinar a repartição das competências, ou seja, se for renda, esta será destinada a um ente específico; se, por outro lado, existir uma transmissão *causa mortis* de bens, o ente competente será outro.¹⁸⁹

Segundo Luís Eduardo Schoueri,¹⁹⁰ para os tributos não vinculados essa rígida repartição de competências traçada no bojo da Constituição Federal teria como principal propósito proteger o contribuinte contra a tributação exagerada e, por conseguinte, evitar que dois ou mais entes cobrem o mesmo tributo.

Não obstante o entendimento supracitado, julgamos que essa ideia é válida tanto para os tributos vinculados como para os não vinculados, pois, como leciona Leandro Paulsen, a bitributação deve ser evitada, sendo ela aceita pelo ordenamento tributário brasileiro somente nos casos em que a própria Constituição determinar a sobreposição de tributos.¹⁹¹

Com base nas classificações assinaladas, pode-se apontar que: tendo a Constituição determinado a competência privativa a um dado ente, caberá a este e apenas a este exercê-la. Quando a Constituição trata de uma competência concorrente, dever-se-á observar qual ente tributante guarda relação com a causa do tributo. Por exemplo, em uma taxa, somente aquele ente que tem competência de acordo com o art. 22 e s. da Constituição é que poderá exercê-la.

No que diz respeito à competência residual, esta pode, teoricamente, ser destinada ora a um ente específico, tendo as características de uma competência

¹⁸⁸ Ibid., p. 318.

¹⁸⁹ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 120.

¹⁹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 259.

¹⁹¹ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 105.

privativa, ora a vários entes, devendo-se, neste caso, observar a relação ente tributante—causa do tributo.

4.4 O PAPEL DO CTN NA INTERPRETAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS

De acordo com as características apontadas do sistema tributário brasileiro, extraiu-se que a Constituição trouxe em seu bojo verdadeiros conceitos que devem ser observados pelo legislador infraconstitucional quando da criação dos tributos. Agora, incumbe analisar qual o papel do CTN na interpretação das competências tributárias e dos conceitos constitucionais.

Para desenvolver esse estudo, torna-se necessário compreender o Capítulo IV do CTN, que trata da interpretação e integração da legislação tributária, pois é nele que se encontram os arts. 109 e 110, que serão objeto desta análise.

A redação do art. 109 do CTN determina que:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Por sua vez, o art. 110 do CTN estabelece que:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ricardo Lobo Torres aponta que a redação desses artigos pode levar a duas ideias opostas: a) a conjugação dos arts. 109 e 110 do CTN conduziria a uma interpretação sistemática, confirmando uma predominância do Direito Privado sobre o Direito Tributário, ou seja, extrair-se-ia a imagem de que o Direito Tributário seria um ramo de sobreposição, não podendo, portanto, alterar conceitos oriundos

do Direito Privado;¹⁹² b) o exame em separado desses artigos priorizaria o método teleológico, levando a uma interpretação econômica do fato gerador.¹⁹³

Apesar desse alerta, o fato é que esses artigos prescrevem comandos normativos diversos, razão pela qual os analisaremos separadamente, mas não sem deixar de examinar essas apontamentos traçados por Ricardo Lobo Torres (se o Direito Tributário é um ramo de sobreposição ou se haveria a possibilidade de uma interpretação econômica do fato gerador).¹⁹⁴

No que concerne ao art. 109 do CTN, a primeira observação a ser feita diz respeito à forma confusa da sua redação.¹⁹⁵ Corroborar esse entendimento Andrei Pitten Velloso, ao lecionar que essa escrita ambígua pode levar a uma série de questionamentos, tais como:¹⁹⁶

- a) qual a razão da ressalva final do dispositivo, que afasta esses princípios gerais para a definição dos respectivos efeitos tributários?
- b) esse artigo apenas afasta a incidência dos princípios gerais de direito privado para efeitos tributários, pressupondo a invariável prevalência dos conceitos, institutos ou formas privadas no Direito Tributário?
- c) poderia o legislador tributário apenas dispor sobre os efeitos fiscais, mas não alterar, para fins tributários, tais conceitos, institutos ou formas?
- d) os conceitos, institutos e formas seriam sempre recebidos de forma tácita, a menos que houvesse disposição legal expressa em sentido contrário, obstando adoção de solução diversa por parte do intérprete?
- e) versaria o art. 109 do CTN apenas sobre os conceitos mistos?

¹⁹² Cf. BIANCO, João Francisco. O planejamento tributário e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 124.

¹⁹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 139.

¹⁹⁴ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89.

¹⁹⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 138.

¹⁹⁶ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 90-91.

- f) ou, pelo contrário, importaria na adoção da interpretação econômica das normas tributárias, outorgando ao aplicador o dever de atribuir idênticos efeitos tributários a situação formalmente diversa, porém com idênticos efeitos econômicos?
- g) teria esse dispositivo acolhido as premissas da interpretação econômica, mas registrado a possibilidade de assemelhação à atividade legislativa?
- h) teria o art. 109 acolhido a interpretação econômica na sua variante conceitual de “utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia”?

Não obstante a miríade de questionamentos que podem surgir da leitura desses artigos, parece-nos que a sua redação permite afirmar a unicidade do ordenamento jurídico, o que não implicaria, contudo, o “império do Direito Privado”, pois deles também se extrai que o legislador tem autonomia para prescrever “efeitos para fins tributários”¹⁹⁷ ou como leciona Jonathan Barros Vita, o Direito Tributário em alguns casos “cria subclasses de conceitos do Direito Privado, estabelecendo diferenças pontuais em relação àqueles institutos”.¹⁹⁸

Nessa linha, aponta Andrei Pitten Velloso que o art. 109 do CTN:

[...] não confere embasamento à posição de que defende o “império do Direito Privado”, embora conduza à conclusão de que, naqueles casos em que o conceito em que o efeito for efetivamente recepcionado pelo Direito Tributário, ele conservará seus caracteres próprios, não sendo modificado *a priori*. Tampouco impede a adoção de conceitos diversos dos privados ou alteração parcial desses; pelo contrário, pretende autorizar tal prática. [...] Não versa unicamente sobre “conceitos mistos”, podendo ser aplicado perfeitamente aos conceitos de Direito Privado integralmente recepcionados pelo legislador tributário. Muito menos dá qualquer margem à teoria da interpretação econômica na acepção da desconsideração da forma jurídica [...].

¹⁹⁷ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 42. doi:10.11606/T.2.2013.tde-09012014-115232. Acesso em: 12 jul. 2018.

¹⁹⁸ Cf. VITA, Jonathan Barros. O ICMS no comércio eletrônico pós-protocolo Confaz 21/2011; uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento. *Direito tributário atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, n.27, p. 426-439, 2012. p. 430.

Como exemplo da aplicação de efeitos tributários a institutos já definidos em outros ramos do Direito, cita-se o caso da decadência e da prescrição. De acordo com o art. 173, II, do CTN, a decadência tributária pode sofrer interrupção; já no Direito Civil, por força do art. 207¹⁹⁹ do Código Civil, a decadência não se interrompe nem se suspende. Na esfera tributária, a prescrição extingue o direito de crédito, ao passo que no Direito Civil isso não é possível.²⁰⁰⁻²⁰¹

Consolidado o real significado do art. 109 do CTN, cabe analisar o art. 110. Luciano Amaro afirma que tal artigo se encontra mal situado, pois não trata de interpretação ou de integração, mas, na verdade, explicita os limites (fronteiras) da competência tributária, sendo, portanto, um artigo voltado ao legislador, e não ao intérprete da legislação tributária.²⁰²

Essa observação é verdadeira na medida em que se compreende que somente o constituinte tem o poder de realizar a interpretação autêntica da Constituição.

Possibilitar que o legislador ordinário interprete a Constituição é abrir caminho para que uma lei possa conter uma significação inconstitucional.²⁰³ É por essa razão que o art. 110 do CTN não vincula a interpretação da Constituição.

Para Hugo de Brito Machado, o art. 110 traria uma explicitação do princípio da supremacia da Constituição.²⁰⁴ Assim, tal comando normativo apenas apontaria que conceitos na Constituição não poderiam ser alterados por meio de legislação infraconstitucional.

¹⁹⁹ “Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”

²⁰⁰ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. Op. cit., p. 41.

²⁰¹ Em sentido semelhante, aponta Aliomar Baleeiro que conceitos como compensação, pagamento, mora, quitação e remissão podem ser modificados pelo Direito Tributário de forma a dar-lhes efeitos tributários próprios. (Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 438.)

²⁰² Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 250.

²⁰³ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 99-100.

²⁰⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 113.

Segundo Andrei Pitten Velloso, esse artigo não pode ter seu alcance restringido. Isto é, o art. 110 não se aplica apenas para os casos em que o conceito constitucional tributário guarda consonância com os conceitos infralegais oriundos do Direito Privado.²⁰⁵

Restringir esse alcance abriria caminho para a possibilidade de alteração dos conceitos constitucionais tributários que não correspondam ao conceito existente no Direito Privado, uma vez que “não haverá como, com base apenas na superioridade normativa da constituição, sustentar-se a impossibilidade de alteração dos conceitos”.²⁰⁶

Tal cenário mostrar-se-ia problemático, pois, como já visto, existem alguns signos na Constituição que não têm sua origem no Direito Privado, como é o caso do IPTU e do ITR. Para tais situações, estaria aberta a possibilidade de alteração do conceito constitucional desses signos.²⁰⁷

Portanto, melhor seria entender que o art. 110 do CTN impede a alteração de conceitos constitucionais tributários, quer eles tenham origem no Direito Privado ou não.

Alertam Marciano Seabra Godoi e Luciana Goulart Ferreira Saliba que o art. 110 do CTN não determina que a Constituição necessariamente definiu a competência tributária tomando por base institutos oriundos do Direito Privado.²⁰⁸

Acontece que, nos casos em que esses conceitos constitucionais tenham origem no Direito Privado, não existirá um vínculo dinâmico entre eles. Com isso quer-se dizer que, caso o conceito do Direito Privado seja alterado, não haverá reflexo dessa mudança no conceito constitucional tributário.²⁰⁹

²⁰⁵ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 97.

²⁰⁶ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 99.

²⁰⁷ *Ibid.*, p. 99.

²⁰⁸ Cf. GODOI, Marciano Seabra; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 288.

²⁰⁹ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 197.

José Maria Arruda Andrade exemplifica essa afirmativa ao apresentar que:²¹⁰

[...] a definição de serviço do Código Civil (anterior ao atual, inclusive) e a outra definição de serviço utilizada no Código de Defesa do Consumido, que inclui não só as prestações de fazer como outras operações, como as de crédito. Não se deve pressupor que a Constituição tenha utilizado essa definição do CDC, que lhe é posterior. Agora, outra questão é saber se, de fato, a Constituição pretendia se valer apenas das prestações de fazer.

Com base nessas constatações, depreende-se que os arts. 109 e 110 do CTN não vinculam nenhuma forma de interpretação constitucional, da mesma forma que não ratificam a existência do “império do Direito Privado”.

4.5 CONCEITOS CONSTITUCIONAIS E A POSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Uma vez determinado o conteúdo dos arts. 109 e 110 do CTN, incumbe analisar se eles conduziram a uma interpretação econômica. O primeiro passo é determinar de qual “interpretação econômica” se está falando. Essa dúvida advém, pois, como explica Johnson Barbosa Nogueira, a expressão “interpretação econômica” pode ter oito significados diferentes.²¹¹

Normalmente, quando se pensa na possibilidade de interpretação econômica no Brasil, faz-se referência a Enno Becker, que introduziu no código tributário alemão (RAO de 1919) os artigos 9º e 10º, que aduziam, respectivamente, que as leis fiscais deveriam ser interpretadas de acordo com o seu significado

²¹⁰ Ibid., p. 197.

²¹¹ A expressão “interpretação econômica” pode significar: I) a busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica; II) a utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia; III) a busca de identidade de efeitos econômicos; IV) o combate ao abuso de formas do direito privado; V) a introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário; VI) a mera interpretação teleológica; VII) a valoração dos fatos; e VIII) a interpretação do fato. Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 26.

econômico, e que a “obrigação tributária não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso de formas e das possibilidades de adaptação do direito civil”.²¹²

De acordo com a redação desses artigos do RAO, o intérprete estaria autorizado a buscar a significação da realidade econômica de cada caso concreto, quando verificada a não equivalência da realidade praticada para com o comando legal. Por essa razão, o contribuinte não poderia tentar contornar a incidência tributária, tendo como única finalidade a economia tributária.

Ocorre que essa alteração feita por Becker no RAO 1919 sofreu muitas críticas, uma vez que muitos doutrinadores alemães se opunham à necessidade de “interpretação econômica” das normas tributárias, dada a necessidade de prevalência dos conceitos do Direito Privado sobre os econômicos.²¹³

No Brasil, o uso dessa forma de interpretação, assim como outros temas, gera grande embate doutrinário, uma vez que parte da doutrina a refuta fortemente,²¹⁴ enquanto a outra parte a admite, mesmo com limites.²¹⁵

Normalmente, o único ponto de convergência desses doutrinadores é quanto ao seu significado, uma vez que a maioria aponta que suas origens remontam ao Direito alemão, mais precisamente às ideias de Enno Becker positivadas no RAO de 1919.²¹⁶

Portanto, no Brasil, a teoria da interpretação econômica significaria, para a maioria da doutrina, a busca de fatores econômicos que dessem substrato ao

²¹² Cf. BARROS, José Eduardo Monteiro de. *Interpretação econômica em direito tributário*. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coord.). *Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário*. São Paulo: MP, 2010. p. 14.

²¹³ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. *Elisão e evasão fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Tributária: Resenha Tributária, 1988. p. 403.

²¹⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 130.

²¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 758.

²¹⁶ Em sentido contrário se posiciona, por exemplo, Cristiano Carvalho, para quem as origens da análise econômica remontam a Cesare Beccaria e Jeremy Bentham, e, modernamente, a Ronald Coase, com a Escola de Chicago. Cf. CARVALHO, Cristiano. *Direito e economia ou análise econômica do direito*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 185.

negócio ou, ainda, a busca de interpretação da norma para encontrar sua finalidade econômica.

Com base nessa caracterização, autores como Ricardo Lobo Torres²¹⁷ e Marco Aurélio Greco²¹⁸ defendem que critérios como capacidade contributiva, igualdade e solidariedade devem nortear a interpretação da lei.

Assim, esses princípios devem ser usados pelo intérprete da lei para maximizar a finalidade da norma, uma vez que as leis tributárias têm um caráter arrecadatório, necessário para perfazer as despesas estatais.

Segundo essa corrente doutrinária, sempre que um fato expressar riqueza, deve ser tributado, já que não seria isonômico que algumas atividades fossem tributadas e outras não. Fora isso, por ser a CF/88 calcada em critérios sociais, o princípio da solidariedade que a informa prevaleceria sobre demais princípios, o que justificaria a cobrança de tributos.

Por esses motivos, a norma deveria ser analisada de forma a maximizar a sua finalidade arrecadatória, o que autorizaria o intérprete a expandir a incidência tributária com base em critérios econômicos.²¹⁹

Sobrevém que a leitura em conjunto dos arts. 109 e 110 CTN não pode significar a possibilidade de interpretação econômica nos moldes em que ela era aplicada na Alemanha, pelas razões abaixo elencadas.

O primeiro argumento a ser levado em consideração reside no alerta feito por Geraldo Ataliba quanto à possibilidade de importação de elementos advindos

²¹⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244.

²¹⁸ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 315.

²¹⁹ Cf. LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 150.

do Direito Comparado, uma vez que se esquece a forma peculiar como o nosso ordenamento jurídico foi construído.²²⁰

Com essa afirmativa, não se quer negar a possibilidade de absorção de conceitos do Direito Comparado pelo ordenamento pátrio. Defender essa visão cega seria refutar que no ordenamento jurídico brasileiro existem diversos elementos advindos do direito estrangeiro.

Sucedee que, como ensina Paulo de Barros Carvalho,²²¹ ao expor os ensinamentos de Vilém Flusser, não existem traduções perfeitas, portanto, para que um conceito seja assimilado pelo ordenamento brasileiro, é preciso que se verifique a adequação desse conceito ao ordenamento pátrio.

Como exposto em tópico acima, o sistema tributário constitucional brasileiro caracteriza-se pela sua grande peculiaridade em face dos outros ordenamentos tributários mundo afora, o que leva à necessidade de um maior cuidado na “tradução” de institutos oriundos do Direito Comparado.

Para que um instituto do Direito Tributário comparado seja utilizado no ordenamento brasileiro, não basta que se realize a sua tradução literal para o português, é necessário, ainda, analisar se ele guarda consonância com cada uma das características peculiares do sistema constitucional tributário brasileiro.

Destarte, é preciso, em um primeiro passo, verificar se ele tem concordância com a Constituição, em outras palavras, se está de acordo com a competência tributária nela estabelecida e se não descaracteriza o conceito dos signos constitucionais nela presentes.²²²

Já nesse primeiro exame, a incorporação da análise econômica do Direito mostra-se problemática, já que coloca em xeque as competências tributárias elencadas na Carta Magna.

²²⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 67.

²²¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 164.

²²² Cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 65.

Isso ocorre, pois como alinhar a ideia de que o legislador foi tão rigoroso ao detalhar competências tributárias, se pode o intérprete, embasado, por exemplo, na capacidade contributiva, tributar uma situação que não estava elencada dentro das competências tributárias.²²³

Por outro giro, a interpretação econômica também pode entrar em choque com uso de conceitos feitos pelo legislador constituinte, porquanto pode romper com a definição dada aos signos constitucionais quando da promulgação da CF.

Melhor colocando essa problemática, o que se quer dizer é que, em vez de usar os conceitos oriundos preferencialmente do Direito Privado que foram incorporados pela Carta Magna quando da sua promulgação,²²⁴ o emprego da interpretação econômica pode levar ao uso desses conceitos de forma completamente diversa daquela raciocinada pelo constituinte.

Para elucidar as duas situações acima descritas, basta pensar na tributação da locação: poderia ela ser realizada por meio do ISS?

Vale lembrar que o legislador constituinte não determinou nenhuma competência tributária ligada à locação. Ademais, o signo “serviço”, constante na Lei Maior, segundo a doutrina, é advindo do Direito Civil, sendo entendido como obrigação de fazer.²²⁵

Acontece que, para a economia, o termo “serviço” se mostra muito mais extenso, estando a locação por ele abrangida. Nesse sentido, poder-se-ia, por meio de interpretação econômica, admitir a incidência do ISS sobre a locação, uma vez que esta exprime capacidade contributiva?

²²³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 184.

²²⁴ Cf. TAKANO, Caio Augusto. ISS sobre as prestações de serviços provenientes do exterior: entre competitividade internacional e os limites da competência tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 120. p. 129.

²²⁵ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 54-55.

Reconhecer essa possibilidade é admitir que o constituinte teria tomado tanto cuidado para esmiuçar as competências tributárias e elencar vários conceitos para nada dizer.²²⁶

Destaca-se que o constituinte estruturou o sistema constitucional tributário de forma detalhada e rígida buscando impor limites ao poder de tributar. Dessa forma, a finalidade primária do sistema tributário brasileiro é elencar direitos e garantias dos contribuintes.²²⁷⁻²²⁸

Assim, do texto da CF/88 consegue-se extrair quais tributos podem ser cobrados, os sujeitos competentes, a materialidade do tributo, bem como em qual conceito o fato pode ser encaixado.

Qualquer tentativa de criação ou cobrança de algum tributo fora desses limites estará plasmada de inconstitucionalidade, pois ofenderá a garantia fundamental do contribuinte de só ser tributado conforme os preceitos estabelecidos na Constituição.

Além desses argumentos, lembram Ricardo Mariz de Oliveira, Gustavo Martini de Matos e Fábio Piovesan Bozza²²⁹ que o anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, previa em seus arts. 129²³⁰ e 134²³¹ a possibilidade

²²⁶ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 56.

²²⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Direitos e garantias fundamentais do contribuinte após a Constituição Federal de 1998. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 107/108. p. 269.

²²⁸ Não se nega que todo o sistema tributário tem uma finalidade arrecadatória, contudo, essa finalidade, no Brasil, é secundária.

²²⁹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 390.

²³⁰ “Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à concitação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”

²³¹ “Art. 134. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação tributária como infração.”

do uso da interpretação econômica.²³² No entanto, esses artigos não constaram na redação final do CTN.

Isso quer dizer que quando o legislador, antes da CF/88, teve a oportunidade de decidir sobre a aplicação da consideração econômica no ordenamento jurídico, ele expressamente a renegou.

Outrossim, Brandão Machado – ao traduzir os pensamentos de Wilhelm Hartz e explicar a possibilidade de interpretação econômica no Brasil – adverte expressamente que já naquela época (antes da CF/88) a utilização da interpretação econômica mostrava-se incompatível com o sistema tributário brasileiro, não podendo aqui ser utilizada.²³³

Por tudo até aqui exposto, ignorar o alerta feito por Brandão Machado é desconsiderar todo o CTN. Além disso, defender a possibilidade de interpretação econômica no Brasil é atentar contra as disposições constitucionais tributárias.

Permitir que preceitos como capacidade contributiva, igualdade ou solidariedade autorizem a cobrança de tributos sem haver previsão constitucional é renegar que a Constituição traçou competências e conceitos tributários em seu bojo, bem como atentar contra o princípio da legalidade.²³⁴

²³² Conferir também o art. 131, parágrafo único, do anteprojeto do CTN:

“Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar”. BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 6 nov. 2017.

²³³ Cf. MACHADO, Brandão. Prefácio do autor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 26.

²³⁴ Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 121.

Aceitar que esses preceitos sejam usados para buscar a suposta finalidade arrecadatória do Estado é desconhecer que no Brasil o sistema tributário foi concebido como uma garantia ao contribuinte.²³⁵

Vale aduzir que, no ordenamento pátrio, até mesmo preceitos como a capacidade contributiva, a igualdade e a solidariedade são, primordialmente, garantias a direitos fundamentais do constituinte, sendo, conseqüentemente, um grande equívoco pensar que esses princípios existem, em nosso ordenamento, como fundamento arrecadatório.

No que concerne ao plano infralegal, consentir que consideração econômica alargue a abrangência da lei tributária é abrir a possibilidade do emprego da analogia e, conseqüentemente, renegar o princípio da legalidade.

Mediante tudo o que foi aqui exposto, admitir o uso da consideração econômica, quer pelo legislador, quer pelo judiciário, resulta em verdadeira afronta ao sistema tributário vigente após a Constituição de 1988.

Acolher a possibilidade de seu uso é ver o sistema tributário como um quadro abstrato, permitindo que o legislador dê ao sistema a interpretação que melhor lhe convém. Acontece que, nesse caso, o resultado da interpretação será quase sempre o mesmo: aumentar a arrecadação do Estado.

E, para fundamentar essa finalidade, vale usar qualquer princípio ou argumento. Justificativas essas que autorizam a tributação a todo e qualquer custo, o que de fato não deveria ocorrer, pois esses princípios são verdadeiras garantias aos contribuintes.

Disso se extrai que, no Brasil, novas realidades somente serão tributadas caso se enquadrem em uma das competências tributárias presentes na CF/88. Assim, não há possibilidade de que essas novas realidades sejam tributadas apenas por exprimirem capacidade contributiva.

²³⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 176.

Assim, para que uma atividade seja tributada no Brasil, é preciso, primeiramente, que a Constituição elenque competência tributária, estabelecendo um sujeito ativo competente para criar o tributo. Em segundo lugar, é necessário que a atividade se enquadre em um dos conceitos atribuídos a uma das competências tributárias traçadas na Carta Magna. Além disso, deve existir uma norma infraconstitucional que traga todos os elementos da regra matriz de incidência. Por fim, deve haver subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência, para que a exação seja cobrada do sujeito passivo da obrigação tributária.

4.6 A INTERDISCIPLINARIDADE ENTRE O DIREITO E A ECONOMIA

Se interpretação econômica não guarda consonância com o sistema tributário vigente no Brasil, então qual seria a relação existente entre o Direito Tributário e a Economia?

Para compreender essa interconexão, deve-se entender que tanto o Direito Tributário como a Economia são ciências autônomas, que criam as suas próprias realidades. Isto é, como leciona Paulo de Barros Carvalho, o fato é apenas um. Contudo, cada uma dessas ciências dará um recorte metodológico diferente à realidade, passando a compreender e enxergar esse fato de maneiras diferentes, conferindo-lhe significações “políticas, econômicas, éticas, históricas, etc.”.²³⁶

Em sentido semelhante se posiciona Elidie Bifano, ao aduzir que a separação em disciplinas é apenas um instrumento prático, que proporciona o melhor entendimento das ciências. Ocorre que, hodiernamente, verifica-se uma mudança comportamental em que o estudo fragmentado cedeu lugar à interdisciplinaridade, uma vez que se busca entender a colaboração existente as diversas ciências.²³⁷

²³⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 97, p. 7-17, p. 8.

²³⁷ Cf. BIFANO, Elidie Palma. O direito tributário e a interdisciplinaridade com outros ramos do saber. *Direito tributário atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, n. 30, p. 158-171, p. 160.

Essa transformação também se refletiu no Direito, pois outrora se entendia que o sistema jurídico seria fechado e encerrado em si mesmo, pouco importando a influência de outras ciências.²³⁸ Entretanto, essa visão vem perdendo espaço na medida em que se compreende que o estudo da norma jurídica deve ser feito levando em consideração o mundo social²³⁹ e suas conexões com outras ciências e disciplinas.²⁴⁰

No que concerne ao Direito Tributário, aduz Elidie Bifano que a sua relação com os outros ramos do saber se dá desde “a elaboração da norma pelo Poder Público, passando por sua aplicação e interpretação”.²⁴¹

Apesar de admitida a inter-relação do Direito Tributário com os outros ramos do saber, deve-se compreender que essa interdisciplinaridade não ocorre de forma livre, pois, como adverte Paulo Ayres Barreto, ela só se dará quando garantida a prevalência das regras e princípios que norteiam cada um desses sistemas.²⁴²

Dessa forma, para que institutos advindos de outros ramos sejam utilizados pelo Direito Tributário, torna-se necessário que eles lhes passem um crivo, que exige a perfeita consonância desses conceitos com os princípios e regras que norteiam a área que “solicita” os institutos oriundos de outros ramos do saber.

Tal ideia encontra lastro no pensamento de Niklas Luhmann, para quem o sistema jurídico seria autopoietico, apresentando-se operativamente fechado, mas

²³⁸ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 79.

²³⁹ Cf. BIFANO, Elidie Palma. Op. cit., p. 158-171, p. 161.

²⁴⁰ Cf. NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo de interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 3, p. 207-214.

²⁴¹ Cf. BIFANO, Elidie Palma. Op. cit., p. 161.

²⁴² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 267.

cognitivamente aberto.²⁴³ Misabel Derzi explica essa teoria apontando que o Direito Tributário brasileiro seria uma incompletude incompletável.²⁴⁴

Isso quer dizer que não haveria lacunas no Direito Tributário brasileiro, porquanto que somente aquilo que é regido pelo ordenamento jurídico e presente em lei é que importaria para o Direito Tributário. Por outro lado, este não estaria fechado, podendo novas realidades sociais serem inseridas por meio de lei.

Disso se extrai que conceitos econômicos somente importam quando transplantados para dentro do Direito Tributário por intermédio de lei e desde que estejam de acordo com os preceitos traçados no sistema constitucional tributário.

Não é por outra razão que Fernando Fonseca, ao estudar o significado da expressão “renda”, exclui a possibilidade de definições econômicas influenciarem o Direito. Essas significações econômicas não prevalecem sobre o conceito jurídico, e isso se dá porque o Direito tem autonomia para construir seus próprios conceitos, “sem qualquer subordinação a definições oriundas de outras ciências”. Dessa maneira, apesar de tanto o Direito como a Economia se utilizarem da expressão “renda”, esta tem um significado próprio para o Direito, em especial para o Direito Tributário.²⁴⁵

Apesar de as definições externas – em especial as econômicas – poderem servir de inspiração para o legislador quando da elaboração do conceito jurídico, este (legislador) deverá se atentar aos pressupostos inerentes ao sistema jurídico, de tal forma que, ao final do processo legislativo, existirá, por exemplo, um conceito de renda próprio para o Direito, bem como outro conceito válido para a Economia.

²⁴³ Cf. LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University, 2004. p. 357.

²⁴⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. v. 2. p. 409.

²⁴⁵ Cf. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 47.

Essa lógica em que cada um dos ramos do saber formula seus próprios conceitos evita que influências externas acarretem no uso errôneo das significações dos conceitos.²⁴⁶

Pensando no Direito Tributário, isso significa dizer que a proibição do uso direto de conceitos oriundos de outros ramos do saber – neste caso, o econômico – impede que a competência traçada na Constituição seja alargada indevidamente, hipótese essa que poderia gerar conflitos de competência, bem como significar grave ofensa ao pacto federativo.

Dito isso, parece claro como se dá a interdisciplinaridade entre o Direito e a Economia, uma vez que, embora esta possa influenciar a formação de conceitos jurídicos, essa inter-relação somente será possível quando os *inputs* econômicos forem juridicizados pelo legislador, deixando eles de serem conceitos da Economia para se tornarem conceitos jurídicos próprios, que guardam consonância com o sistema jurídico (tributário) e possuem significação própria para o Direito (Tributário).

4.7 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA: UMA POSSIBILIDADE?

A partir de todas as características expostas a respeito do sistema constitucional tributário brasileiro, incumbe agora responder se mesmo em um sistema tão minucioso e rígido é possível haver conflitos de competência.

O primeiro ponto a ser discutido é a própria expressão “conflito de competência”, uma vez que ela é rejeitada por parte da doutrina. A esse respeito, Ricardo Anderle aduz que, em detrimento dessa locução, utilizam-se outras, tais como “conflito de leis”, “conflito de incidência”.²⁴⁷

Tácio Lacerda Gama, ao estudar sobre o tema, leciona que ao pé da letra os conflitos de competência não existiriam. Aquilo que é assim denominado não

²⁴⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

²⁴⁷ Cf. ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 119.

passa da tentativa de dois sujeitos tentarem tributar o mesmo “fato qualificado numa competência privativa ou exclusiva, de tal forma que, no exercício simultâneo das duas competências, uma das pretensões será indevida”.²⁴⁸

Nessa visão, aquilo que é chamado de conflito de competência na verdade deveria ser denominado de “conflito de incidências tributárias” ou, ainda, de conflito de competência arrecadatória.²⁴⁹

Para Roque Antonio Carrazza, esses conflitos de competência não existiriam, sendo na verdade conflitos “supostos”, pois “os limites de toda competência estão perfeitamente traçados, e bem articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias”.²⁵⁰

De acordo com José Roberto Vieira, esses conflitos aparentes ocorreriam em razão de problemas de interpretação ou, ainda, de invasão de competência por parte de leis infraconstitucionais.²⁵¹

Muito embora tecnicamente o uso da expressão “conflito de competência” – de acordo com essa corrente – mostre-se errado, o fato é que, mesmo que se admita que a Constituição tenha delimitado de forma detalhada as competências tributárias, esses confrontos existem.

Tal constatação remete, dadas as devidas proporções, aos ensinamentos de Ricardo A. Guibourg a respeito das lacunas, que ao descrever o fechamento do Direito, aponta que as lacunas não existiriam, contudo, na prática, elas existem.²⁵²

José Alberto Oliveira Macedo ratifica a possibilidade de existência de conflitos de competência ao lecionar que não são poucas as ocasiões em que se percebe “certa imprecisão de conceitos constitucionais no âmbito de algumas das

²⁴⁸ Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 245.

²⁴⁹ *Ibid.*, p. 245.

²⁵⁰ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 594.

²⁵¹ Cf. VIEIRA, José Roberto. *O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos*. In: X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 568-574.

²⁵² Cf. GUIBOURG, Ricardo A. *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema. La revolución informática. Niveles del análisis jurídico*. Buenos Aires: Astrea, 1987, p. 110.

competências tributárias outorgadas, o que gera entendimentos diversos sobre a matéria”.²⁵³

Portanto, na prática os conflitos de competência existem, independentemente do nome que se queira dar a esse fenômeno. Corroborando esse entendimento Bernardo Ribeiro De Moraes,²⁵⁴ ao apontar que no mundo real existirão vários casos em que a competência tributária não será respeitada. De acordo com esse doutrinador, são exemplos de casos de conflitos de competências: a) o *bis in idem*; b) a bitributação; c) a invasão de competências.²⁵⁵

Isso posto, admite-se a possibilidade de conflito de competência tributária, pois, por mais conciso que possa ser um conceito, sempre haverá um grau de abstração por trás dele, daí a necessidade de defini-lo.²⁵⁶⁻²⁵⁷

Com isso se quer dizer que, mesmo que a Constituição se utilize de conceitos, sempre haverá o problema de delimitar o significado do signo. Além disso, um fato nem sempre se acomodará debaixo da descrição de um único signo.²⁵⁸

Para validar essa afirmativa, basta pensar: o que é uma mercadoria? Até que ponto o conceito de mercadoria está dissociado da prestação de um serviço? Por outro lado, do ponto de vista do fato, se se pensar em um restaurante *self-service*, nele se presta um serviço ou há uma venda de mercadoria?

²⁵³ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 32. doi:10.11606/T.2.2013.tde-09012014-115232. Acesso em: 12 jul. 2018.

²⁵⁴ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5.ed. v.1. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 1. p. 282.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 282-288.

²⁵⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 41.

²⁵⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 157.

²⁵⁸ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 188.

Em sentido semelhante, aponta Igor Danielevicz que a noção de serviço se faz presente tanto para o ISS como para o ICMS e o IPI.²⁵⁹ Isso ocorre, pois toda a comercialização de mercadorias pressupõe a realização de um serviço, assim como na industrialização exige um fazer (serviço) acompanhado de uma obrigação de dar.²⁶⁰

Leonardo Buissa e Gabriel Buissa corroboram essa ideia ao lecionarem que o legislador tinha conhecimento da existência de uma zona cinzenta entre esses tributos. Tanto é verdade que o legislador teve o cuidado de, no art. 8º do Decreto-lei n. 406/69, determinar que, nos casos em que houvesse a prestação de serviço acompanhada do fornecimento de mercadorias, haveria a incidência apenas do ISS, comando esse que foi repetido no art. 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003.²⁶¹

Percebe-se que muitos desses conflitos são causados pela própria forma como as competências foram repartidas no Brasil. Pois, no que tange aos tributos sobre o consumo, aquilo que mundo afora é concentrado, via de regra, em um único tributo (IVA), no Brasil foi repartido em três materialidades diferentes, sob mercadorias, serviços e industrialização (ICMS, ISS e IPI, respectivamente).²⁶²

Nessa perspectiva, aponta José Alberto Macedo que:²⁶³

[...] também há certa imprecisão semântica sobre os critérios materiais dos impostos sobre o consumo, cuja realidade social e econômica ganhou um recorte jurídico incomum no ordenamento brasileiro, quando comparado

²⁵⁹ Cf. DANIELEVICZ, Igor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC. n. 116/2003 em face do Decreto-lei n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.

²⁶⁰ Cf. TOLEDO, José Eduardo Tellini. *O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 84.

²⁶¹ Cf. BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 372-273.

²⁶² Cf. BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 372.

²⁶³ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 32. doi:10.11606/T.2.2013.tde-09012014-115232. Acesso em: 12 jul. 2018.

com diversos ordenamentos que preveem a tributação sobre os bens e serviços mundo afora.

Tal divisão leva à necessidade de maior esforço por parte do intérprete para determinar o que é cada um desses signos e o que neles está compreendido. Ocorre que, no mundo jurídico, é difícil haver consenso sobre um tema, sendo assim, cada vez mais, com as mudanças sociais, o enquadramento de um fato em apenas um conceito mostra-se difícil.

Logo, aquilo que no século passado obrigatoriamente era uma mercadoria, hoje em dia, dada a desmaterialização dos bens, pode ser visto tanto como uma mercadoria quanto como um serviço, ou como nenhuma dessas duas opções.

Nessa perspectiva, o mais correto é a opção adotada, por exemplo, pelo Direito europeu, em que a competência é uma, e o conceito de mercadoria é um gênero, sendo os serviços algo residual.²⁶⁴

Muito embora essa seja uma visão ideal, o fato é que no Brasil isso não ocorre, cabendo a três entes diferentes tributar signos que podem, muitas das vezes, apresentar zonas limítrofes muito próximas, o que abre espaço para a existência de possíveis conflitos.

Além dessa problemática, frisa-se que a correção dessas questões causadas por essa zona de penumbra exige uma intervenção do intérprete, no sentido de definir o significado de cada um desses signos.²⁶⁵

Ocorre que no Direito nem tudo é unânime, assim, o significado de um signo pode (como quase sempre acontece) variar de um jurista para outro, ou de acordo com o julgador.

Adicionam-se a essa incógnita as constantes alterações jurisprudenciais, como ocorreu no caso do conceito de serviço, já que, em menos de trinta anos da

²⁶⁴ Cf. GOMEZ, Salvador Ramirez. *El impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Civitas, 1994.

²⁶⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 291.

existência da CF/88, o STF reconheceu no mínimo três noções de serviço diferentes.²⁶⁶

Soma-se a toda essa indefinição o fato de existirem entes tributantes carentes de recursos, que em tempos de crise aumentam sua voracidade arrecadatória ao verem novos fatos presuntivos de riqueza que não são tributados e que nem sempre se encontram adstritos a apenas uma materialidade.

Isto é, muitas vezes, esses fatos podem ser considerados mercadorias, serviços ou nenhum deles, a depender do referencial que se adote, o que pode mudar completamente a incidência à qual eles se encontram sujeitos.

Com o retrato desse cenário, fica materializado o “carnaval” jurídico tributário das competências tributárias,²⁶⁷ em que reina a insegurança, quer pela indefinição lógico-semântica dos signos presentes na Constituição, quer pelas constantes alterações jurisprudenciais, ou ainda pela necessidade arrecadatória dos entes, que se aproveitam dessa indefinição para criar tributos, muitos deles inconstitucionais.

Eis, portanto, a necessidade da correta análise desses signos constitucionais, para evitar toda essa problemática. Além disso, uma vez admitida a possibilidade de conflitos de competência, fica evidenciada a necessidade de Lei Complementar,²⁶⁸ à qual cabe, nos casos em que os limites entre esses signos se mostram tênues, delimitar qual tributo deve incidir, evitando, assim, os possíveis conflitos de competência.

Entretanto, ressalta-se que não pode Lei Complementar mudar o significado dos signos. Isso representaria a alteração do conceito constitucional por meio de legislação infraconstitucional.²⁶⁹ Assim, a ela apenas cabe eliminar o

²⁶⁶ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – conceito de serviço e jurisprudência do STF. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 116, p. 185-190, 2011. Mesa Expositiva – XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 2011.

²⁶⁷ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

²⁶⁸ Cf. GARCIA, Regina Vitoria Soares. *A tributação do ISS na sociedade da informação*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05122016-134023/>>. Acesso em: 12 jul. 2018. p. 180.

²⁶⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53.

conflito, apontando qual imposto deve incidir, desde que o fato se encaixe perfeitamente no conceito do signo.

5 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SUAS MATERIALIDADES

Em razão da extensão do sistema tributário brasileiro e da delimitação metodológica desse trabalho, buscar-se-á analisar alguns tributos que se mostram relevantes para o caso da computação das nuvens.

Dar-se-á ênfase ao estudo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e da competência residual, apresentando as suas características nodais.

5.1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)

A Constituição de 1988, ao repartir as competências, aduziu no art. 155, II, que caberia aos Estados e ao Distrito Federal instituir o chamado imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Muito embora a redação do referido artigo pareça de hialina clareza, dele se exige um verdadeiro esforço interpretativo, porquanto a sua análise revela importantes detalhes da competência para instituir esse tributo.

O primeiro deles está justamente em determinar quem detém a competência tributária para instituir esse imposto. Para o leitor mais apressado, a resposta seria óbvia: apenas os Estados e o Distrito Federal.

Entretanto, Roque Antonio Carrazza²⁷⁰ lembra que, além desses sujeitos (Estados e o Distrito Federal), a União também tem competência para instituir o ICMS. Isso seria possível nos Territórios, conforme a redação do art. 147 da

²⁷⁰ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 42.

CF/88,²⁷¹ ou no caso do art. 154, II,²⁷² pois a Constituição autoriza a União a instituir o imposto extraordinário de guerra externa sobre mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos, no caso, o ICMS.

O segundo ponto está na quantidade de impostos que se pode extrair da leitura do art. 155, II. Para alguns,²⁷³ esse inciso revela no máximo três impostos, sendo eles: a) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria); b) imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS-Serviços); c) imposto sobre os bens importados do exterior (ICMS-Importação).

Para outros, como Roque Antonio Carrazza,²⁷⁴ a sigla ICMS revela ao menos cinco impostos distintos, sendo eles: a) imposto sobre operações mercantis; b) imposto sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre o serviço de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Muito embora o próprio autor critique a grande concentração de tributos debaixo de uma mesma sigla – pois isso provoca inúmeras confusões²⁷⁵ –, nesse trabalho partir-se-á desse recorte para analisar o ICMS-Mercadoria e o ICMS-Comunicação.

Tal recorte faz-se necessário, uma vez que não é o objetivo principal desta dissertação analisar esmiuçadamente todos os impostos embutidos na sigla ICMS.

²⁷¹ “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

²⁷² “Art. 154. A União poderá instituir: (...) II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

²⁷³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 753; ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 105.

²⁷⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 42.

²⁷⁵ Ibid., p. 43.

Importa, aqui, estudar apenas aqueles tributos que podem incidir sobre a *cloud computing*.

Por isso, não se examinará o ICMS como o imposto sobre: a) serviço de transporte interestadual e intermunicipal; b) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; c) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

5.1.1 ICMS-MERCADORIA

A hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria está alicerçada nas “operações de circulação de mercadorias”. José Eduardo Soares de Melo adverte que é imperiosa a análise de todos esses “elementos” para que possa encontrar a essência da materialidade da hipótese de incidência do ICMS-mercadoria.²⁷⁶

Adverte Roque Antonio Carrazza²⁷⁷ que não é porque uma operação tem por objeto uma mercadoria que por isso haverá incidência desse tributo. Este só recairá naquelas operações relativas a “circulação de mercadoria”. Por essa razão se deve estudar cada uma dessas expressões, para que se possa entender o que vem a ser esse imposto.

A expressão “operações” é, segundo Aliomar Baleeiro²⁷⁸ o núcleo desse tributo, servindo as demais expressões como adjetivos. Por sua vez, entende Vittorio Cassone²⁷⁹ que o termo “operação” seria um vocábulo genérico, que dependeria da palavra “circulação” para ser compreendido.

²⁷⁶ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 13.

²⁷⁷ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

²⁷⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 535.

²⁷⁹ Cf. CASSONE, Vittorio. *ICMS – materialidade e características constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 791.

Em que pese a posição de Vittorio Cassone, doutrinadores como José Eduardo Soares de Melo²⁸⁰ e Roque Antonio Carrazza²⁸¹ entendem que o termo “operação” tem significado próprio.

Do mesmo modo, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, ao analisarem o antigo ICM, apontavam que a expressão “operações” deveria ser entendida como um ato jurídico, ou seja, como um ato regulado pelo Direito, pouco importando o sentido econômico ou social dado a esse termo.²⁸²

Já Eliud José Pinto da Costa leciona que somente o ato jurídico classificado como negócio jurídico é que pode ser objeto de uma “operação”. Logo, para o Direito Tributário, só importariam as chamadas operações mercantis, que seriam aquelas praticadas por negociantes e que movimentariam mercadorias para fins de consumo.²⁸³

Em sentido semelhante, Roque Antonio Carrazza²⁸⁴ assinala que o ato jurídico que caracteriza uma operação mercantil é aquele que: a) é regido pelo Direito Comercial; b) vem praticado num contexto de atividades empresariais; c) tem por finalidade o lucro; d) tem por objetivo uma mercadoria.

Helena Taveira Tôrres sintetiza o conceito de operações ao expor que são “atos jurídicos praticados pelos sujeitos passivos que realizam transações mercantis relevantes à circulação de mercadorias”.²⁸⁵

Quanto ao vocábulo “circulação”, ensina Paulo de Barros Carvalho que deve ser visto como a mudança de titularidade. Para ele, circulação é a “passagem de uma mercadoria de uma pessoa para outra”, promovendo, assim, a mudança do

²⁸⁰ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 13.

²⁸¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

²⁸² Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM: operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 25/26, n. 7, p. 101-119, 1983, p. 104.

²⁸³ Cf. COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 103-104.

²⁸⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 44.

²⁸⁵ Cf. TÔRRES, Helena Taveira. A hipótese do ICMS sobre operações mercantis na Constituição e a solução de conflitos normativos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 327.

patrimônio.²⁸⁶ Ocorre que Geraldo Ataliba e Cleber Giardino entendem que não é toda e qualquer circulação que dará incidência do ICMS, mas somente a circulação jurídica.²⁸⁷

Tal advertência se mostra relevante quando se entende que o termo “circulação” pode ter ao menos quatro significados diferentes, sendo eles: a) circulação física; b) circulação econômica; c) circulação comercial; d) circulação jurídica.²⁸⁸

Como ensina José Souto Maior Borges,²⁸⁹ inexistem semelhanças entre essas espécies de circulação. Para o Direito Tributário, só importaria a chamada circulação jurídica, que é aquela realizada entre duas pessoas com o intuito de praticar atos de comércio que revelem conteúdo patrimonial.²⁹⁰

Advém que, para Alcides Jorge Costa, o termo “circulação” não necessariamente envolve a transferência de propriedade, definindo-se pelo fluxo natural do comércio, levando mercadorias ao consumidor final.²⁹¹

Tal posição se justificaria, tendo em vista que o ICMS-Mercadoria seria um imposto voltado ao consumo, motivo pelo qual o consumidor final deveria ser sempre tributado. Além disso, nenhuma das fases da operação poderia ficar sem tributação, pois isso acarretaria desequilíbrio na operação final realizada com o consumidor.²⁹²

Quanto ao conceito de mercadoria, este se mostra o ponto fulcral para fins da incidência de novas tecnologias, porquanto estas seriam bens intangíveis, ao

²⁸⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 756.

²⁸⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. “Núcleo da definição do ICM”. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26. São Paulo: Malheiros. p. 104.

²⁸⁸ Cf. COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 105-109.

²⁸⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, out. 1971. ISSN 2238-5177, p. 36. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>>. Acesso em: 10 maio 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v103.1971.35281>.

²⁹⁰ Cf. COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 105-109.

²⁹¹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 88.

²⁹² *Ibid.*, p. 85.

passo que, para a doutrina tradicional, o conceito de mercadoria estaria ligado a bens tangíveis.

José Eduardo Soares de Melo leciona que a mercadoria deve ser entendida como “bem móvel corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo”.²⁹³

Frisa-se que esse teria sido o conceito de mercadoria incorporado pela Constituição de 1988. Isto é, o constituinte, quando se referiu ao signo “mercadoria”, o fez pensando no conceito então vigente no Direito Comercial.²⁹⁴

Desse modo, para José Eduardo Soares de Melo,²⁹⁵ o conceito de mercadoria seria aquele exarado no art. 191 do Código Comercial de 1850²⁹⁶ e no art. 47 do Código Civil de 1916.²⁹⁷

Seguindo essa corrente doutrinária, o STF, no julgamento do RE n. 176.626, consagrou que os bens incorpóreos não se encaixariam no conceito de mercadoria, que contemplaria apenas bens corpóreos. Fora isso, esse julgado também delimitou que “operações [...] têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria”.

Sucedem que essa posição doutrinária e jurisprudencial a respeito do conceito de mercadoria não se mostra dominante, pois Carvalho de Mendonça

²⁹³ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 17.

²⁹⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 51.

²⁹⁵ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 16-18.

²⁹⁶ “Art. 191 – O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo n. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.”

²⁹⁷ “Art. 47. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.”

conceituava mercadoria como tudo aquilo que poderia ser objeto de comércio, não fazendo menção ao estado corpóreo da mercadoria (se tangível ou não).²⁹⁸

Para Alcides Jorge Costa, a Constituição não teria constitucionalizado o conceito comercial de mercadoria, já que nem mesmo no Código Comercial teria definido o que seria mercadoria. Segundo ele, o conceito de mercadoria vigente seria uma “antítese a cousas móveis, dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores, ora compreende qualquer objeto que, tendo valor de troca, pode entrar na circulação comercial”.²⁹⁹

Nessa visão, mercadoria seria “toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação, ou recebida”, sendo irrelevante a ocorrência de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.³⁰⁰

Essa definição de mercadoria estaria em consonância com as mudanças sofridas pela sociedade, em especial no meio eletrônico, na medida em que aquilo que era corpóreo (mercadoria) passou a ser também intangível.

Se antes, para a venda de *softwares*, necessitava-se de um meio físico, hoje, o máximo que se exige é o seu *download*, chegando-se, em muitos casos, a se falar apenas na disponibilização do acesso do aplicativo por meio da internet, sem a necessidade de *download* ou instalação do programa no computador.

Nota-se, portanto, que o mundo da informática se torna a cada dia mais intangível. E é por essa razão que a ideia do conceito de mercadoria conforme defendido por Alcides Jorge Costa revela-se importante, uma vez que ela possibilitaria a tributação desses bens intangíveis por meio do ICMS.

Marco Aurélio Greco³⁰¹ ratifica esse pensamento ao afirmar que a ideia de mercadoria precisa ser atualizada, garantindo, assim, a incidência de tributo sobre todo ato de mercancia que exprima capacidade contributiva. Por essa linha de

²⁹⁸ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. v. 5. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1946. v. 5. p. 28-30.

²⁹⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 96-101.

³⁰⁰ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 99.

³⁰¹ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 93-94.

raciocínio, o *software*, apesar de não ser uma mercadoria no sentido clássico, poderia ser entendido como tal, desde que fosse objeto de uma atividade de comércio.

Tendendo a seguir essa linha, o STF, na medida cautelar de Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, entendeu que o ICMS deveria incidir sobre bens incorpóreos, razão pela qual os *softwares* transmitidos via *download* estavam sujeitos a esse tributo.

Não obstante essa posição defendida por parte da doutrina e liminarmente pelo STF, parece-nos que ela deve ser reconsiderada, pois pensar que algo pode ser tributado só porque exprime capacidade contributiva é admitir a possibilidade da interpretação econômica de conceitos constitucionais, o que, como visto, pode ser aceito em outros ordenamentos jurídicos, mas é intolerável pelo sistema constitucional tributário brasileiro.

Logo, não é porque o *software* ou o seu *download* exprime capacidade contributiva – sendo a sua tributação interessante para o Estado Democrático de Direito – que poderá ser enquadrado no conceito de mercadoria.

Outra justificativa que deve ser afastada é a possibilidade de alteração do conceito de mercadoria por meio de legislação infraconstitucional. Pois, se admitida tal possibilidade, estar-se-ia abrindo caminho para que a Constituição fosse alterada por meio de legislação infraconstitucional, o que é inadmissível,³⁰² além de colocar em risco direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, uma vez que a eles foi assegurado o direito de só serem tributados de acordo com moldes da Carta Magna.

Melhor explicando, se o legislador determinou que só pode haver incidência de ICMS sobre mercadorias ou, ainda, de ISS sobre serviços, não pode, com base na mera capacidade contributiva, utilizar-se de ficções para chamar de serviço ou de mercadoria algo que não se enquadra nesse conceito. Se assim proceder, estará fazendo incidir tributo sobre fato não jurisdicionalizado, bem como rompendo

³⁰² Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53.

com o direito do contribuinte e com a sua segurança jurídica de só ser tributado conforme os cânones constitucionais.

Também se rebate a ideia de que haveria uma mutação constitucional no conceito de mercadoria. Vale lembrar que nem mesmo para o Direito Civil ou para o Direito Comercial essa mudança se mostra consolidada. Destarte, teria ela se operado apenas para o Direito Tributário por conta de sua potencial capacidade contributiva?

Parece-nos que essa mutação não ocorreu para o Direito Tributário. Da mesma forma que esse conceito se manteve para os demais ramos do Direito.

Mesmo que tal alteração tivesse ocorrido para o Direito Privado, isso não implicaria a recepção automática desse conceito para o Direito Tributário. Raciocinar dessa forma é esquecer os ensinamentos de Andrei Pitten Velloso, no sentido de que não haveria uma supremacia do Direito Privado, podendo o Direito Tributário dotar de efeitos próprios institutos oriundos de outros ramos do Direito.

Além disso, frisa-se que nem mesmo a liminar concedida pelo STF na ADI n. 1.945 autoriza o pensamento de que essa mutação já se encontra consolidada, pois, apesar de Simone Rodrigues Cosa Barreto³⁰³ admitir que a mutação só pode ser reconhecida após decisão do STF, essa decisão em caráter liminar não tem o condão de eternizar essa mutação.

Aceitar essa perspectiva é o mesmo que admitir um suposto caráter imutável das decisões liminares. Como lecionam Fredie Didier Junior, Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira, as liminares têm como característica a temporariedade, sendo sua eficácia limitada no tempo.³⁰⁴

Desse modo, a ideia de mutação constitucional defendida a partir da concessão da medida da ADI n. 1.945 não se sustenta, porquanto carece de

³⁰³ Cf. BARRETO, Simone Costa Rodrigues. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 83-89.

³⁰⁴ Cf. DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 11. ed. Salvador: JusPodium, 2016. p. 577.

definitividade, não tendo o Supremo Tribunal nem sequer iniciado, até a presente data, o julgamento do mérito da referida ação.

5.1.2 ICMS-COMUNICAÇÃO

Agora deve-se examinar o que vem a ser o chamado ICMS-Comunicação, e para tanto se fará uma breve análise das origens históricas desse tributo, apontando em seguida seu fundamento constitucional, qual o seu conceito segundo a doutrina majoritária e quais as críticas e reflexões quanto ao conceito de consumição hoje vigente.

5.1.2.1 A origem do ICMS-Comunicação

A Lei n. 4.117/62 instituiu o Código Brasileiro de Telecomunicações determinando em seu art. 51 a criação do chamado Fundo Nacional de Telecomunicações (FNT). Tal fundo tinha por objetivo financiar uma empresa pública cuja finalidade era “explorar industrialmente serviços de telecomunicações”.³⁰⁵

Uma das formas de financiamento do FNT consistia na cobrança de uma “sobretarifa” de no máximo de 30%, que deveria incidir “sobre qualquer serviço de telecomunicação, prestado pelo Departamento dos Correios e Telégrafos, por empresas concessionárias ou permissionárias, inclusive tráfego mútuo, taxas terminais e taxas de radiodifusão e radioamadorismo”.³⁰⁶

Apesar de o referido diploma legal falar na cobrança de uma “sobretarifa”, Paulo de Barros Carvalho alerta que o FNT era um verdadeiro tributo, porque esse fundo era uma cobrança pecuniária compulsória, instituída por lei e que não era sanção de ato ilícito.³⁰⁷

³⁰⁵ Cf. arts. 42 e 51 da Lei n. 4.117, de 27 de agosto de 1962.

³⁰⁶ Cf. art. 51 da Lei n. 4.117, de 27 de agosto de 1962.

³⁰⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O caráter tributário das sobretarifas arrecadadas para o Fundo Nacional de Telecomunicações (FNT). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 31, n. 9, p. 162-173, 1985, p. 167.

Além do mais, o FNT seria um imposto inominado, dado que, ao se examinar a sua hipótese de incidência e base de cálculo, constatar-se-ia que essa exação era não vinculada a nenhuma atividade estatal.³⁰⁸

Definida sua natureza tributária, incumbe destacar que esse Fundo deveria incidir sobre quaisquer serviços de telecomunicações, muito embora o Conselho Nacional de Telecomunicações (CONTEL), durante toda a vigência do art. 51 da Lei n. 4.117/62, tenha criado apenas “sobretarifas” sobre: a) serviços internacionais de telégrafos e outros serviços internacionais (telefonia; “fac-símile” e circuitos alugados); b) serviços telefônicos interurbanos e urbanos; c) serviços telegráficos interiores; d) serviços da rede nacional de telex; e) serviços de transmissão e retransmissão de TV internacionais e interiores; f) serviços de aluguel de canal de voz interiores.³⁰⁹

Depreende-se, portanto, que o FTN apresentava um âmbito de incidência restrito às telecomunicações, ou seja, aos serviços de telefonia, telégrafos e de transmissão de TV. Tal incidência limitada é justificada pela sua finalidade, que visava a ampliação e o melhoramento do setor de telecomunicações brasileiro.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 18/65, pela primeira vez se passou a prever numa Constituição brasileira a competência para instituir um imposto incidente sobre serviços de comunicação.

Ressalta-se que esse tributo seria de competência mista, pois caberia aos Municípios tributar somente os serviços de comunicação realizados dentro do limite territorial de cada município, podendo a União tributar todos os demais serviços de comunicação.

Essa sistemática foi seguida pelo art. 22 da Constituição de 1967 ao prescrever que caberia à União decretar imposto sobre os serviços de “comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal”.

³⁰⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O caráter tributário das sobretarifas arrecadadas para o Fundo Nacional de Telecomunicações (FNT). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 31, n. 9, p. 162-173, 1985, p. 171.

³⁰⁹ Cf. GRAU, Eros Roberto. Tarifa e taxa – FNT. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 33, n. 9, p. 64-78, 1985, p. 67.

Sucedeu que a Emenda Constitucional n. 18/65 e a Constituição de 1967 não definiram o que seriam “serviços de comunicações”. Coube ao Código Tributário Nacional editado em 1966 determinar no seu art. 66 que a prestação de serviço de comunicações seria “a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais”.

À primeira vista depreende-se que esse conceito seria mais abrangente do que aquele firmado sob a égide do FTN, ou seja, a partir da Emenda Constitucional n. 18/65 a incidência desse tipo de imposto (sobre comunicações) não estaria adstrita às telecomunicações, como ocorria no imposto do FTN, já que o CTN determinava a incidência desse tributo sobre “qualquer processo” comunicativo.

Mesmo com o advento da Emenda Constitucional n. 18/65, da Constituição de 1967 e do CTN, a União optou por continuar a cobrar o imposto do FTN, abrindo mão, portanto, de criar o imposto contido no art. 14, II, da Emenda Constitucional n. 18/65 e, posteriormente, no art. 22 da Constituição de 1967.

Por essa razão, expõe Luciano Garcia Miguel que até 1988 a União preferiu não cobrar o imposto do art. 66 do CTN, fato esse que limitou a tributação dos serviços de comunicações ao setor de telefonia nos moldes de imposto contido no FTN e, posteriormente, com base no Decreto-lei n. 2186/84.³¹⁰

Nessa toada, apesar de os Municípios terem competência para tributar todos os serviços de comunicação intramunicipais, na prática tal exação ficou prejudicada, uma vez que o STF restringiu a cobrança do ISS sobre serviços de telefonia aos casos em que o concessionário tinha uma concessão de âmbito local.³¹¹

³¹⁰ Cf. MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019. p.133-134.

³¹¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 83.600-SP*. Recorrente: CIA. Rede Telefônica Sorocabana. Recorrida: Prefeitura Municipal de Sorocaba. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 10 ago. 1979. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=178304>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

Isto é, caso a concessão fosse de âmbito intermunicipal, regional ou nacional, restaria impossibilitada a incidência do ISS, cabendo à União tributar esse serviço de comunicação telefônica.

Lembra Luciano Garcia Miguel que, naquela época, a telefonia brasileira era “federalizada e integrada”, fato esse que, em conjunto com a referida decisão do STF, inviabilizou a cobrança do ISS sobre os serviços de telefonia.³¹²

Outrossim, o STF decidiu, no RE n. 90.749-BA e no RE n. 91.813-SC, que o ISS somente incidiria sobre serviços de comunicação relativos à transmissão de propaganda ou publicidade por emissoras de rádio e televisão caso os sinais não pudessem ser captados fora dos limites dos seus territórios.³¹³⁻³¹⁴

Tais decisões acabaram por limitar toda a incidência do ISS sobre serviços de comunicação, já que essa atividade deveria ocorrer dentro do território do Município; se, por acaso, o âmbito territorial do Município fosse ultrapassado, a competência seria da União.³¹⁵

Entende André Mendes Moreira que esses julgados do STF acabaram por retirar a competência constitucional atribuída aos Municípios para tributar tais serviços de comunicação.³¹⁶

Não obstante essa linha de pensamento, pensamos que tais decisões não esvaziaram por completo a competência dos Municípios sobre o ISS Comunicação. Tais julgados limitaram e muito a competência dos Municípios, mas não a

³¹² Cf. MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019. p.133-138.

³¹³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 90.749-BA*. Recorrente: Prefeitura Municipal de Salvador. Recorrida: Televisão Aratu S/A. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Brasília, DF, 15 maio 1979. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=184394>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

³¹⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 91.813-SC*. Recorrente: Rádio Cultura de Joinville S/A. Recorrida: Prefeitura Municipal de Joinville. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, DF, 16 set. 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185408>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

³¹⁵ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 63.

³¹⁶ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 64.

anularam, uma vez que ainda se permitiu a incidência desses tributos nos casos em que a comunicação se realizasse dentro do território do município.

Com a promulgação da Constituição de 1988, a tributação dos serviços de comunicações sofreu algumas alterações, a primeira delas consistindo na própria atribuição de competência para instituir tal tributo.

De acordo com o art. 155, II, da CF/88, cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre os serviços de comunicação, “ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Alcides Jorge Costa aponta que a ideia inicial do Constituinte de 1988 era manter essa competência dividida entre a União e os Municípios, entretanto, após os trabalhos estarem adiantados, optou-se por destinar aos Estados e ao Distrito Federal tal competência.³¹⁷

Tal alteração “tardia” teve como resultado o aglutinamento de vários impostos sob uma única sigla, que reuniu os impostos sobre: a) circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de comunicação; c) prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais.³¹⁸

Essa concentração de impostos sob a sigla “ICMS”, na visão de Alcides Costa, se mostra problemática, pois o art. 155, II, da CF, seria de fácil aplicação “quando se trata de mercadoria, mas não quando se lida com serviços de comunicação”.³¹⁹⁻³²⁰

³¹⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações a respeito do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicações. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17-21, p.18.

³¹⁸ *Ibid.*, p.18.

³¹⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações a respeito do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicações. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 17-21, p. 18.

³²⁰ Para defender a ideia de que o ICMS sobre serviços de comunicações não é de fácil aplicação na CF/88, Alcides Jorge Costa elenca alguns questionamentos, tais como: “Como vai uma empresa que explora serviços de telefonia saber se o destinatário de uma chamada é ou não contribuinte do ICMS? E como poderia o destinatário pagar a quantia correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, em cumprimento ao disposto no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição? É claro que tudo é possível mas onde fica a praticabilidade? Qual o custo burocrático para o contribuinte e para o próprio fisco? [...] As dificuldades da implementação de um imposto que tem por base um quadro normativo constitucional inadequado não param por aí. Não é fácil, por vezes, determinar o local da prestação do serviço de comunicação”. (COSTA, Alcides Jorge. *Op. cit.*, p. 18-19.

Por esse motivo, a doutrina deveria se dedicar mais ao estudo desse imposto, examinando qual seria a abrangência da expressão “prestação de serviço de comunicação”.

Ao analisar o tema, Paulo de Barros Carvalho alerta que os termos “comunicação” e “prestação de serviço de comunicação” apresentam significações distintas. A primeira expressão é entendida como “o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não”.³²¹

Já o termo “prestação de serviços de comunicação” requer a junção de dois elementos, sendo eles: a) a prestação de um serviço; b) o processo comunicacional. A conjugação desses requisitos implica que “a atividade exercida pelo prestador” objetive a realização de uma comunicação “entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante o pagamento de um valor”.³²²

Em sentido semelhante se posiciona José Eduardo Soares de Melo, para quem o conceito de comunicação também não se confunde com a noção de “prestação de serviço de comunicação”.³²³

Para ele, a noção do que é “comunicação” se mostra necessária na medida em que ela serve para “precisar a essência da materialidade tributária”, esclarecendo a significação “comum” do termo, que consiste no ato de emitir, transmitir e receber uma mensagem.³²⁴

Complementa José Eduardo Soares de Melo que, por outro lado, a noção jurídica de serviços – para fins tributários – exige uma prévia realização de um serviço. Com isso quer se afirmar que a materialidade do ICMS-Comunicação não reside no mero fato de tornar possível a comunicação – exige-se a prestação de

³²¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 766-769.

³²² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 769.

³²³ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 120-121.

³²⁴ *Ibid.*, p. 120.

um serviço de comunicação “em que os sujeitos dessa relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação”.³²⁵

Alcides Jorge Costa também se vale dessa diferenciação entre comunicação e prestação de serviços de comunicações para estabelecer o objeto do ICMS-Comunicação. Para esse autor, a comunicação é algo intrínseco ao ser humano, porém nem toda comunicação pode ser feita de forma direta (um emissor emitindo a mensagem diretamente ao receptor).³²⁶

Há casos em que a comunicação necessita ser realizada por intermédio de um terceiro, o qual, tendo meios que possibilitem a emissão da mensagem – por via de telefone, rádio, tubos, micro-ondas, satélites – põe à disposição os seus serviços a quem precisar realizar uma comunicação. Essa atividade nada mais é do que a prestação de um serviço de comunicação, que é o objeto do ICMS-Comunicação.³²⁷

A diferença fica mais evidente quando se pensa em um usuário de telefone. Esclarece Alcides Jorge Costa que não é a conversa ou a mensagem transmitida pelo telefone que é objeto da exação, mas sim a transmissão da mensagem por meio do serviço de telefonia. Em suas palavras, “a mensagem não fica sujeita ao imposto sobre serviço de comunicação. Os serviços, quando prestados a terceiros é que são tributados”.³²⁸

Embora essa distinção seja fundamental para determinar o âmbito de incidência do imposto, ela por si só não é suficiente para delimitar por completo a materialidade desse tributo. Por essa razão, outros elementos são necessários para definir a ocorrência da prestação do serviço de comunicação.

³²⁵ Ibid., p. 121-122.

³²⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. IMCS-Comunicação – PARECER. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sergio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 137-151, p. 139.

³²⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. IMCS-Comunicação – Parecer. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sergio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 137-151, p. 139.

³²⁸ Ibid., p. 140.

André Mendes Moreira elenca que essa prestação de serviço deve ter um caráter oneroso³²⁹ (mercantil), em que, por intermédio de uma obrigação de fazer, um prestador de serviço se compromete a transmitir uma mensagem a um terceiro (que será o receptor da mensagem).³³⁰

Essa constatação traz consigo uma série de consequências, a primeira delas de caráter excludente, eliminando da materialidade do tributo todas as comunicações que não revelam substrato econômico em que não há remuneração do serviço.³³¹ Por esse motivo é que se afirma que serviços gratuitos de comunicação não devem ser tributados.

A partir da onerosidade, extrai-se que a base de cálculo desse imposto deve refletir a remuneração do serviço. Para Roque Antonio Carrazza, a base de cálculo do ICMS-Comunicação sempre será “o preço do serviço de comunicação efetivamente prestado”. Nos casos em que a base de cálculo não reflita esse *quantum*, estar-se-á violando o direito de propriedade e a capacidade contributiva do contribuinte, já que se pagará pela exação além do que era devido ao ente tributante.³³²

Outra consequência imbricada à onerosidade consiste no fato de que esse serviço sempre deve se referir a uma obrigação de fazer, que nasce de um negócio jurídico firmado entre particulares, sob regime de Direito Privado (mas não trabalhista).³³³

Desse aspecto se extrai que o serviço de comunicação jamais poderá refletir uma obrigação de dar, o que afasta, v.g., a incidência do ICMS-

³²⁹ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 85.

³³⁰ Cf. HARADA, Kiyoshi. Tributação na internet. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 218-255, p. 222.

³³¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na internet. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 234-255, p. 222.

³³² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 244.

³³³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS-Comunicação – locação de espaços em satélites – não-incidência do tributo. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *ICMS: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 16-52, p. 18.

Comunicação sobre a locação de coisas necessárias para a realização do serviço de comunicação.³³⁴

Fora isso, a obrigação de fazer onerosa implica que o serviço de comunicação deve ser efetivamente prestado, ou seja, a mera disponibilidade do serviço não atrai a incidência da exação.³³⁵ Da mesma forma, exige-se juridicamente que o serviço seja sempre prestado para outrem, pois nos casos em que seja realizado a si mesmo não haverá incidência do ICMS-Comunicação.

A segunda característica essencial para que o serviço de comunicação seja considerado juridicamente prestado diz respeito à bilateralidade, que exige uma interação comunicativa entre o emissor e o receptor da mensagem.

Para exemplificar esse atributo, basta pensar em uma ligação telefônica. Nesse caso, a operadora telefônica oferece a alguém (emissor da mensagem) o meio necessário para realizar a chamada (linha telefônica). Na outra ponta existirá uma pessoa que, ao atender, passará a dialogar com o emissor, estabelecendo uma troca bilateral de informações.

Em sentido contrário, para André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos, a mera transmissão onerosa da mensagem a um grupo determinável já seria capaz de concretizar juridicamente a transmissão da mensagem.³³⁶

Apesar de respeitável essa posição, infere-se que a teoria clássica – ao determinar o que é comunicação –, além de elencar todos os elementos que lhe são inerentes (emissor, receptor, mensagem, código, canal, contexto), estabelece que é necessário haver bilateralidade.

³³⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 267.

³³⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS-Comunicação – locação de espaços em satélites – não-incidência do tributo. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *ICMS: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 16-52, p. 19.

³³⁶ Cf. MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. Veiculação de publicação e propaganda na internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 240, p. 24-35, 2015. p. 30.

Não é por outra razão que Paulo de Barros Carvalho,³³⁷ José Eduardo Soares de Melo,³³⁸ Roque Antonio Carrazza³³⁹ e Sacha Calmon Navarro³⁴⁰ também exigem a bilateralidade da comunicação, razão pela qual somente haverá prestação de serviço de comunicação se esse elemento estiver presente.

É por inexistir bilateralidade que algumas atividades, como a divulgação de propagandas por meio de *outdoors*, não se encontram sujeitas ao ICMS-C. Em sentindo semelhante, expõe Humberto Ávila que sobre a transmissão via televisão e rádio não há a incidência desse imposto, uma vez que a Constituição de 1988 separa os serviços de comunicação dos serviços de difusão.³⁴¹

Segundo esse autor, os serviços de comunicação exigiriam uma interação com o receptor da mensagem, ao passo que na difusão esse requisito não se faria necessário. Por isso a difusão via televisão e rádio não estaria sujeita ao ICMS-C.³⁴²

Logo, a Emenda Constitucional n. 42, ao inserir o art. 155, § 2º, X, *d*, que determinou a imunidade do ICMS-Comunicação sobre a radiodifusão “de sons e imagens de recepção livre e gratuita”, nada mais fez do que explicitar essa diferença, pois, segundo esse conceito, mesmo antes dessa emenda tais atividades se encontravam fora do escopo desse tributo.³⁴³

O terceiro elemento consiste no fato de que a prestação do serviço de comunicação sempre será a atividade fim, jamais a atividade meio. Em outras

³³⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 766.

³³⁸ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 236.

³³⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS-Comunicação – locação de espaços em satélites – não-incidência do tributo. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *ICMS: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 16-52, p. 20.

³⁴⁰ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 104.

³⁴¹ Cf. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 143, p. 116-134, 2007, p. 124.

³⁴² *Ibid.*, p. 123.

³⁴³ *Ibid.*, p. 124.

palavras, exige-se que um terceiro tenha por objetivo proporcionar a troca de informações entre um emissor e o receptor.

Tal afirmativa tem como base as lições de Aires Barreto, para quem todo o serviço exige uma série de atividades conexas (ações, atividades, tarefas) que visam viabilizar o objeto do contrato (realização de um esforço humano produzido para outrem).³⁴⁴

De acordo com esse pensamento, todas as atividades complementares necessárias para se atingir o objetivo da obrigação de fazer não seriam objeto de tributo.

É por essa mesma razão que as atividades intermediárias que visam fornecer meios necessários para a realização da comunicação e os “atos preparatórios à prestação do serviço de comunicação” jamais serão objeto do ICMS-Comunicação.

Edison Aurélio Corazza complementa esse raciocínio aduzindo que pretender tributar atividade meio por intermédio do ICMS-C caracteriza um verdadeiro atentado contra a competência tributária, além de possibilitar a tributação por analogia, fato esse que é proibido, tendo em vista o princípio constitucional da legalidade tributária.³⁴⁵

A afronta à competência tributária ocorre na medida em que se entende que os Estados só podem tributar “a prestação de serviço de comunicação”. Ao se permitir a tributação das atividades meio – necessárias à prestação do serviço – está-se possibilitando que os entes tributantes façam incidir tributos sobre atividades que não se encontram dentro das suas competências.

Isto é, se a competência atribuída aos Estados consiste somente em tributar o serviço realizado por um terceiro ao intermediar a transmissão de uma comunicação, não podem atividades conexas ser tributadas como se serviço de

³⁴⁴ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 33.

³⁴⁵ Cf. CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre prestações de serviços de comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 84.

comunicação fossem, pois estar-se-ia ampliando a competência estabelecida na CF/88, além de se possibilitar a existência de eventuais conflitos.

Da mesma forma, equiparar atividades meio (que não são serviços) a objeto fim do contrato (prestação do serviço) é fazer uso da analogia para que se possa igualar duas situações jurídicas diferentes, possibilitando, portanto, a tributação da atividade meio, como se serviço de comunicação fosse.

Para exemplificar, basta pensar no serviço de telefonia, em que a atividade fim é a intermediação que a empresa telefônica realiza entre aquele que faz a chamada e aquele que a recebe.

Todavia, para que esse serviço seja prestado, é indispensável que a prestadora de serviço telefônico disponha de uma vasta rede de aparatos (cabos, centrais, postes telefônicos etc.) necessários para a realização do serviço.

Nesse exemplo, o somatório dos suportes se mostra mandatório para que a intermediação da comunicação ocorra, entretanto, a posse desses suportes ou o seu uso não caracterizam um serviço de comunicação, fato esse que também não atrai a incidência do ICMS-Comunicação.

Seguindo essa linha de raciocínio (impossibilidade de tributação de atividade meio), depreende-se que atividades como VoIP e o fornecimento a terceiro de equipamentos (antenas, *softwares* e *hardwares*) não se encontram sujeitos ao ICMS-C, dado que são meios necessários para que o serviço de comunicação ocorra.³⁴⁶

5.1.2.2 O ICMS-Comunicação e a Lei Geral de Telecomunicações

Com base no que foi acima exposto, incumbe agora analisar qual a relação existente entre a Lei Geral de Telecomunicações (LGT) – Lei n. 9.472/97 – e o conceito de serviços de comunicação sobre os quais deve incidir o ICMS-C.

³⁴⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 262.

Isto é, examinar-se-á qual o conceito de comunicação trazido pela LGT, quais atividades se enquadram como comunicação nessa lei e quais são excluídas. Em seguida, averiguar-se-á se esses conceitos podem influenciar o Direito Tributário, determinando ou não a incidência do ISS sobre as atividades descritas na LGT.

Primeiramente, deve-se alertar que a Lei Geral de Telecomunicações não faz referência à expressão “comunicação”, mas sim ao termo “telecomunicações”. Tal afirmação é comprovada com a leitura do *caput* e do § 1º do art. 60 da Lei n. 9.472/97, que expõem, respectivamente, uma definição de serviços de comunicação e um conceito de telecomunicação.

De acordo com esses dispositivos legais, depreende-se que os serviços de comunicação seriam “o conjunto de atividades que possibilita[m] a oferta de telecomunicação”. Já a telecomunicação seria “a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”.

Uma leitura rápida desses dispositivos levaria a uma falsa impressão de que “comunicação” e “telecomunicações” seriam: a) ou palavras equivalentes, sendo, portanto, um termo sinônimo do outro; b) ou termos que denotariam a ideia de gênero e espécie, sendo, no caso, a comunicação o gênero e as telecomunicações a espécie.

Antônio Reinaldo Rabelo Filho explica que tais premissas se mostram errôneas, pois essas expressões denotam conceitos distintos, que apenas se tangenciam.³⁴⁷

Tal diferenciação se justifica na medida em que se entende que antes da LGT a expressão “serviços de telecomunicação” era “uma espécie do serviço de

³⁴⁷ Cf. RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. A tributação dos serviços de comunicação. Uma análise tributária da oferta convergente desses serviços In: RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; LARA, Daniela Silveira. *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: MP/APET, 2008, p. 31-50, p. 34.

comunicação”. Ocorre que com o advento da Lei n. 9.472/97 tal conceito (serviços de comunicação) foi modificado.³⁴⁸

Antes de 1997, a definição de “serviço de telecomunicação” era ditada pelo art. 4 do Código Brasileiro de Telecomunicações (CBT). De acordo com esse Código, esse serviço seria: “a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético [...]”.

Comparando o significado de “serviço de telecomunicação” para o CTB e para a LGT, percebe-se que aquilo que o CTB denominava como “serviço de telecomunicação” foi adotado pela LGT como sendo apenas telecomunicação.

Nessa toada, o conceito de “serviços de telecomunicação” consagrado na LGT mostra-se algo completamente novo, que não demanda a existência de uma comunicação para sua determinação.³⁴⁹

Ademais, percebe-se que o conceito de serviços de telecomunicações, ao fazer expressa referência ao “conjunto de atividades que possibilita[m] a oferta de telecomunicação”, mostra-se bastante abrangente, englobando uma série de atividades preparatórias à ocorrência da comunicação, como, por exemplo, a habilitação de telefones.³⁵⁰

Denota-se, portanto, que o conceito de serviços de comunicação (determinado pelas normas tributárias) e o de serviços de telecomunicação (consagrado pela LGT) são distintos, mas se tangenciam.³⁵¹

³⁴⁸ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 181.

³⁴⁹ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 181.

³⁵⁰ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 182.

³⁵¹ Cf. RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. *A tributação dos serviços de comunicação. Uma análise tributária da oferta convergente desses serviços* In: RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; LARA, Daniela Silveira. *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: MP/APET, 2008, p. 31-50, p. 34.

Isso não implica dizer que, por existir uma tangência entre esses conceitos, a noção de serviços de (tele)comunicações trazida pela LGT possa provocar a automática incidência do ICMS-Comunicação.³⁵²

Deve-se compreender que o conceito de serviços de comunicações para fins de ICMS é ditado pela Constituição Federal de 1988, desse modo, não poderia uma lei posterior alterar esse conceito.

Humberto Ávila, ao discorrer sobre os impactos do Código Civil de 2002 (CC/2002) na legislação tributária, leciona que o “novo Código Civil tem uma repercussão tributária [...] muito restrita”, pois as alterações por ele (CC/2002) trazidas somente importarão ao Direito Tributário quando não houver “reserva constitucional ou de Lei Complementar”.³⁵³

Transplantando esse raciocínio para o impacto que teria causado a LGT na legislação tributária, em especial no que diz respeito à materialidade do ICMS-C, chega-se à conclusão de que ele foi nulo.

Isso ocorre, pois a definição de competência tributária é tema de reserva constitucional, da mesma forma que acreditamos que o signo “comunicação” foi definido – ainda que implicitamente – pelo legislador constituinte.

Logo, tratando-se de reserva constitucional, não poderia o legislador infraconstitucional alterar tal conceito. Assim, não é porque a LGT trouxe um conceito novo de (tele)comunicação que este seria aplicável automaticamente para fins de incidência do ICMS-Comunicação.

Admitir tal possibilidade seria o mesmo que aceitar que o legislador infraconstitucional teria poderes ilimitados para alterar, por intermédio de leis, todo o significado do texto constitucional, quando na verdade isso não é possível.

Depreende-se com essa conclusão que as alterações trazidas pela Lei n. 9.472/97 não implicaram uma ampliação do ICMS-C, que possibilitariam o

³⁵² Cf. ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso a internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 247.

³⁵³ Cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 61-89, p. 73.

alargamento da incidência desse tributo sobre outras materialidades – além dos serviços de comunicação –, permitindo a incidência desse imposto sobre atividades meio, como, por exemplo, a cobrança dessa exação sobre os “atos preparatórios aos serviços de comunicação”.

Em que pese essa conclusão, não se quer dizer que todos os serviços de telecomunicações contidos na LGT se encontram fora da incidência do ICMS-C; na verdade, deve-se compreender que todas as atividades comunicativas que se amoldam ao conceito de serviços de comunicações antes exposto estarão, sim, sujeitas ao ICMS-C.

O que não se autoriza é o pensamento inverso, permitindo-se a incidência do ICMS-Comunicação só porque a atividade se encontra listada na LGT, o que justificaria a cobrança da exação sobre algo que serviço não é.

5.1.2.2.1 O ICMS-Comunicação e os Serviços de Valor Adicionado

Além de definir o que são serviços de telecomunicações, a LGT trouxe um conceito contraposto denominado de Serviço de Valores Adicionados (SVA), que exclui uma série de atividades do conceito de serviços de telecomunicações.

Nessa senda, o *caput* e o § 1º do art. 61 da Lei n. 9.472/97 estabelecem, respectivamente, que o SVA é uma atividade que acrescenta uma utilidade a um serviço de telecomunicações, e que ele não constitui serviço de telecomunicações.

Infere-se, em primeiro lugar, que, muito embora a LGT tenha se esforçado para distinguir tais conceitos, na prática tal diferenciação não se mostra tão fácil, pois, como justifica André Mendes Moreira, a prestação de um serviço de telecomunicação está imbricada na realização de um serviço de valor adicionado.³⁵⁴

³⁵⁴ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 200.

Isto é, para que um SVA exista, será sempre necessária a presença de um serviço de telecomunicação, já que o SVA atuará de forma a somente acrescentar uma nova utilidade ao serviço de telecomunicações.

A título exemplificativo, basta pensar no serviço de secretária eletrônica disponibilizado por diversas empresas de telefonia. Tal serviço adiciona uma nova utilidade à linha telefônica, proporcionando ao proprietário da linha – que estava impossibilitado de atender a ligação em um dado momento – que escute os recados deixados pelo chamador.

Fica claro, portanto, que sem o serviço de telecomunicação não haveria a possibilidade de fornecer um serviço de valor adicionado.

A segunda constatação é a existência de três conceitos distintos, quais sejam: a) serviço de comunicação; b) serviço de telecomunicações; c) serviço de valor adicionado.

Muito embora esses três conceitos não se confundam, cabe alertar que o conceito de SVA não foi criado em contraposição ao de serviço de comunicação e, sim, ao de serviço de telecomunicações.

Com isso se quer dizer que, a princípio, não é pelo simples fato de uma atividade ser caracterizada como SVA que se excluirá sua qualificação como serviço de comunicação, afastando-se a possibilidade de incidência do ICMS-C.

Coaduna com essa posição André Mendes Moreira, ao expor que existe uma grande gama de serviços de valor adicionado, tais como “o serviço de auxílio a lista, o de hora certa, a chamada teleprogramada (despertador), [...] o serviço de acesso à internet e a hospedagem de *sites*”.³⁵⁵

Entretanto, o autor lembra que o enquadramento de uma atividade SVA “tem caráter meramente didático” e que, para fins de incidência do ICMS-C,

³⁵⁵ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 200.

incumbe examinar se há ou não prestação de serviços de comunicação de acordo com cada um dos casos.³⁵⁶

Não é por outra razão que autores como Luciana Angeiras,³⁵⁷ Edison Carlos Fernandes³⁵⁸ e Marco Aurélio Greco,³⁵⁹ ao analisarem os provedores de acesso à internet – uma espécie de SVA, apontam que essa atividade estaria sujeita à incidência do ICMS, pois, na visão deles, tal atividade caracterizaria um serviço de comunicação.

Elidie de Palma Bifano, ao estudar o tema da tributação dos provedores de acesso à internet, parte do mesmo pressuposto, buscando analisar se tal atividade se enquadra ou não no conceito de serviço de comunicação, independentemente de esse serviço ser compreendido como um SVA.³⁶⁰

Para determinar a incidência ou não do ICMS-C, a autora inicialmente conceitua serviço de comunicação como o serviço realizado por um prestador, que assume a obrigação de transportar a mensagem entre duas pessoas.³⁶¹

Em seguida, ela defende que inexistente serviço de comunicação quando: (a) apenas duas partes estão envolvidas; b) é impossível determinar o receptor da comunicação; e c) o caráter lucrativo da atividade é inexistente.³⁶²

³⁵⁶ Ibid., p. 200.

³⁵⁷ Para Luciana Angeiras, “[...] o provedor de acesso não presta apenas um serviço de valor adicionado, não é um mero *plus* à comunicação. Antes de tudo, é parte integrante do processo comunicacional; está relacionado com o canal físico, sendo o responsável por levar um dado do seu cliente à Internet, bem como por manter a comunicação entre o emissor (Internet) e o receptor (usuário) através de seus computadores”. (Cf. ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso a internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 248.)

³⁵⁸ Cf. FERNANDES, Edison Carlos. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 334-348, p. 344.

³⁵⁹ Segundo Marco Aurélio Greco, “[...] o serviço de provimento de acesso à internet apresenta características próprias quando comparado com o serviço de telefonia tal como atualmente estruturado.” por essa razão ele entende que “[...] o serviço prestado pelo provedor de acesso à internet configura um serviço de comunicação, estando abrangido pelo âmbito de incidência do ICMS de competência estadual”. (Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 130-134.)

³⁶⁰ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 245.

³⁶¹ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 246.

³⁶² Ibid., p. 246.

Na visão dessa autora, os provedores de acesso à internet não realizam um verdadeiro serviço de comunicação, uma vez que nessa atividade não se efetua uma comunicação entre as partes.

Dada a natureza do servidor, este não atua de forma a transmitir uma mensagem entre um emissor e um receptor. Na verdade, tal objetivo comunicativo é realizado pela operadora de telefonia. O provedor de acesso à internet realiza apenas uma atividade acessória (atividade meio).³⁶³

Tais visões, ainda que contrapostas a respeito do tema, enfatizam a necessidade de se examinar a atividade, averiguando se ela se encaixa perfeitamente no conceito de serviços de comunicação. Havendo a subsunção do fato ao conceito de serviço de comunicação, incidirá o ICMS-C.

Desse modo, torna-se falsa a afirmação de que, por serem três conceitos diferentes (serviços de comunicação, serviço de telecomunicação e serviço de valor adicionado), um excluiria o outro. Por tal motivo, se uma atividade se encaixasse no conceito de SVA, automaticamente estaria excluída a possibilidade de ela ser caracterizada como um serviço de comunicação e, por conseguinte, de incidir o ICMS-C.³⁶⁴

Com isso se quer dizer que, apesar de o SVA ser uma atividade que acrescenta uma utilidade a um serviço de telecomunicações, não necessariamente ele implicará uma atividade meio de um serviço de comunicações para fins do ICMS-C.

Logo, poderão existir atividades que para fins da LGT sejam enquadradas como serviço de valor adicionado, mas que, para fins tributários, também se encaixem perfeitamente no conceito de serviços de comunicações.

³⁶³ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 246.

³⁶⁴ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 102-130, p. 104.

Isso se torna possível, pois, como ensina André Mendes Moreira,³⁶⁵ o SVA é uma categoria que abrange uma miríade de atividades, o que abre espaço para que em alguns casos essas operações sejam caracterizadas como serviços de comunicação.

Para exemplificar essa possibilidade, basta pensar nas mudanças que a evolução tecnológica acarretou nos últimos 20 anos. Muitos dos serviços que outrora necessitavam de uma operadora telefônica, hoje podem ser prestados diretamente ao consumidor sem a necessidade do auxílio da operadora ou da linha telefônica.

Nesses casos, apesar de se estar diante um SVA – de acordo com LGT – haverá a possibilidade de incidência do ICMS, pois o serviço prestado deixou de ser uma atividade meio para ser o próprio fim. Todavia, tal tributo somente incidirá se essa atividade se encaixar no conceito de serviços de comunicações, como foi acima defendido.

5.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

De acordo com o art. 156, II, da Carta Magna, compete aos Municípios instituir o imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”.

A mera interpretação gramatical desse artigo levaria ao entendimento de que, excluindo os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação, estariam os Municípios autorizados a instituir o ISS sobre todos os demais serviços.

³⁶⁵ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 200.

Entretanto, tal pensamento desaparece quando se analisa o histórico doutrinário e jurisprudencial a respeito do que se entende por serviço, uma vez que, ao longo da história desse tributo, existiram vários conceitos de serviço.³⁶⁶

Outro ponto a ser compreendido consiste em saber se todo serviço pode ser tributado, ou seja, a lista de serviços anexa à Lei Complementar é taxativa ou não?

5.2.1 SERVIÇO: UM CONCEITO EM CONSTANTE EVOLUÇÃO?

A definição do conceito de serviço na Constituição de 1988 sempre foi alvo de constantes embates doutrinários e jurisprudenciais. Destarte, doutrinadores como Bernardo Ribeiro de Moraes entendiam que, muito antes da Constituição Federal de 1988, vigorava uma noção econômica do conceito de serviço, sendo este muito mais amplo do que aquele que vigia no Direito Privado.³⁶⁷

A jurisprudência do STF ratificava esse entendimento, dado que o RE n. 100.779-SP impunha a necessidade de interpretação econômica do conceito de serviços.

Esse julgado não tratava diretamente do ISS, mas, sim, do Imposto sobre os Serviços de Transporte Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Pessoas e Cargas (ISTR), que incidia sobre as pessoas que transportassem, “em veículo próprio, mercadoria ou bens próprios destinados ao comércio ou a indústria”.³⁶⁸

Embora tal julgado trate de tributo diverso, nele se discutia o conceito de serviço, definição essa que também era aplicada para fins do ISS. Naquela época,

³⁶⁶ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – conceito de serviço e jurisprudência do STF. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 116, p. 185-190, Mesa Expositiva – XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 2011.

³⁶⁷ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 41-42.

³⁶⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 100.779-SP*. Recorrente: União Federal. Recorrido: Distribuidora de Bebidas Marajá LTDA. Relator: Ministro Oscar Corrêa. Brasília, DF, 4 maio 1984. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+100779%2ENOME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+100779%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cjmk8xm>>. Acesso em: 14 maio 2018.

para o STF, o conceito de serviço do Direito Tributário não era o mesmo do Direito Civil.

Nessa concepção, a noção de serviço adotada pelo Direito Tributário tinha uma conotação econômica, que abarcava desde serviços pessoais e circulação de bens imateriais até a locação de bens.³⁶⁹

Ademais, nesse julgado, para o STF, extrair-se-ia do art. 110 do CTN que ao Direito Tributário não seria permitido deformar conceitos advindos do Direito Civil. Contudo, no que tange ao conceito de serviço, essa regra não seria aplicável, uma vez que o próprio Código Civil de 1916 não o teria definido, daí a possibilidade de se adotar uma noção mais ampla de serviço.

Ocorre que essa posição ditada pelo Supremo e por parte da doutrina sempre sofreu duras críticas por doutrinadores, tais como Aliomar Baleeiro, para quem a ideia econômica de serviço se mostrava incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro,³⁷⁰ já que o art. 110 do CTN atribuiria um “limite ao próprio legislador”, que deveria utilizar-se, no Direito Tributário, do conceito civil de serviço.³⁷¹

Com o decorrer dos anos, tal posicionamento ganhou mais adeptos, sendo ainda defendido, v.g., por Geraldo Ataliba,³⁷² Aires F. Barreto³⁷³ e Paulo de Barros Carvalho.³⁷⁴

³⁶⁹ Cf. SATO, Maurício Hiroyuki. O conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: DÁCOMO, Natalia de Nardi; MACEDO, José Alberto Oliveira (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 298.

³⁷⁰ Cf. BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 726.

³⁷¹ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS e o institutos jurídicos implicados: entre locação, serviços e mercadorias. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 312-342, p. 324.

³⁷² Cf. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 37, n. 10, p. 29-50, 1986.

³⁷³ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 40.

³⁷⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 793.

Para esses doutrinadores, a expressão “serviço”, para o Direito Tributário, deveria ser pautada de acordo com o Direito Privado, ou seja, serviço era aquilo que o Código Civil de 1916 definia como tal.

Após a promulgação da Constituição de 1988, tal corrente ganhou ainda mais força, porque na visão desses autores, a partir da Carta Magna de 88, dever-se-ia entender que: a) muitos dos impostos presentes na CF/88 apresentavam uma nova roupagem, não correspondendo os tributos ali presentes aos que outrora existiam sob a mesma denominação; b) a Constituição de 1988 utilizou-se de verdadeiros conceitos que foram constitucionalizados pelo legislador constituinte, e que advinham de outros ramos do Direito.

Isso posto, segundo Pontes de Miranda, o conceito de serviço extraído do art. 1.216 do Código Civil de 1916 deveria ser entendido como “prestar atividade a outrem”.³⁷⁵ Aires F. Barreto, seguindo essa noção, aduz que serviço é:³⁷⁶

O desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.

Já Paulo de Barros Carvalho³⁷⁷ expõe que:

Para configurar-se a prestação de serviços é necessário que ocorra o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). [...] é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de “obrigação de fazer”.

³⁷⁵ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte especial – Direito das obrigações: contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964. p. 3.

³⁷⁶ Cf. BARRETO, Aires F. Op. cit., p. 43.

³⁷⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 794.

A partir dessas definições, pode-se dizer que serviço se caracterizaria como:³⁷⁸ a) um esforço humano; b) que tenha conteúdo econômico e exprima riqueza; c) praticado sob o regime de direito privado; e d) que almeje um proveito em favor de outrem.

Conforme esses atributos, não se caracterizam como serviços para fins de incidência do ISS: a) o serviço público; b) o trabalho realizado para si próprio; c) o trabalho exercido com vínculo empregatício; c) o serviço sem finalidade lucrativa.³⁷⁹

Para essa doutrina, a ideia de serviço abrangeria somente as obrigações de fazer que estabelecem a “execução a elaboração o fazimento de algo”, o que excluiria as obrigações de dar e não fazer. Por esse motivo a locação não se enquadraria nesse conceito, por ser uma obrigação de dar.³⁸⁰

Após anos de embates doutrinários a respeito de qual era o conceito de serviço consagrado na Constituição, o STF viu-se novamente obrigado a analisar esse tema no RE n. 116.121/SP.

Esse julgado tinha por pano de fundo a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre locação de bens móveis, dado que o Município de Santos/SP instituiu a incidência desse tributo sobre essa atividade de acordo com o disposto na lista de serviços da Lei n. 3.750 do Município.

A leitura dos votos desse julgado revela que o Supremo Tribunal Federal ficou dividido sobre qual conceito de serviço deveria ser adotado. Para o relator Ministro Octavio Gallotti, esse conceito precisaria ser interpretado economicamente, devendo-se, portanto, seguir a jurisprudência firmada anteriormente no RE n. 100.779/SP.

De acordo com o relator, a locução “prestação de serviços” teria um alcance mais amplo na legislação complementar relativa ao ISS, abrigando, com isso,

³⁷⁸ Cf. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 967.

³⁷⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 793.

³⁸⁰ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 54-55.

desde a “locação de serviços”, disciplinada no Código Civil, até outras espécies de serviços, nas quais estariam compreendidas coisas que as empresas ou profissionais autônomos põe à disposição das pessoas.³⁸¹

Em sentido diverso, o Ministro Marco Aurélio expôs em seu voto a necessidade de uso do signo “serviço” conforme delimitado pelo Direito Civil. Para ele, o contrato de locação não estaria abrangido dentro do conceito civil de serviço, motivo pelo qual, naquele caso, a incidência do ISS deveria ser afastada.³⁸²

Também fundamentou que o art. 110 do CTN determinava a necessidade de prevalência dos conceitos oriundos do Direito Civil no que concerne à interpretação das normas de competência tributária, não podendo a locação ser confundida com serviço.³⁸³

Ao final desse julgamento, por maioria, prevaleceu o voto de divergência do Ministro Marco Aurélio, no sentido de que o conceito de serviço presente na Constituição de 1988 era advindo do Direito Civil, compreendendo, por isso, apenas as obrigações de fazer.

Por um breve espaço de tempo, o STF se alinhou com a posição defendida por grande parte da doutrina, acabando com a ideia de uma interpretação econômica de serviço.

Além disso, o STF, buscando firmar esse posicionamento, editou a Súmula Vinculante 31, que determinava a não incidência do ISS sobre a tributação dos contratos de locação de bens móveis.³⁸⁴

³⁸¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 116.121-3-SP*. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal De Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 11 out. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 15 maio 2018.

³⁸² Ibid.

³⁸³ Ibid.

³⁸⁴ Cf. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 31*. Brasília, DF, 12 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 15 maio 2018.

Ocorre que, mesmo com a edição dessa Súmula, o STF mostrou-se vacilante em seu posicionamento, já que em 2009, no julgamento do RE n. 592.905/SC, a distinção entre obrigações de dar e fazer teria sido abrandada.³⁸⁵

Nessa decisão, o Supremo, ao analisar a incidência do ISS sobre as operações de *leasing*, alegou que a diferenciação entre obrigação de dar e fazer, nos termos definidos pelo Direito Privado, poderia exaurir o conteúdo da expressão “de qualquer natureza”, o que reduziria e muito o campo de incidência do ISS, uma vez que “toda atividade de dar consubstancia também um fazer”. Por essa razão, entendeu o STF que a Lei Complementar não poderia definir, mas apenas declarar quais serviços seriam tributáveis pelo ISS.³⁸⁶

Dessa forma, apesar de esse julgado não negar a diferenciação entre obrigação de dar e de fazer, acabou por ampliar a hipótese de incidência do ISS ao reconhecer que esse imposto também incidiria sobre todos os outros “de qualquer natureza”.

Acontece que, por mais que essa decisão do ISS sobre *leasing* seja considerada um caso à parte na jurisprudência do STF, mais recentemente esse Tribunal julgou o RE n. 651.703, no qual se debatia a constitucionalidade dos itens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Esses itens determinavam, respectivamente, a incidência do ISS sobre: a) “planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres”; e b) “outros planos de saúde que se cumpram por meio de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário”.

³⁸⁵ Cf. LARA, Daniela Silveira, *et al.* IAAS, PAAS e o SAAS e os institutos jurídicos implicados: entre locação, serviços e mercadorias. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 312-342, p. 327.

³⁸⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.905/SC*. Brasília, DF, 2 dez. 2009. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 18 maio 2018.

Ao analisar o conceito de planos de saúde, se depreende que a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) os define na Resolução RDC n. 39/2000 como as empresas que realizam atividades de “administração, comercialização ou disponibilização dos planos”.³⁸⁷

Com base nesse conceito, o recorrente defendeu que as operadoras não estariam sujeitas à incidência do ISS, pois elas não realizariam um serviço, como disposto no Código Civil. Na visão delas, a atividade seria um contrato de seguro (art. 757, do Código Civil).³⁸⁸

Nesse julgado, o STF definiu que “as operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.³⁸⁹

Da análise do voto do Ministro Luiz Fux, infere-se que o Supremo, nesse caso, teria seguido um novo entendimento ao proclamar que a Constituição de 1988 era dotada de tipos e não de conceitos, o que autorizaria o legislador ordinário, por intermédio de Lei Complementar, a definir o que seriam os “serviços de qualquer natureza”.³⁹⁰

³⁸⁷ Cf. BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). *Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) n. 39*. Dispõe sobre a definição, a segmentação e a classificação das operadoras de planos de assistência à saúde. Brasília, DF, 27 out. 2000. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 20 maio 2018.

³⁸⁸ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS e os institutos jurídicos implicados: entre locação, serviços e mercadorias. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 312-342, p. 327.

³⁸⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703-PR*. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 maio 2018.

³⁹⁰ A esse respeito, consagra o Ministro Luiz Fux que: “Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. (Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703-PR*.)

O relator assinala ainda que a distinção entre obrigação de dar e fazer seria insignificante, porquanto “a finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos”.³⁹¹

Embora esse julgado represente uma nova guinada na jurisprudência do STF, no que concerne à ideia de serviço na CF/88, parece-nos que ainda é cedo para afirmar que houve uma mudança radical de paradigma.

Para justificar nosso posicionamento, basta lembrar a existência da Súmula Vinculante 31, que remete a ideia diametralmente oposta àquela defendida no RE n. 651.703.

Ressalta-se que, até que a sua revogação, essa súmula permanecerá válida, devendo, por enquanto, esse julgado ser considerado outro ponto fora da curva no que tange à ideia de serviços na CF/88.

Além do mais, não houve nenhuma alteração no texto constitucional que permitisse defender de uma hora para outra a ideia de que a Carta Magna trouxe tipos, e não conceitos. Abraçar a ideia de que o constituinte trouxe tipos é desconhecer a forma como o sistema constitucional tributário brasileiro foi estruturado.

Outrossim, defender a existência de tipos na CF/88 é determinar que, em se tratando de matéria tributária, a Constituição não adotou esses preceitos como garantias individuais ao contribuinte, assegurando que este só poderia ser tributado conforme aquilo que foi estabelecido pelo legislador constituinte.

Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 maio 2018.)

³⁹¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703-PR*. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 15 maio 2018.

Pensar nessa hipótese é também aceitar que no Brasil o legislador infraconstitucional pode amoldar as competências tributárias ao seu bel-prazer por meio de Lei Complementar,³⁹² como ocorreria caso serviço fosse tudo aquilo que a Lei Complementar determinasse como tal.

Mediante esses argumentos, nos parece que a decisão do STF no caso dos planos de saúde mostra-se equivocada, ao admitir a existência de tipos e não de conceitos, motivo pelo qual, para nós, esse julgamento deve ser visto como um ponto fora da curva.

Assim, o signo “serviço” ainda deve ser entendido como um conceito que foi constitucionalizado pelo constituinte de 1988, tendo ele sua origem no Direito Civil, como assim defende a esmagadora parte da doutrina.³⁹³

5.2.2 A FUNÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

Outro assunto que deve ser esclarecido quanto ao ISS consiste em determinar se a lista de serviços anexa à Lei Complementar é taxativa ou não, em outras palavras, se a Lei Complementar poderia limitar os serviços sob os quais haveria incidência desse imposto.

Para tanto, deve-se em primeiro lugar definir qual o papel da Lei Complementar na delimitação das competências tributárias, bem como qual o papel da expressão “definidos em lei complementar”, contida ao final do art. 156, II, da CF.³⁹⁴

No que tange à definição da expressão “definidos em lei complementar”, explica Regina Helena Costa que esta atuaria no sentido de definir tributos,

³⁹² Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53.

³⁹³ Cf. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 37, n. 10, p. 29-50, 1986; BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 793.

³⁹⁴ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 418.

evitando, com isso, a existência de conflitos de competências. Desse modo, os Municípios deveriam observar essa definição (dada por meio de Lei Complementar) para poderem exercer suas competências tributárias.³⁹⁵

Portanto, de acordo com essa linha de pensamento, a lista de serviços seria taxativa. Para Sérgio Pinto Martins, o fundamento para a taxatividade da lista de serviços seria outro, pois a norma contida no art. 156, IV, da CF, seria uma norma de eficácia limitada, dependendo, por isso, de uma Lei Complementar para ter plena eficácia.³⁹⁶

Nessa linha de raciocínio, Sergio Pinto Martins defende que, enquanto não existisse uma Lei Complementar dispondo sobre quais serviços poderiam ser tributados, ficariam os Municípios impossibilitados de criar e cobrar o ISS.³⁹⁷

Advém que, para doutrinadores como Geraldo Ataliba,³⁹⁸ José Eduardo Soares de Melo,³⁹⁹ Aires F. Barreto,⁴⁰⁰ a lista mostra-se exemplificativa, dado que não poderia a Lei Complementar se sobrepor à autonomia municipal,⁴⁰¹ correndo-se, com isso, risco de ofensa ao pacto federativo.

Não obstante a existência desse embate doutrinário, aponta Kiyoshi Harada⁴⁰² que ele se encontra superado, uma vez que o STF, nos Recursos Extraordinários n. 77.183-SP e n. 75.952-SP, entendeu que a lista seria taxativa, conquanto comportasse interpretação ampliativa. Isso quer dizer que, aos Municípios, somente será autorizado instituir o ISS quando existente uma Lei Complementar que especifique quais serviços estão sujeitos a esse imposto.

³⁹⁵ Ibid., p. 418.

³⁹⁶ Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Imposto sobre serviços: normas na Constituição de 1988, competência tributária para a legislação municipal*. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 48.

³⁹⁷ Ibid., p. 49.

³⁹⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 37, n. 10, p. 29-50, 1986.

³⁹⁹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 68-72.

⁴⁰⁰ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 189.

⁴⁰¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 68.

⁴⁰² Cf. HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 23.

Ademais, somente aqueles serviços presentes na lista e que se encaixem no conceito civil de serviços é que poderão sofrer incidência desse tributo.⁴⁰³

Todavia, quando a Lei Complementar – ao determinar os serviços sujeitos ao ISS – trazer em algum item expressões tais como: “similares”, “semelhantes” ou “congêneres”, como ocorre, por exemplo, no item 15.16,⁴⁰⁴ da lista anexa à Lei Complementar n. 116, estará aberto o caminho para a possibilidade da interpretação analógica desses serviços.⁴⁰⁵

Mesmo que a lista seja taxativa, comportando interpretação ampliativa, isso não significa dizer que ela tem caráter decisório na definição do que é ou não serviço. Isto é, a lista não define o que é serviço, ou seja, não basta que uma atividade esteja contida na lista para que ela seja um serviço.⁴⁰⁶

Para que uma atividade seja classificada como serviço, é preciso que ela se amolde, em primeiro lugar, ao conceito constitucional de serviço.⁴⁰⁷ Havendo esse encaixe, em seguida é necessário que o legislador inclua a atividade em um dos itens da lista anexa à Lei Complementar n. 116.

Depreende-se que o papel da Lei Complementar é apenas solucionar eventuais conflitos de competência, não podendo determinar a incidência do ISS sobre aquilo que serviço não é.

Sendo assim, a lista não pode ser pensada como uma mera contraposição ao conceito de mercadoria, permitindo a incidência do ISS sobre tudo aquilo que não é tributado pelo ICMS.

⁴⁰³ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 419.

⁴⁰⁴ “15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.”

⁴⁰⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 75.952-SP*. Recorrente: Realtur – Cartão Especial e Turismo S/A. Recorrido: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Ministro Thompson Flores. Brasília, DF, 20 out. 1973. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171553>>. Acesso em: 16 maio 2018.

⁴⁰⁶ Cf. GIARDINO, Cleber. ISS – competência municipal. *Revista de Direito Tributário*, ano IX, n. 32, abr.-jun. 1985, p. 219-221.

⁴⁰⁷ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182.

Martha Leão e Daniela Dias coadunam com esse raciocínio ao afirmarem que a Lei Complementar não tem competência para definir o que são serviços; para elas, se fosse permitido a Lei Complementar “dispor da competência tributária dos Municípios, ora alargando, ora restringindo o que se entende por serviços, então a Constituição seria flexível, e o seu conteúdo seria delimitado pelo legislador complementar”.⁴⁰⁸

Como visto, não foi esse o caminho trilhado pelo legislador constituinte, que, ao se utilizar de conceitos, demarcou o que eram mercadorias e serviços, deixando tudo aquilo que não se amoldaria a esses conceitos à possibilidade de serem tributados por meio de competência residual.

5.3 COMPETÊNCIA RESIDUAL

Embora se tenha abordado brevemente o tema da competência residual quando do estudo da competência tributária na Constituição de 1988 (tópico 4.3), deve-se agora analisar com mais riqueza de detalhes o que ela vem a ser.

Lembra Aliomar Baleeiro que historicamente essa competência é destinada à União, sendo, portanto, privativa desse ente.⁴⁰⁹ Por sua vez, Hugo de Brito Machado leciona que a designação dessa competência em favor da União teria como justificativa o fato de o constituinte tentar evitar possíveis abusos que seriam cometidos por alguns Municípios.⁴¹⁰

Para este autor, apesar da justificativa supracitada, essa competência deveria ficar com os Municípios, dado que concedê-la para a União representaria uma contradição à própria natureza dessa competência.⁴¹¹

⁴⁰⁸ Cf. LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 41, p. 295-316, 2019. p. 300.

⁴⁰⁹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 269.

⁴¹⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 300.

⁴¹¹ *Ibid.*, p. 300.

Isso ocorreria, pois a competência residual tem por objetivo captar a capacidade contributiva não observada pelo legislador constituinte. Portanto, o melhor plano para capturar essas expressões de riqueza – ainda não observadas pela Constituição – seria no âmbito local, uma vez que “tais expressões de capacidade contributiva podem não ser relevantes no plano nacional”, razão pela qual o “legislador federal geralmente as ignora”; por outro giro, haveria maior possibilidade de eles serem tributados no plano local, dada a sua maior relevância.⁴¹²

Apesar de essa constatação feita por Hugo de Brito Machado guardar certa veracidade, o fato é que, no ordenamento brasileiro vigente, a competência tributária residual é exercida privativamente pela União para impostos e contribuições da seguridade social, inexistindo para “taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios, e contribuições parafiscais”.⁴¹³

Dito isso, pode-se entender a competência residual como uma espécie do gênero competência tributária, que tem como característica diferencial a possibilidade de inovação, isto é, o ente tributante que a detém possui a permissão constitucional para criar novos impostos (art. 154, I) ou contribuições sociais (art. 195, § 4º)⁴¹⁴ sobre outras materialidades não previstas na Carta Magna.⁴¹⁵

Luís Eduardo Schoueri, ao discorrer sobre essa competência, tece duras críticas. Pare ele, a Constituição, ao utilizar tipos, não determinou a “hipótese tributária ‘própria’” de cada um dos impostos dos arts. 153, 155 e 156 da CF, razão

⁴¹² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 300.

⁴¹³ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Competência tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 171-172.

⁴¹⁴ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

⁴¹⁵ Cf. ALVES, Fernanda Maia S. Competência tributária residual e os limites constitucionais à instituição de novos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 83, p. 189-201, p. 196.

pela qual seria difícil definir quais materialidades estariam sujeitas à competência residual.⁴¹⁶

Advém que entendemos que o sistema constitucional tributário brasileiro, ao demarcar as rígidas competências tributárias, utilizou-se de verdadeiros conceitos, delimitando exatamente quais as materialidades que poderiam estar sujeitas a cada um dos impostos presentes nos arts. 153, 155 e 156 da CF.

Por esse motivo, não teria o legislador grande margem de atuação para alterar a materialidade desses tributos. Consequentemente, dotou-se a União de competência residual para atingir novas materialidades que, com o passar do tempo, se mostrem economicamente relevantes.

O grande problema relacionado a essa competência é que, todas as vezes que a União teve a oportunidade de exercê-la, acabou por lançar mão de outros tributos.⁴¹⁷

Lembra-se ainda que muitas dessas opções feitas pela União, apesar de serem denominadas de impostos, taxas, contribuições ou empréstimos compulsórios, não guardam correlação entre o fato gerador e a base de cálculo, o que implica a inconstitucionalidade de muitos desses novos tributos criados.⁴¹⁸

Percebe-se que o problema da competência residual é de natureza política, e não jurídica (relacionado à dificuldade de demarcação de suas materialidades). Tendo o Congresso boa vontade, ela poderia ser utilizada de acordo com o seu propósito de captar riquezas ainda não tributadas, aumentando a arrecadação do Estado e evitando a desvirtuação das competências já existentes sob a justificativa de déficits orçamentários ou de princípios como os da capacidade contributiva e da solidariedade.

Estando o Congresso disposto a usá-la, não o pode fazer a seu bel-prazer, pois, apesar de ter uma ampla liberdade para estruturá-la de acordo com a sua

⁴¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 269.

⁴¹⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 244.

⁴¹⁸ *Ibid.*, p. 244.

conveniência, o legislador deverá observar os limites determinados pelo inciso I do art. 154 da CF/88.⁴¹⁹

Renato Lopes Becho explica que essa conveniência da União para exercer a competência residual deve ser entendida no sentido de que o legislador, ao descobrir um “novo campo econômico de onde entender possa extrair uma parcela para os cofres públicos, a título de tributo, ele o fará com ampla liberdade, podendo delimitar o critério material, v.g. como bem entender”; todavia, adverte que essa competência deverá sempre ser feita respeitando-se as balizas constitucionais.⁴²⁰

Quanto a esses limites, Kiyoshi Harada ensina que a Constituição de 1988 foi muito mais rigorosa que a anterior, porque, além de exigir que o novo tributo não tenha fato gerador ou base de cálculo das competências já delimitadas na Constituição, também estabeleceu a necessidade de Lei Complementar e de observância da não cumulatividade,⁴²¹ sendo esses requisitos de observância obrigatória.

No que concerne à necessidade de Lei Complementar, essa imposição deve ser vista como um requisito de quórum, exigindo-se maioria absoluta para a possível aprovação do novo tributo. Essa condição também se mostra uma decorrência do princípio da legalidade, do qual se exige lei para a criação de tributos.⁴²²

Além disso, a respeito desse ponto, é consenso da doutrina e da jurisprudência que esse requisito deve ser observado tanto para a criação de impostos residuais (art. 154, I, CF), quanto para contribuições residuais (art. 195, § 4º, CF).

⁴¹⁹ Cf. BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 226.

⁴²⁰ *Ibid.*, p. 226-227.

⁴²¹ Cf. HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 389.

⁴²² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 243.

Corroboram esse entendimento: Paulo de Barros Carvalho,⁴²³ Ricardo Lodi Ribeiro,⁴²⁴ Luís Eduardo Schoueri,⁴²⁵ Paulo Ayres Barreto,⁴²⁶ Leandro Paulsen⁴²⁷ e Luciano Amaro.⁴²⁸ Na jurisprudência, verifica-se que o STF, na ADI n. 1.103⁴²⁹ e no RE n. 595.838,⁴³⁰ consolidou a necessidade de Lei Complementar para o exercício da competência residual.

Já o segundo requisito recai sobre a não cumulatividade. De acordo com Fabiana Del Padre Tomé, essa condição seria uma exigência constitucional, que impede a reincidência de um “mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico”.⁴³¹

⁴²³ Ibid., p. 243.

⁴²⁴ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Competência tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 167-182, p. 171.

⁴²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 269-287.

⁴²⁶ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 102.

⁴²⁷ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 103.

⁴²⁸ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 120-123.

⁴²⁹ De acordo com a ADI n. 1.103: “O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei n. 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.103-DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 18 dez. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266658>>. Acesso em: 1 ago. 2019).

⁴³⁰ O Ministro Dias Toffoli em seu voto consagra que “Cabe-nos, pois, adentrar o mérito da questão, verificando se a contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.876/99, encontra fundamento de validade no inciso I, letra a, do art. 195 da Constituição Federal, ou se, ao revés, não se enquadrando nas hipóteses da referida norma constitucional, configuraria nova fonte de custeio, somente podendo ser instituída, assim, por lei complementar, conforme determina o § 4º do art. 195 da Constituição, na forma do art. 154, I, do texto constitucional. (Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 595.838-SP*. Recorrente: Etel Estudos Técnicos Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 7 out. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768>>. Acesso em: 1 ago. 2019.)

⁴³¹ Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social – à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 148-149.

Nessa ótica, a não cumulatividade teria função semelhante àquela do ICMS⁴³² e do IPI,⁴³³ e impediria que todo o tributo fosse acumulado ao longo da cadeia e repassado – ao fim da cadeia produtiva – ao consumidor final.⁴³⁴

Por fim, quanto à vedação de fato gerador ou base de cálculo das competências já delimitadas na Constituição, trata-se, primeiramente, de um limite imposto pelo próprio pacto federativo, que impede a União de invadir competência tributária alheia. Em segundo lugar, esse requisito evita a bitributação e o *bis in idem*, visto que a imposição desse limite proíbe a “pluralidade de incidências [...] sobre a mesma hipótese”.⁴³⁵

É indubitável que esse derradeiro requisito é aplicável aos impostos residuais, dado que a redação do art. 154, I, da CF expressamente determina que esses novos impostos não podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo dos já previstos na Constituição.

Todavia, há opiniões doutrinárias divergentes no que concerne à necessidade de observância desse requisito junto às contribuições residuais. De acordo com Leandro Paulsen, haveria no Brasil apenas vedação constitucional ao *bis in idem*, por isso o art. 195, § 4º, somente proibiria que novas contribuições repetissem “as contribuições de seguridade social já previstas constitucionalmente” no art. 195, I, II e III.⁴³⁶

Expondo a questão de outra forma, depreender-se-ia que inexistiria óbice para que as contribuições residuais tivessem o mesmo fato gerador e base de cálculo dos impostos já previstos na Constituição de 1988.

⁴³² Cf. LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 83.

⁴³³ Cf. TOLEDO, José Eduardo Tellini. *O Imposto sobre Produtos Industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 143-146.

⁴³⁴ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade – o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 14, p. 76-87, 1996, p.79.

⁴³⁵ Cf. ALVES, Fernanda Maia S. Competência tributária residual e os limites constitucionais à instituição de novos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 83, p. 189-201, p. 196.

⁴³⁶ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 105.

Tal entendimento inclusive foi adotado pelo STF nos RE n. 228.321⁴³⁷ e RE n. 146.733,⁴³⁸ que estabeleceram que “a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo do imposto, o que é vedado, expressamente, relativamente às taxas. (CF, art. 145, § 2º)”.⁴³⁹

Embora respeitemos essas posições, parece-nos que o mais correto seria admitir que a expressa remissão feita no art. 195, § 4º, da CF expõe a obrigatoriedade de observância de todos os requisitos contidos no art. 154, I, da Constituição,⁴⁴⁰ como expôs o Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto no RE n. 228.321, ao dispor que:

As novas contribuições sociais – de instituição autorizada no art. 195, § 4º, da CF – não podem constituir duplicação substancial não apenas das contribuições enumeradas no *caput* em relação às quais não há de constituir “outras fontes” de financiamento do sistema –, mas também dos impostos discriminados na Constituição, aí, por força da observância imposta ao art. 154, I, da mesma Carta.⁴⁴¹ (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 228.321-RS*. Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence. Recorrente: Parceria Treinamento e Consultoria em Qualidade LTDA e Outro. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 1 out. 1998.)

Pensar em sentido contrário é aceitar que o legislador pode esvaziar o comando e o limite constitucional contido no art. 195, § 4º, na medida em que

⁴³⁷ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 228.321-RS*. Recorrente: Parceria Treinamento e Consultoria em Qualidade LTDA e Outro. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 1 out. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

⁴³⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 146.733-SP*. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29 jun. 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

⁴³⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 228.321-RS*. Recorrente: Parceria Treinamento e Consultoria em Qualidade LTDA e Outro. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 1 out. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

⁴⁴⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 286-287.

⁴⁴¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 228.321-RS*. Recorrente: Parceria Treinamento e Consultoria em Qualidade LTDA e Outro. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 1 out. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

renega a lógica do rígido sistema constitucional tributário brasileiro no qual a repartição de competências “não se limita aos impostos, mas a quaisquer tributos que utilizem aos fatos geradores atribuídos pela Constituição Federal à União, aos Estados e aos Municípios”.⁴⁴²

⁴⁴² Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Competência tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 171-172.

6 TRIBUTAÇÃO DA *CLOUD COMPUTING* NO BRASIL

Com base nos conceitos até aqui apresentados, deve-se analisar quais tributos podem incidir sobre a *cloud computing*, bem como observar a possível existência de conflitos de competência.

Para tanto, analisar-se-á inicialmente como esses contratos devem ser tributados, isto é: o fato de a *cloud computing* ser composta por várias funcionalidades implica que cada uma dessas atividades deve ser tributada de forma separada?

Definido isso, examinar-se-á qual o tributo incidente sobre as nuvens privadas, híbridas e públicas. Em seguida se definirá qual exação incidirá sobre a IaaS, a PaaS, o SaaS e a XaaS.

6.1 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E A FRAGMENTAÇÃO DOS CONTRATOS

Antes de determinar qual tributo pode incidir sobre a *cloud computing*, torna-se necessário definir como a existência de várias camadas da *cloud* podem influenciar na cobrança da exação.

Isto é, por serem atividades que agregam várias funcionalidades, a incidência de tributos deve ocorrer considerando a modalidade da *cloud* como um todo, ou o fracionamento da atividade seria necessário?

Para exemplificar essa dúvida, basta pensar no SaaS. Por ser uma camada superior, ele demanda o fornecimento de servidores, plataformas, aplicativos e sistemas operacionais para que o *software* seja disponibilizado ao usuário. Assim, a incidência tributária deve se dar sobre o fornecimento do *software* como um todo, ou poderia ocorrer a fragmentação dessa modalidade da *cloud*, tributando-se, por conseguinte, cada uma dessas atividades (servidores, plataformas, aplicativos e sistemas operacionais)?

O primeiro passo consiste em entender que essas atividades da *cloud* são, para o Direito Civil, contratos atípicos mistos,⁴⁴³ pois neles há o “aproveitamento, no todo ou em parte, de elementos dos contratos típicos”.⁴⁴⁴

Isso quer dizer que esses contratos atípicos mistos podem ser formados pela: a) junção de vários contratos típicos; ou b) união de ao menos um contrato legalmente regulado (contrato típico), com vários outros contratos regidos pela liberdade para estruturar a relação jurídica da forma que melhor convém às partes (contratos atípicos).⁴⁴⁵

Recorrendo novamente ao exemplo do SaaS para evidenciar esse aspecto misto, depreende-se que nele há tanto o fornecimento do *software* – regulado pela Lei n. 9.609/98 – quanto de toda uma infraestrutura que é disponibilizada sem seguir um regulamento legal.

Isso posto, para o Direito Civil, nesse tipo de contrato se torna imperioso observar a atividade preponderante para determinar em qual qualificação jurídica a atividade se encaixará.

Orlando Gomes aponta que, para definir a atividade prevalecente, uma destas três teorias deve sobressair: a) combinação; b) absorção; e c) aplicação analógica.⁴⁴⁶

A teoria da combinação permitiria a fragmentação dos contratos atípicos, de forma a identificar elementos próprios dos contratos típicos, possibilitando a aplicação da disciplina legal cabível.⁴⁴⁷

⁴⁴³ Cf. MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PAAS, SAAS: entre conceitos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 368.

⁴⁴⁴ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. p. 128.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, p. 126-128.

⁴⁴⁶ Cf. GOMES, Orlando. *Contratos*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 124-126.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, p. 124.

Já na teoria da absorção, busca-se o elemento preponderante do contrato, dando destaque a uma parte típica que prevalecerá sobre as demais partes que serão consideradas como cláusulas acessórias.⁴⁴⁸

Quanto à teoria da aplicação analógica, esta procura fazer uma analogia entre os contratos atípicos e os típicos, realizando uma comparação entre eles. Após isso, aplicar-se-á ao negócio atípico a legislação do contrato típico que mais se assemelhar ao caso.⁴⁴⁹

Apesar de serem métodos diferentes, a sua aplicação não deveria dar-se de forma isolada. Com isso se quer dizer que, no mundo ideal, a determinação da natureza de um contrato atípico misto se dá por meio da combinação dessas três teorias.⁴⁵⁰

Muito embora essas teorias sejam úteis para a determinação da natureza civil desses contratos, deve-se indagar qual a relevância delas para fins da incidência tributária.

Sendo a *cloud computing* um contrato atípico misto para fins do Direito Civil, pode-se usar dos métodos acima expostos para determinar qual a natureza típica preponderante dessa atividade e, por conseguinte, definir qual tributo poderá incidir?

Ressalta-se que essa dúvida ganhou mais relevo após a publicação do Pronunciamento Técnico CPC 47 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que determinou a aplicação de uma série de medidas e tratamentos ao reconhecimento de receitas de contratos com clientes.⁴⁵¹

Do CPC 47 se depreende que uma atividade/contrato pode conter várias obrigações, por isso esse pronunciamento determina a individualização de cada

⁴⁴⁸ Cf. VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Contratos atípicos*. Coimbra: Almedina, 1995. p. 23.

⁴⁴⁹ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: contratos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3. p. 130.

⁴⁵⁰ Cf. GOMES, Orlando. Op. cit., p. 124-126.

⁴⁵¹ Cf. CARNEIRO, Bárbara Melo; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 158-172, p. 166.

uma dessas atividades, de tal forma que os preços delas deverão ser considerados isoladamente.⁴⁵²

Assim, a contabilidade nada mais faz do que determinar a fragmentação da atividade principal, permitindo enxergar cada uma das microatividades que a compõem e, conseqüentemente, auferir o preço de cada uma das prestações remanescentes após o desmembramento da atividade principal.

Usando o SaaS como exemplo, para a contabilidade, o preço global da atividade se mostra irrelevante, visto que o valor de cada uma das funcionalidades que agrega valor ao SaaS deverá ser considerado de forma individualizada.

Isso exposto, cabe agora refletir qual a influência desses conceitos para o Direito Tributário.

Misabel Derzi, ao analisar a diferença entre o uso de tipos e conceitos para o Direito Civil e para o Direito Tributário, alerta que a liberdade negocial existente no Direito Civil, via de regra, torna este rico em notas fluidas e renunciáveis.⁴⁵³

Com isso se quer dizer que, dada a natureza fluida das transações da vida, as regras do Direito Civil são marcadas pela “descritividade”, que permite a rápida acomodação do Direito Civil à realidade dos fatos da vida.

Desse modo, o Direito Civil estaria repleto de tipos, que permitiriam a subsunção dos fatos às suas regras, mesmo que inexistissem algumas das “notas e características referenciais a seu objeto”.⁴⁵⁴

⁴⁵² “73. O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de *performance* (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.” (Cf. BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico CPC 47 – receita de contrato com cliente*. Aprovado em 4 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 9 dez. 2019.

⁴⁵³ Cf. Derzi, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In. *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

⁴⁵⁴ Cf. Derzi, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In. *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

Já a realidade do Direito Tributário é outra, pois o sistema constitucional brasileiro se utilizou de conceitos, o que exige a perfeita observância de suas “notas rígidas, necessárias e suficientes para a identificação do objeto”.⁴⁵⁵

Soma-se a essa característica o fato de que no Direito Tributário vige o princípio da tipicidade, que, além de exigir previsão legal para cobrança de tributos, ordena que a norma tributária contenha todos “os elementos necessários à fixação do *quantum* da prestação tributária”.⁴⁵⁶

Como consequência dessas características, depreende-se que, para haver incidência de qualquer tributo, deverá ocorrer a completa subsunção do fato a todos os elementos da norma tributária. Se por acaso o fato não se amoldar completamente à hipótese de incidência tributária, inexistirá exação.

Disso se extrai a primeira observação referente à *cloud*: é preciso que essa atividade se subsuma completamente à norma tributária para que possa haver incidência de um dado tributo. Não pode o ente Estatal fracionar a atividade, tendo como única justificativa o fato de esta ser composta por diversos contratos típicos que permitam a incidência da exação.

Pensar nesse sentido é admitir que, quando o cliente contrata uma atividade atípica, compra separadamente cada uma das subprestações, que, reunidas, compõem a atividade como um todo, quando na verdade isso não existe na prática.

Victor Borges Polizelli corrobora esse pensamento ao usar o caso dos contratos de “fretamento de embarcação turística”, que também são contratos atípicos mistos. Leciona esse autor que seria possível fracionar essa atividade em uma série de contratos típicos, tais como: a) transporte; b) serviços de hotelaria; c) serviços de entretenimento; d) fornecimento de alimentos.⁴⁵⁷

⁴⁵⁵ Ibid.

⁴⁵⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p.78.

⁴⁵⁷ Cf. POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JR., Luiz Carlos de. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributaria/IBDT, v. 39, p. 456-486, 2018, p. 465.

Muito embora essa divisão seja possível, lembra Victor Borges Polizelli que o consumidor, ao firmar o contrato, não busca o fornecimento de cada uma dessas atividades em separado. Na prática, o que se tem é a contratação de um pacote fechado, em que se paga um preço unitário pelo fornecimento de todas “as prestações que a fretadora estaria incumbida”.⁴⁵⁸

Essa realidade também é aplicada à *cloud*, uma vez que o cliente não contrata cada uma das funcionalidades em separado, mas, sim, paga integralmente pelo fornecimento de uma das suas modalidades.

No exemplo do SaaS, o contribuinte não contrata primeiramente um servidor para em seguida pagar por uma plataforma, necessitando, ainda, adquirir aplicativos e sistemas operacionais para que só ao fim possa pagar pelo *software* em si.

Afirmar que o fisco pode exigir o fracionamento dessas atividades é aceitar que ele tribute uma realidade que não existe. Fora isso, é admitir que um fato que não se encaixe por completo na regra matriz de incidência do tributo sofra a exação, rompendo, assim, com o princípio da tipicidade.

Se, por um lado, é admitido que o Direito Civil fragmente tais atividades para classificá-las, ou, ainda, que se permita que a contabilidade as separe com o objetivo de reconhecer cada uma das receitas de forma individualizada, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário.

Isso se dá, primeiramente, devido à forma como se constrói a relação entre o Direito Tributário e os outros ramos do saber (como descrito no tópico 4.6), pois o fato da vida é único, entretanto, cada um dos ramos do saber dará a essa realidade um tratamento normativo específico.

Para que a forma de enxergar e regular o fato seja transportada de outros ramos do saber para o Direito Tributário, é preciso que se cumpra com todos os

⁴⁵⁸ Cf. POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JR., Luiz Carlos de. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributaria/IBDT, v. 39, p. 456-486, 2018, p. 465.

princípios e regras que norteiam esse ramo que “solicita” os institutos oriundos de outras áreas.

Corroboram esse pensamento Bárbara Carneiro e Fernando Moura, ao aduzirem que, apesar de as “normas contábeis se aproximarem da realidade econômica, nada impede que a realidade jurídica seja distinta”.⁴⁵⁹

Seguindo essa linha de raciocínio, Elidie Bifano e Bruno Fajersztajn apontam, ao estudar o CPC 47, que “o lançamento contábil tem grande valia na demonstração do fato sobre o qual recai a tributação, mas tal registro por si só não cria obrigação tributária”.⁴⁶⁰

Logo, se a contabilidade e o CPC 47 não criam obrigações tributárias, eles também não podem determinar que a tributação sobre atividades atípicas se dê de forma fragmentada.

Ademais, se no Direito Civil ou na contabilidade a fragmentação se mostra uma tendência, no Direito Tributário o mesmo não ocorre, pois este visa tributar a finalidade do objeto contratado.

Aires F. Barreto consolida essa ideia ao expor que o alvo da tributação é o fim da atividade, por isso, as “etapas, passos ou tarefas intermediárias a obtenção do fim” não poderão ser objeto da exação.⁴⁶¹

Permitir a incidência de tributos sobre cada uma dessas etapas põe em risco a necessidade de perfeita subsunção do fato à regra, além de poder implicar afronta às competências tributárias, já que alguns entes poderão cobrar tributos em cima de atividades sobre as quais, via de regra, não teriam competência.

⁴⁵⁹ Cf. CARNEIRO, Bárbara Melo; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 158-172, p. 166.

⁴⁶⁰ Cf. BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 158-172, p. 147.

⁴⁶¹ Cf. BARRETO, Aires F. ISS – atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 5, p. 72-97, 1996, p. 82.

Sem falar que tal possibilidade poderá levar ao enriquecimento ilícito dos entes federativos, já que muitas das vezes os contribuintes estarão a pagar tributo sobre atividades sobre as quais não deveria incidir a exação.

Com base no que foi até aqui exposto, afasta-se a possibilidade de fragmentação das atividades da *cloud computing*. Sendo assim, para determinar o possível tributo incidente, torna-se necessário analisar a finalidade do contrato.

Isto é, não se pode tributar a *cloud* com base em cada uma das funcionalidades individualmente fornecidas; desse modo, no Brasil, torna-se imperativo analisar qual a finalidade de cada uma das modalidades da *cloud*.

Deve-se proceder o exame dessa forma, uma vez que aqui as competências tributárias sobre o consumo foram repartidas em vários tributos diferentes, fazendo com que, a depender da materialidade do fato – se este se encaixa no conceito de mercadoria, serviço ou nenhum deles –, o tributo incidente variará entre ICMS, ISS ou competência residual.

Essa análise de acordo com o modelo da *cloud* não se faz necessária no Direito Comparado, pois, como estudado no capítulo 2, na Europa, por exemplo, a *cloud* será considerada um serviço independentemente da modalidade abordada, motivo pelo qual sobre ela incidirá sempre o IVA em sua modalidade serviço.

Por fim, alerta-se que essa impossibilidade de fragmentação da atividade da *cloud computing* de forma unilateral por parte do fisco não significa dizer que o contribuinte não pode planejar seu negócio de maneira a maximizar seus lucros.⁴⁶²

Em outras palavras, ao contribuinte continua sendo resguardado o direito de planejar suas atividades de forma a se esquivar legalmente da incidência tributária.⁴⁶³ Desse modo, ele pode dividir sua atividade em “n” negócios, o que possibilitaria uma redução do *quantum* devido da obrigação tributária.

Para exemplificar essa afirmação, basta pensar novamente no SaaS – o contribuinte pode dividir seus negócios em várias empresas, deixando o servidor

⁴⁶² Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.

⁴⁶³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 103.

em uma, a plataforma em outra, e a equipe responsável pelo desenvolvimento do *software* em outra companhia, isso tudo visando: a) uma redução na carga tributária, seja da tributação do consumo, seja dos tributos incidentes sobre a renda da pessoa jurídica; e/ou b) uma organização societária que se adeque melhor às exigências do mercado.

Assim, para o usuário final nada mudaria, pois a finalidade do contrato continuaria a mesma (fornecimento do *software*). Portanto, ao contribuinte é dado o direito de organizar sua atividade da forma que melhor lhe convém, desde que faça isso de maneira lícita. Por outro lado, como já explicado, o fisco não pode determinar a fragmentação das atividades do contribuinte, exigindo, por exemplo, tributos sobre cada uma das milhões de atividades meio necessárias para o fornecimento da *cloud computing*.

6.2 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA CONFORME AS MODALIDADES DA *CLOUD COMPUTING*

6.2.1 TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM OS “MODELOS DE ACESSO”

A partir da definição do que são nuvens privadas, públicas e híbridas consolidada no item 2.4.1, pode-se discorrer a respeito da possibilidade de incidência de tributos sobre essas modalidades da *cloud computing*.

No que concerne à tributação das nuvens privadas, a incidência tanto do ISS como do ICMS deve ser afastada.

Isso ocorre porque, para fins de ISS, inexistente prestação de serviço para si próprio. A esse respeito, lembra Aires F. Barreto que o serviço para si próprio não se encaixa no conceito de serviço, pois este deve ser entendido como um esforço humano em favor de outra pessoa, ou seja, o serviço é trabalho desempenhado para terceiros.⁴⁶⁴

⁴⁶⁴ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 33-34.

Nesse diapasão, lembra José Eduardo Soares de Melo que o aspecto material do ISS exige que o serviço seja revelador de riqueza.⁴⁶⁵ É por isso que Aires F. Barreto assinala que nessas situações não há significação econômica, motivo pelo qual não se pode exigir o ISS “sob pena de violação” do princípio da isonomia.

Em razão disso, para fins de ISS, seja por não se encaixarem no conceito de serviço, seja por não exprimirem conteúdo econômico, é que não haverá incidência desse tributo sobre as *clouds* privadas, já que este é prestado para o próprio usuário, e sem que haja a manifestação de significação econômica.

No que diz respeito à incidência do ICMS-M, aduz Roque Antonio Carrazza que esse tributo deve incidir sempre que existir uma “operação de circulação de mercadoria”, ou seja, deve haver um comerciante com o intuito de pôr um bem à venda. Inexistindo esse intuito e essa destinação de venda, não se poderá falar na incidência do ICMS.⁴⁶⁶

Logo, também no que concerne às nuvens privadas, não pode haver incidência do ICMS nessa modalidade, já que o usuário ou empresa não se utiliza desses servidores com fins mercantis, ou seja, de pôr um bem à venda, mas, na verdade, como dito, o faz para uso próprio. Isso também vale em relação ao ICMS-C, já que esse tributo não incide sobre a comunicação prestada a si mesmo.

É, também, por essa razão que não poderá haver a incidência nem do ISS nem do ICMS sobre a parcela da nuvem híbrida utilizada para uso próprio. Portanto, esses valores utilizados para fins próprios devem ser excluídos das possíveis bases de cálculo desses tributos.

Por seu turno, no que concerne à parcela da nuvem híbrida posta à disposição de usuários, bem como às nuvens públicas, a possibilidade de incidência desses tributos (ISS ou ICMS) deverá ser analisada de acordo com a

⁴⁶⁵ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 46.

⁴⁶⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 51.

atividade que se está contratando (PaaS, SaaS, IaaS, XaaS), como se discorrerá no próximo tópico.

6.2.2 TRIBUTAÇÃO SEGUNDO AS “ATIVIDADES OFERECIDAS”

6.2.2.1 Infraestrutura como Serviço (Infrastructure as a service – IaaS)

Para determinar qual o tributo incidente sobre a IaaS, torna-se necessário rememorar em que consiste essa atividade. De acordo com o exposto no item 2.4.2.1, a infraestrutura representa um grande número de máquinas conectadas por meio da internet. Nela o usuário não contrata, aluga ou adquire um servidor ou disco rígido específico – o que ocorre é a disponibilização de um ambiente virtual no qual o usuário a armazenará e em que hospedará os seus dados.⁴⁶⁷

Com base nessa definição, pode-se analisar qual imposto poderá incidir sobre esse tipo de *cloud computing*: se o ISS, o ICMS ou nenhum deles.

6.2.2.1.1 A IaaS: um serviço para fins do ISS?

No tocante ao ISS, a lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, em seu item 1.03, trazia apenas a possibilidade de incidência desse tributo sobre o “processamento de dados e congêneres”.

Processar dados significa que um terceiro os trabalhará por meio de métodos ou equipamentos, produzindo novas informações, que ao final da atividade serão entregues de forma depurada a quem as solicitou.⁴⁶⁸

Até mesmo para Bernardo Ribeiro de Moraes, que defendia um conceito econômico de serviços, o processamento de dados consiste em um tratamento de

⁴⁶⁷ Cf. BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 134-157, p. 155.

⁴⁶⁸ Cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 52.

dados, em que estes devem ser coletados e posteriormente apurados, seja de forma manual ou mecânica (esta última modalidade incluiria o tratamento feito por intermédio de computadores).⁴⁶⁹

A partir da compreensão do significado da expressão “processamento de dados”, depreende-se que a antiga redação do item 1.03 da Lei Complementar n. 116/2003 não abarcava as atividades desenvolvidas na IaaS, uma vez que nela um terceiro não trata os dados e posteriormente entrega uma informação ao usuário. Nesta modalidade de nuvem, o que ocorre é apenas a hospedagem e o armazenamento dos dados sem ocorrer nenhum processamento.

Muito embora, em nosso modo de pensar, a IaaS não estivesse enquadrada dentro do item 1.03 da Lei Complementar n. 116/2003, a Prefeitura de São Paulo emitiu em 2003 a Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40 e, em 2015, a Solução de Consulta SF/DEJUG n. 13, que expressamente autorizavam a incidência do ISS sobre as atividades de: a) armazenamento; ou b) hospedagem de dados.⁴⁷⁰⁻⁴⁷¹

Para José Alberto Macedo, essas Soluções de Consultas estavam corretas, pois a expressão “e congêneres”, contida ao final do item 1.03, autorizava a interpretação abrangente desse item,⁴⁷² já que a lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 seria taxativa, mas admitiria interpretação extensiva dentro de cada item, toda vez que estivesse presente a expressão “e congêneres”.⁴⁷³

⁴⁶⁹ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 210.

⁴⁷⁰ Cf. BRASIL. Prefeitura de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40*, de 1 ago. 2013. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40_1389109466.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁴⁷¹ Cf. BRASIL. Prefeitura de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 13*, de 15 jun. 2015. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/SC013-2015_1456839181.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁴⁷² Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. LC 157/2016 efetiva aprimoramentos nas normas gerais do ISS. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 18 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-18/alberto-macedo-lc-1572016-efetiva-aprimoramentos-normas-iss>>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁴⁷³ Cf. BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 361.829-RJ*. Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Carlos

Para esse autor, a Lei Complementar n. 157 de 2016, ao dar nova redação ao item 1.03, passando a prever a incidência do ISS sobre “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”, apenas confirma o comando normativo contido nas referidas Soluções de Consulta da Prefeitura de São Paulo.⁴⁷⁴

E é com base nessa alteração que Hugo de Brito Machado e Raquel Cavalcante Ramos Machado justificam a incidência do ISS sobre a IaaS. Para eles, depois do julgamento do RE n. 651.703 (planos de saúde), o STF passou a entender que a ideia de “serviços” seria mais ampla, o que autorizou a incidência do ISS sobre qualquer atividade, independentemente de ela estar atrelada a um “fazer humano” ou não.⁴⁷⁵

Assim, a Lei Complementar n. 157/2016, ao alterar o item 1.03 fazendo referência aos serviços de “armazenamento ou hospedagem de dados”, autorizou expressamente a incidência do ISS sobre a IaaS.

Em que pese esse pensamento, não nos parece que ele deva prevalecer, pois como aduz Tathiane Piscitelli, não se pode afirmar que o RE 651.703 abandonou a dualidade da obrigação “de dar” e “fazer”, uma vez que, da leitura do voto do Ministro Edson Fachin, se extrai que ele se utilizou desse binômio, muito embora tenha votado a favor da incidência do ISS.⁴⁷⁶

Velloso. Brasília, DF, 13 dez. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁴⁷⁴ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. Op. cit.

⁴⁷⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 446-569, p. 564.

⁴⁷⁶ Cf. PISCITELLI, Tathiane. Limites interpretativos dos conceitos e instrumentos de direito privado. In: *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 341-355, 2018, p. 353-355.

Ademais, não se pode ignorar a existência da Súmula Vinculante 31, que continua vigente e determina a impossibilidade de “incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Isto é, a referida súmula vinculante se utiliza dos conceitos de obrigação de dar e fazer para determinar a não incidência do ISS sobre as atividades de locação. Nesse sentido, continuaria válida a ideia de que o ISS consistiria em “fazer humano”, sendo inconstitucionais todos os itens contidos na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 que não se amoldem ao conceito de serviço oriundo do Direito Privado.

Dito isso, Elidie Bifano, ao analisar a questão da hospedagem, aponta que o conceito de serviço não se confunde com a ideia de locação, nem estes com as noções de cessão de uso, hospedagem e armazenagem.⁴⁷⁷

Explica Elidie Bifano que a locação é regulada pelo art. 565, do Código Civil, de onde se extrai que “uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.⁴⁷⁸ Por seu turno, na cessão de uso, apenas haveria uma permissão para que o cessionário se utilizasse do bem tangível.⁴⁷⁹

Já a hospedagem dos dados não se confundiria com a hospedagem tratada na lista do ISS, pois esta se encontra normatizada pelo art. 23 da Lei n. 11.771 de 2008, de onde se infere que:⁴⁸⁰

Art. 23. Consideram-se meios de hospedagem os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem, mediante adoção de instrumento contratual, tácito ou expresso, e cobrança de diária.

⁴⁷⁷ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 261.

⁴⁷⁸ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 261.

⁴⁷⁹ *Ibid.*, p. 261.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, p. 263.

Também se distinguiria a hospedagem de dados do armazenamento de bens, contido na lista de serviços. Este último consiste em um contrato de depósito regulado pelos arts. 627 e s. do Código Civil.⁴⁸¹⁻⁴⁸²

A ideia da IaaS como uma locação não se mostra plausível, pois nessa modalidade de nuvem o usuário não tem a “posse da infraestrutura”, o que é incompatível com o conceito de locação, uma vez que este exige “a posse da coisa locada por um determinado período de tempo” (art. 574 do CC).⁴⁸³

Thais Meira e Andrea Oliveira complementam essa ideia apontando que o espaço físico utilizado para abrigar os equipamentos não pode ser usado como objeto da caracterização de uma eventual locação, uma vez que se trata de uma atividade meio.⁴⁸⁴

Quanto à possibilidade de caracterização da infraestrutura como uma hospedagem essa deve ser afastada, já que na hospedagem de dados se tem um ambiente virtual, bem como inexistente a figura do hóspede.

Da mesma forma, a IaaS não se confundiria com o armazenamento regulado no Código Civil, pois o objeto principal da infraestrutura não é a guarda de um bem móvel durante certo prazo de tempo em um dado espaço físico existente no mundo real, uma vez que o espaço físico utilizado para abrigar os equipamentos não pode ser entendido como o objeto que caracteriza a IaaS. Nela, o que se contrata é um espaço virtual.

Torna-se evidente que a IaaS se mostra um contrato atípico misto não regulado pelo Direito Civil, em que há o fornecimento de uma série de atividades meio, tais como: a) a configuração do *software*; b) o processamento de dados; c) a

⁴⁸¹ Ibid., p. 263.

⁴⁸² “Art. 627. Pelo contrato de depósito recebe o depositário um objeto móvel, para guardar, até que o depositante o reclame.”

⁴⁸³ Cf. MEIRA, Thais; OLIVEIRA, ANDREA. Tributação do *data center* no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 614.

⁴⁸⁴ Cf. MEIRA, Thais; OLIVEIRA, ANDREA. Op. cit., p. 614.

segurança das informações. Tais atividades, por não serem o objeto fim da infraestrutura, não estarão sujeitas ao ISS.⁴⁸⁵

A atividade fim da IaaS consiste em uma atividade nova, não regulada pelo Direito Civil, onde se paga por “um espaço virtual com a capacidade de armazenamento de seus dados por um determinado período, podendo usufruir também do processamento desses dados no formato previamente selecionado”.⁴⁸⁶

Isso posto, constata-se que o fato de a Lei Complementar n. 157/2016 alterar o 1.03 da lista anexa – incluindo os serviços de armazenagem e processamento de dados – não autoriza a incidência do ISS sobre a IaaS, uma vez que a atividade fim da IaaS consiste em uma cessão de uso de espaço virtual, atividade essa que não se encontra na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, e nem poderia estar, pois ela é uma obrigação de dar.⁴⁸⁷

6.2.2.1.2 A IaaS: incidência do ICMS?

Se a IaaS não é serviço, cabe então examinar a possibilidade de incidência do ICMS; para tanto, deve-se analisar separadamente a incidência do ICMS-Mercadoria e do ICMS-Comunicação.

Tal divisão se faz necessária, pois, embora se trate da mesma sigla (ICMS), têm-se albergado sobre ela duas hipóteses de incidência distintas, realidade essa que torna necessário esse desmembramento.

A incidência do ICMS-Mercadoria somente se dá quando realizada uma “operação de circulação de mercadoria”, conforme exposto no item 5.1.1.⁴⁸⁸

⁴⁸⁵ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 395-427, p. 397.

⁴⁸⁶ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 395-427, p. 397.

⁴⁸⁷ Cf. BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 264.

⁴⁸⁸ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 13.

O termo “mercadoria” deve ser entendido como “bem móvel corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo”.⁴⁸⁹

Essa posição reflete a ideia de que mercadoria seria todo bem corpóreo objeto da mercancia, sendo, assim, um conceito advindo do Direito Privado, extraído mais precisamente do art. 191 do Código Comercial de 1850 e do art. 47 do Código Civil de 1916.

Dessa constatação surgiu o primeiro impasse para a incidência do ICMS-M sobre essas atividades, pois o objeto da laaS é um bem incorpóreo.

Como descrito no item anterior, a laaS corresponde a um espaço virtual em que se armazenam dados por um determinado período. Logo, na laaS se tem um objeto intangível, o que, via de regra, afastaria a incidência do ICMS-C.

Advém que, para alguns doutrinadores, a mercadoria deixou de ser apenas um bem corpóreo para passar a ser também um bem incorpóreo.

Alcides Jorge Costa já apontava que o antigo ICM (mercadoria) poderia incidir sobre qualquer bem, tangível ou não.⁴⁹⁰ Mais recentemente, Simone Rodrigues Costa Barreto defendeu que existiu uma mutação no conceito de mercadoria, ou seja, a CF/88 teria adotado uma noção de mercadoria tangível.⁴⁹¹ Contudo, na atualidade esse conceito foi alterado, dada a evolução das relações mercantis, passando a mercadoria a ser também algo intangível.

De acordo com essa linha de pensamento, a laaS, mesmo sendo um bem incorpóreo, estaria sujeita ao ICMS-M. Entretanto, apontam Rodrigo de Freitas e

⁴⁸⁹ Ibid., p. 17.

⁴⁹⁰ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 88.

⁴⁹¹ Cf. BARRETO, Simone Costa Rodrigues. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 83-89.

Bruno Akio Oyamada que, mesmo que a mercadoria fosse algo intangível, não haveria incidência do ICMS-M.⁴⁹²

Tal entendimento se dá, pois, além da ideia de mercadoria, a regra matriz de incidência do ICMS-C exige a circulação jurídica do bem, isto é, a transferência de propriedade.

Ocorre que na IaaS se tem uma cessão de uso de espaço virtual, em que o usuário paga para utilizá-la durante um período de tempo, sem que haja, contudo, a transferência da propriedade.⁴⁹³

Desse modo, quer por ser um bem intangível, quer por não haver circulação do bem – já que não há transferência da propriedade –, nos parece que não pode haver a incidência do ICMS-M sobre a IaaS.

Quanto à possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação, deve-se rememorar que o ICMS-Comunicação consiste na disponibilização de um canal (infraestrutura) que possibilita a transmissão da mensagem entre o receptor e o transmissor.⁴⁹⁴

Com base nessa definição, constata-se que não há subsunção entre a IaaS e o conceito de comunicação. Isso ocorre, pois na IaaS inexistente disponibilização de um canal comunicativo entre um emissor e um receptor.

Na IaaS, o contratado disponibiliza ao usuário um servidor, onde esse poderá guardar e armazenar seus dados. Esse servidor não é um meio de comunicação entre o contratado e o usuário, na verdade é apenas o local onde serão criadas máquinas virtuais que permitem o armazenamento de dados. Isto é,

⁴⁹² Cf. FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de *cloud computing* (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 376-396, p. 391.

⁴⁹³ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 395-427, p. 399.

⁴⁹⁴ Cf. JUREIDINI, Karen. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 144-159, p. 155.

o objeto de contato da IaaS não é o servidor físico, mas, sim, as máquinas virtuais que são criadas dentro dele.

Nesse caso, o terceiro que fornece o serviço de comunicação seria apenas a empresa que oferece a rede de internet. Isso se daria, pois é essa empresa que disponibilizaria um canal por meio do qual a mensagem seria transmitida.

Mesmo em relação à essa empresa que fornece o serviço de internet, haveria dúvida sobre a prestação de serviço de comunicação, pois, para aqueles que entendem ser necessário o requisito da bilateralidade do serviço de comunicação, esse requisito não estaria cumprido.

Por outro giro, para quem entende ser desnecessário esse requisito, haveria a prestação do serviço de comunicação.

Por fim, o STJ, ao julgar a possibilidade de incidência do ICMS-C sobre as atividades dos provedores de acesso à internet consagrou, ser impossível a cobrança desse imposto, haja vista inexistir o fornecimento dos meios necessários para a ocorrência do processo comunicativo.⁴⁹⁵

Com base no que foi exposto, fica patenteado que sobre as atividades da IaaS não pode incidir o ICM-C.

6.2.2.1.3 Conclusões iniciais sobre a tributação da IaaS

Extrai-se que sobre a IaaS não haverá incidência do ISS, pois essa atividade não se caracteriza como uma obrigação de fazer, e sim como uma cessão de espaço virtual na qual o usuário armazena dados por um determinado período.

Da mesma maneira, inexistirá incidência do ICMS-M, quer pelo fato de a IaaS ser um bem intangível, quer em razão de o usuário pagar pela atividade

⁴⁹⁵ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de divergência em Recurso Especial n. 456.650/PR*. Embargante: Estado do Paraná. Embargado: Convoy Informática LTDA. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, DF, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=1099507&tipo_documento=documento&num_registro=200302234620&data=20040302&formato=PDF>. Acesso em: 11 dez. 2019.

durante um período de tempo sem que haja, contudo, a transferência da propriedade, o que afastaria o conceito de circulação, que é um dos requisitos da regra matriz do ICMS-M.

Por outro lado, na IaaS inexistem qualquer serviço de comunicação, uma vez que o objeto de contrato são as máquinas virtuais criadas dentro do servidor físico, as quais máquinas armazenam dados, não se tratando de um canal de comunicação entre as partes.

Depreende-se, com base no Direito posto, que na atualidade inexistem exação incidente sobre a IaaS, e tentar forçar a incidência de qualquer um dos impostos supracitados é incorrer em grave inconstitucionalidade, haja vista que se rompe com as competências constitucionais traçadas na CF/88.

O mero fato de essa modalidade de *cloud computing* revelar importante capacidade contributiva não implica que obrigatoriamente ela deverá ser tributada quer pelo ICMS, quer pelo ISS.

Na verdade, prevendo que existiriam novas materialidades que não estariam abarcadas por nenhum dos tributos existentes na CF, o legislador constituinte consagrou a possibilidade de a União criar tributos residuais.

Desse modo, a única alternativa para a tributação da IaaS consistiria na criação de um tributo residual – seja ele imposto ou contribuição – incidente sobre a cessão do espaço virtual, e desde que observados os demais requisitos legais presentes no art. 154, I, da CF/88 (ser criado por meio de Lei Complementar e respeitar a não cumulatividade).

6.2.2.2 Plataforma como Serviço (Platform as a Service – PaaS)

A Plataforma como Serviço corresponde a uma camada intermediária entre a IaaS e o SaaS. Na PaaS se fornece um ambiente virtual no qual o contratante desenvolve, cria, hospeda e controla *softwares* e bancos de dados. Pode o usuário

se utilizar de ferramentas que ajudem no desenvolvimento e customização de aplicativos.⁴⁹⁶

Por ser uma camada intermediária, infere-se que ela será acompanhada pelo fornecimento de um conjunto de atividades meio, como, por exemplo, a disponibilização dos servidores, que proporcionam o armazenamento da PaaS.⁴⁹⁷

Frisa-se que o usuário não administra nenhuma dessas atividades meio – o único controle que ele exerce se dá sobre as aplicações que implementa e desenvolve na PaaS.⁴⁹⁸

Assim sendo, como feito na IaaS, cabe agora analisar de forma separada a possibilidade de incidência do ISS e do ICMS sobre essa atividade.

6.2.2.2.1 A PaaS: um serviço para fins do ISS?

De acordo com a lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e com as alterações introduzidas pela Lei Complementar n. 157/2016, a PaaS poderia ser enquadrada nos itens: a) 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres; b) 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres; c) 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

⁴⁹⁶ Cf. CLOUD *computing*: qual a diferença entre SaaS e PaaS? *Olhar Digital*, São Paulo, 4 set. 2015. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/noticia/cloud-computing-qual-a-diferenca-entre-saas-e-paas/51016>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁴⁹⁷ Cf. BRANDÃO JR, Salvador Cândido et al. Computação na nuvem: modelos possíveis. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 34.

⁴⁹⁸ Cf. SOUTO, Luiza de Brito Dutra. *Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (Softwares as a Service) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS*. Brasília, 2013, p. 18. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/4784/1/2013_LuisadeBritoDutraSouto.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2019.

Para a Prefeitura de São Paulo, a PaaS seria um processamento de dados, item 1.03 da lista anexa. Tal posicionamento está consolidado na Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40 de 2003.⁴⁹⁹

Muito embora essa Solução de Consulta determine a incidência do ISS sobre a PaaS, a Prefeitura não motivou essa posição. Fora isso, essa Solução de Consulta apenas informa que a alíquota incidente será de 5%.

Daniela Lara, ao refletir sobre essa Solução de Consulta, leciona que, apesar de existir um processamento de dados dentro da PaaS, este é realizado pelo próprio usuário, motivo pelo qual não poderia incidir ISS, já que o serviço prestado a si mesmo não é tributável.⁵⁰⁰

Em que pese esse enquadramento pela Prefeitura de São Paulo, entendemos que não existe a prestação do referido serviço de processamento, na medida em que o usuário não insere dados para depois os analisar. O que ocorre na plataforma é um processo de criação, por meio do qual o usuário se utiliza das ferramentas disponibilizadas pelo contratante, que o auxiliam no processo de desenvolvimento das aplicações.⁵⁰¹

Por outro giro, a PaaS não se enquadraria nos demais itens do item 1.03 da lista anexa (armazenagem e hospedagem), pois as atividades listadas nesse item possuem mais características de uma obrigação de dar, do que de uma obrigação de fazer.

Ademais, essas atividades possuem significação própria para o Direito Civil. O Direito Tributário, ao introduzi-las na lista anexa, não lhes deu efeitos próprios. Isto é, a Lei Complementar não explicitou uma nova definição dessas atividades, motivo pelo qual elas devem ser entendidas da forma como reguladas pelo Direito Civil.

⁴⁹⁹ Cf. BRASIL. Prefeitura de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40*, de 1 ago. 2013. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40_1389109466.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁵⁰⁰ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 395-427, p. 405.

⁵⁰¹ Cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 52.

Assim, a hospedagem seria normatizada pelo art. 23 da Lei n. 11.771 de 2008, consistindo no “alojamento temporário” de uma pessoa; já o armazenamento de bens é um contrato de depósito regulado pelo art. 627 e s. do Código Civil.

Mesmo que se entendesse que a Lei Complementar n. 157/2016, ao inserir esses itens, lhes deu nova significação, o enquadramento da PaaS nessa modalidade não se mostra adequado, porque a finalidade do contratante não é guardar a aplicação na nuvem, mas, sim, criar, desenvolver e testar um aplicativo. O fato de o programa ficar contido na nuvem durante o prazo em que é concebido apenas demonstra que a armazenagem e a hospedagem são atividades meio, portanto, não tributáveis.

No item 1.04 se prevê a incidência do ISS sobre a “elaboração dos programas de computadores” – no entanto, muito embora na PaaS ocorra a elaboração do programa, o desenvolvimento dessa atividade não é feito pela empresa contratada para fornecer a PaaS. Pelo contrário, nessa modalidade é o usuário que criará e desenvolverá as suas aplicações. Dessa constatação se extrai que seria impossível a cobrança do ISS sobre a elaboração do *software*, uma vez que não se tributa a atividade desenvolvida para o seu próprio benefício.

Por fim, quanto ao item 1.06 (assessoria e consultoria em informática), deve-se compreender que, de acordo com o dicionário, a expressão “assessoria” significaria “Conjunto de especialistas que assessoram tecnicamente um superior hierárquico; assessoramento”. Já a palavra “consultoria” compreenderia: “1) [o] Ato ou efeito de dar consultas, conselhos, orientações, sugestões; 2) [a] Ação ou efeito de um especialista emitir um parecer técnico ou orientação profissional sobre um assunto de sua especialidade”.

Em sentido semelhante, Natália Dácomo revela que a assessoria consiste em “auxiliar tecnicamente” na realização de funções e tarefas. A consultoria, por sua vez, revela-se a ação que um especialista executa ao emitir parecer sobre um dado assunto de sua área de atuação.⁵⁰²

⁵⁰² Cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 55.

A definição dessas expressões revela que essas duas atividades têm um sentido próximo, que remete à ideia de aconselhar, dar sugestões e pareceres. Sucede que na PaaS, via de regra, o contratante não dá conselhos ao usuário – na verdade, esse serviço, quando presente, demonstra ser um complemento da atividade principal e, se contratado separadamente, dará incidência ao ISS.⁵⁰³

Nessa modalidade, o objetivo principal do contrato consiste no fornecimento de ferramentas adequadas para que o usuário implemente, teste e desenvolva suas aplicações e *softwares*.

Essa atividade seria equiparada a um espaço de *coworking*, em que o usuário que não tem local para trabalhar loca um espaço para desenvolver suas atividades. Sobrevém que, além do espaço físico, é disponibilizada uma série de “instrumentos” que permitem que o usuário desenvolva seu trabalho, tais como: equipamentos de escritório, linha telefônica, internet, secretária etc.

No *coworking* a prestação principal se baseia na locação de espaço, da mesma forma que ocorre na PaaS, em que o usuário loca um espaço propício para criar e testar suas aplicações.

Isso posto, parece-nos que o usuário nada mais faz do que locar uma infraestrutura para desenvolver suas atividades. Sendo assim, essa atividade não seria tributável, pois compreende uma obrigação de dar (entregar a infraestrutura).⁵⁰⁴⁻⁵⁰⁵

⁵⁰³ Cf. FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de *cloud computing* (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 376-396, p. 389-390.

⁵⁰⁴ Cf. BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 158-172, p. 155.

⁵⁰⁵ Em sentido oposto Daniela Lara et al., para quem a PaaS compreenderia um serviço de acordo com as premissas fixadas pelo STF no RE n. 651.703/PR; apesar disso, essa atividade ainda não possuiria item correspondente na LC n. 116/2003, motivo pelo qual a PaaS somente seria tributável pelo ISS após a inclusão de um item que abarcasse essa atividade (Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 395-427, p. 405).

6.2.2.2.2 A PaaS: incidência do ICMS?

Revelando-se impossível a incidência do ISS sobre a PaaS, cabe então analisar a incidência do ICMS sobre as atividades da plataforma como serviço.

Assim como na IaaS, a discussão a respeito da incidência do ICMS deve ser desmembrada. No que concerne à incidência do ICMS-Mercadoria, infere-se que a PaaS se revela uma locação do espaço, portanto, uma obrigação de dar, o que em tese abriria a possibilidade de incidência do ICMS-M.

Para Alcides Jorge Costa, o critério material do ICMS-M poderia abranger qualquer negócio jurídico. Completa esse raciocínio apontando que a mercadoria poderia ser qualquer bem colocado no fluxo natural do comércio, o que abrangeria também bens incorpóreos.⁵⁰⁶

Aceitando essas constatações, inferir-se-ia que a PaaS estaria sujeita ao ICMS-M, uma vez que ocorreria uma transação envolvendo uma mercadoria incorpórea.

Em que pese respeitarmos esse raciocínio, entendemos que ele não se mostra válido à luz do sistema constitucional tributário hoje vigente. Deve-se sublinhar que o ICMS exige uma “operação de circulação de mercado”.

De acordo com a doutrina majoritária, o termo “circulação” deveria ser entendido como transferência jurídica do bem. Abalizam esse entendimento doutrinadores como: Geraldo Ataliba,⁵⁰⁷ Roque Antonio Carrazza,⁵⁰⁸ José Eduardo

⁵⁰⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 88.

⁵⁰⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS – Não incidência na ativação de bens de fabricação própria – inexistência de operação mercantil consigo mesmo – não configuração de circulação – não existência de mercadoria... *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 63, p. 194-205, p. 197.

⁵⁰⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

Soares de Melo,⁵⁰⁹ Hugo de Brito Machado,⁵¹⁰ Luís Eduardo Schoueri,⁵¹¹ dentre outros.

Admitir que o ICMS incida sobre qualquer negócio jurídico é entender que ele se comportaria como um imposto residual, uma vez que, não estando a atividade sobre o consumo inserida no âmbito de incidência do ISS, caberia ao ICMS tributá-la.

No Direito Constitucional Tributário posto, essa sistemática se revela enganosa, uma vez que o âmbito de todos os tributos foi bem delineado pelo legislador constituinte.

Aceitar que o ICMS tenha um caráter tão abrangente implicaria praticamente uma negação aos tributos residuais presentes nos arts. 154, I, e 195, § 4º, da CF/88. Se o ICMS pode abranger todos os negócios jurídicos, para que serviria a competência residual?

Essa noção mais alargada do ICMS também teria potencial para ferir o pacto federativo, uma vez que esse tributo poderia incidir sobre competências não destinadas aos Estados.

Com base em tudo aqui exposto, parece-nos que a noção de ICMS deve se ater a uma circulação jurídica, implicando a transferência da propriedade de um bem. Dessa maneira, a PaaS não estaria sujeita ao ICMS, tendo em vista que nessa atividade não há nenhuma transferência de propriedade ao consumidor.

No que se refere à possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação, parece claro que na PaaS inexistente qualquer prestação de serviço de comunicação. Isso ocorre porque os requisitos para incidência desse imposto não se encontram

⁵⁰⁹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 15.

⁵¹⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 376.

⁵¹¹ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 245-282, p. 250.

presentes. Na PaaS inexistem um canal comunicativo por meio do qual um terceiro intermedia uma troca de informações.

Nessa modalidade de nuvem, a relação é bilateral, envolvendo apenas o fornecedor da PaaS e o usuário; inexistem, assim, um terceiro que intermedia essa relação, e muito menos há um sujeito que permite a troca de uma comunicação.

Lembra-se que na PaaS o fornecimento da infraestrutura e, conseqüentemente, a provisão dos servidores se mostram atividades meio necessárias à realização da atividade. Sendo assim, nem mesmo a ideia de que o serviço de comunicação seria prestado pelo servidor poderia ser avultada, uma vez que o cerne dessa atividade está focado na locação do ambiente virtual.

6.2.2.2.3 Conclusões iniciais sobre a tributação da PaaS

Infere-se que a PaaS não estaria sujeita ao ISS, dado que nela a atividade fim consiste em uma locação do ambiente virtual (obrigação de dar), local em que o usuário criará, desenvolverá e testará suas aplicações e programas.

De outro lado, se não há a incidência do ISS, não se poderia concluir que a competência seria do ICMS. Pensar assim é determinar que no sistema constitucional brasileiro o ICMS se mostra um tributo residual, incidindo sobre todas as outras atividades do consumo.

Defender isso é romper com o rígido sistema constitucional tributário, bem como renegar a existência de competências residuais. No modelo tributário vigente no Brasil, se algum fato não se subsume aos tributos elencados na Constituição, caberá à União tributá-lo por meio da competência residual.

Sendo a PaaS uma atividade atípica mista que não se enquadra em qualquer um dos tributos sobre o consumo hoje vigentes, caberia única e exclusivamente à União exercer a competência residual visando tributar essa nova realidade econômica. Portanto, esse novo tributo residual deverá incidir sobre a locação de bens, sejam eles tangíveis ou não.

6.2.2.3 Software como Serviço (Software as a Service – SaaS)

O SaaS pode ser descrito como uma camada superior à IaaS e à PaaS, onde se disponibiliza um *software* por meio da *cloud computing*, e esse programa poderá ser acessado de vários dispositivos por meio do uso, por exemplo, de um navegador da internet.⁵¹²

Nesse tipo de nuvem, o usuário contrata, por meio de uma licença de uso, um plano que lhe permite a utilização do programa durante um determinado período de tempo.⁵¹³

Apesar de o SaaS envolver o fornecimento das camadas inferiores, nessa modalidade o usuário não gerencia “a infraestrutura de nuvem subjacente”, ou seja, o consumidor não tem controle, por exemplo, sobre a rede, os servidores, os sistemas operacionais e o armazenamento.⁵¹⁴

6.2.2.3.1 A DEFINIÇÃO DO SOFTWARE E SUA TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM O RE N. 176.626/SP

Dividir o estudo do SaaS em tópicos que abordam a incidência do ISS ou do ICMS é uma tarefa difícil, pois o exame dessa matéria passa pela análise de decisões e julgados que abordam de uma só vez esses dois tributos.

Mesmo optando pela divisão em tópicos, serão abordados desde já a questão do conceito de *software* e alguns julgados sobre a sua tributação.

O *software* é regulado por meio da Lei n. 9.609/98 (Lei do Software). Extraíse do art. 1º dessa lei que os programas de computadores são:

⁵¹² Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. *The NIST Definition of Cloud Computing*. NIST Special Publication 800-145. U.S. Department of Commerce. Sept. 2011. Disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2018.

⁵¹³ Cf. *CLOUD computing: qual a diferença entre SaaS e PaaS? Olhar Digital*, São Paulo, 4 set. 2015. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/noticia/cloud-computing-qual-a-diferenca-entre-saas-e-paas/51016>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

⁵¹⁴ Cf. *CLOUD computing: qual a diferença entre SaaS e PaaS? Olhar Digital*, São Paulo, 4 set. 2015. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/noticia/cloud-computing-qual-a-diferenca-entre-saas-e-paas/51016>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

[..] a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Da Lei do Software também é possível aduzir que não se aplicam aos *softwares* as disposições relativas aos direitos morais,⁵¹⁵ sendo apenas assegurados os direitos autorais.

Essa forma de proteção do *software* permite que os direitos autorais sejam retransmitidos a terceiros. Assim, o autor do *software* pode alienar totalmente seus direitos (de uso, fruição e disposição sobre o *software*) ou pode ainda optar por aliená-los de forma parcial.⁵¹⁶

Segundo o art. 9º da Lei do Software, todas as hipóteses e transações envolvendo o programa de computador serão reguladas por meio de contratos de licença (licença de uso). Portanto, todas as autorizações envolvendo a transferência, o direito de uso e proteção do *software* serão reguladas por um contrato de licença de uso.⁵¹⁷

Muito embora a regulamentação e proteção do *software* esteja disposta de forma clara na Lei n. 9.609/98, seus reflexos no Direito Tributário se mostram controversos, pois existe a dúvida se esses contratos de licença de uso seriam uma obrigação de dar, um fazer ou nenhuma delas. Essa classificação é fundamental para se decidir qual o tributo que poderá incidir sobre os *softwares*, se, respectivamente, o ICMS, o ISS ou outro tributo previsto na Constituição.

Essa incerteza levou os Estados a quererem tributar o *software* como uma mercadoria; já os Municípios defendiam que o *software* seria um serviço, conforme descrito na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 (item 1.5 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação).

⁵¹⁵ Cf. art. 2, § 2º, da Lei n. 9.609/98.

⁵¹⁶ Cf. GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 80.

⁵¹⁷ *Ibid.*, p. 97.

A resolução desse conflito não se deu por intermédio do legislador e, sim, por meio do STF, que no RE n. 176.626/SP entendeu haver uma distinção entre o *software* de prateleira e o de encomenda.

De acordo com o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, inexistiriam mercadorias incorpóreas, motivo pelo qual o *software* não seria uma mercadoria, no entanto, a partir do momento que o *software* é materializado em um *corpus mechanicum* (disquete, CD, DVD), surgiria a possibilidade de incidência do ISS.

Sendo assim, decidiu-se que, nos casos em que os *softwares* materializados em *corpus mechanicum* fossem adquiridos na prateleira das lojas, haveria a incidência do ICMS (*software* de prateleira).

Já nas ocasiões em que o *software* fosse desenvolvido “sob encomenda ‘para atender às necessidades específicas de um cliente’”, este seria tributável por meio do ISS (*software* por encomenda).⁵¹⁸

Tal decisão, apesar de sofrer críticas doutrinárias, colocou fim, momentaneamente, à discussão entre a incidência do ISS ou ICMS sobre os programas de computador.

Essa trégua se mostrou efêmera, pois a tecnologia avançou rapidamente após a decisão proferida no RE n. 176.626/SP, e, se antes era necessária uma mídia física para vender um *software*, nos dias atuais isso se mostra dispensável.

Nessa senda, os Estados viram suas arrecadações caírem, pois o *corpus mechanicum* que dava lastro para a incidência do ICMS sobre o *software* deixou de existir.

Por outro lado, os Municípios viram uma oportunidade para tributar todos os *softwares* (bens incorpóreos), fossem eles encomendados ou não.

⁵¹⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 176.626-SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 14 dez. 2019.

Essa nova realidade fez renascer a disputa entre os Estados e Municípios, que tinha como pano de fundo a questão de qual tributo deveria incidir sobre essas novas formas de transacionar o *software*.

Exposto o motivo dessa disputa, cabe analisar agora a possibilidade de incidência do ISS e do ICMS sobre o *Software as a Service* (SaaS).

6.2.2.3.2 SaaS: um serviço para fins do ISS?

A Lei Complementar n. 116/2003 prevê, no item 1.05, que o ISS incidirá sobre o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Uma leitura desatenta desse item levaria à conclusão de que, por estar na lista e fazer referência ao licenciamento dos *softwares*, o imposto incidente sobre os programas de computador seria apenas o ISS.

Como destacado no tópico anterior, para o STF a incidência do ISS só se daria quando o *software* fosse confeccionado de forma personalizada para o usuário.⁵¹⁹ Assim, esse julgado restringiu o campo de abrangência do ISS sobre o licenciante do *software*. De acordo com o STF, seria admitida apenas a cobrança do ISS para os casos de *softwares* por encomenda.

Conforme essa decisão do STF, o SaaS não poderia ser tributado por meio do ISS, tendo em vista que não é um *software* elaborado de forma personalizada para um usuário.

Não obstante essa constatação, o Município de São Paulo publicou alguns instrumentos normativos que permitiam a incidência do ISS sobre os *softwares* disponibilizados através da *cloud computing*.

⁵¹⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 176.626-SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 14 dez. 2019.

Nesse sentido, a Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40/13 aduzia que o SaaS seria enquadrado no “item 1.05 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003”.⁵²⁰

Por sua vez, o Parecer Normativo SF n. 1 de 2017 reiterava o enquadramento no item 1.05, e ainda explicitava que ele ocorreria “independe de o *software* ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (‘*software* por encomenda’) ou ser padronizado (‘*software* de prateleira ou ‘*off the shelf*’).⁵²¹

Da leitura desses pronunciamentos se infere que o Município de São Paulo tinha como claro objetivo expandir a arrecadação do ISS, passando a tributar *softwares* que, de acordo com o RE n. 176.626/SP, não deveriam sofrer exação.

Sublinha-se que essa não era a tônica apenas do Município de São Paulo, pois vários outros também entendiam que o SaaS se encaixaria no item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116, sendo ele tributado por meio do ISS.

Para muitos Municípios, o SaaS consistiria em um serviço, já que ele seria uma cessão de direito. Tal entendimento ganhou reforço após o julgamento do RE n. 651.703 (Planos de Saúde), pois o serviço seria tudo aquilo contido na lista anexa à Lei Complementar n. 116, independentemente de se tratar de um dar ou fazer.

Até mesmo o Tribunal de Justiça de São Paulo tem se pronunciado pela possibilidade de incidência do ISS sobre as atividades do SaaS,⁵²² pois para essa

⁵²⁰ Cf. BRASIL. Prefeitura de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40*, de 1 ago. 2013. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40_1389109466.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁵²¹ Cf. BRASIL. Prefeitura de São Paulo. *Parecer Normativo SF n. 01*, de 18 jul. 2017. Disponível em:

<https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2017%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fjulho%2f19%2fpag_0033_61HPNDP73HQJ0e67MLMSBDUVOVA.pdf&pagina=33&data=19/07/2017&caderno=Diário%20Oficial%20Cidade%20de%20São%20Paulo&paginaordenacao=100033>. Acesso em: 10 dez. 2019.

⁵²² Cf. Brasil. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação Cível n. 0006496-32.2013.8.26.0053*. Apelante: VTEX Informática LTDA. Apelado: Prefeitura Municipal De São Paulo. Relator: Desembargador Fortes Muniz. São Paulo, SP, 25 de setembro de 2014.; Brasil. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação Cível n. 1004053-57.2014.8.26.0053*. Apelante: Geofusion Sistemas e Serviços de Informática S/A. Apelado: Prefeitura Municipal De São Paulo. Relator: Desembargador Eurípedes Faim Filho. São Paulo, SP, 25 de agosto de 2015.

Corte o SaaS representaria muito mais do que um contrato de licença de uso, já que seu fornecimento vem acompanhado por uma gama de serviços tributáveis pelo ISS.

A possibilidade de incidência do ISS sobre o SaaS encontra ainda fundamento na doutrina, pois há quem defenda que a Constituição se utiliza de tipos e, não, de conceitos. Isso se daria, uma vez que os tipos se mostram melhores para captar as mudanças econômicas e sociais.

Há também quem defenda que a noção de serviço não deveria ser lastreada em um fazer humano, mas, sim, na noção de utilidade. Para Marco Aurélio Greco, o uso da utilidade se mostra mais eficaz, porque capta uma “significativa parcela da atividade econômica” que hoje não se encontra alcançada “pelo conceito [de serviço] tradicionalmente utilizado”.⁵²³

Em que pese a existência de todos esses argumentos favoráveis à incidência do ISS sobre o SaaS, parece-nos que essa atividade não deve ser tributada.

Para justificar a negativa de incidência desse imposto sobre essa modalidade de *cloud*, deve-se entender que o SaaS é fornecido em conjunto com outros serviços, sendo um verdadeiro contrato atípico misto.

Como defendido nesta dissertação, para determinar a natureza de um contrato atípico misto para fins tributários, deve-se estabelecer qual é a atividade fim. Em se tratando do SaaS, a sua finalidade consiste no fornecimento de uma licença de uso ao contratante.

Todos os outros serviços fornecidos com o SaaS são atividades meio, que conferem ao *software* na nuvem novas utilidades e/ou funcionalidades, entretanto, esses serviços fornecidos junto com o SaaS não são suficientes para transformar a sua natureza jurídica.⁵²⁴

⁵²³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 55.

⁵²⁴ Cf. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. O Software as a Service (SaaS e a tributação pelo ISS). In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 711-726, p. 724.

Sendo o SaaS uma cessão de direito de uso, esta não seria tributável pelo ISS, pois, muito embora essa atividade esteja contida na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a licença de uso não se caracterizaria como uma obrigação de fazer, motivo pelo qual a incidência do ISS sobre os *softwares* se mostra inconstitucional.⁵²⁵

Nesse sentido, não só as instruções normativas de São Paulo seriam inconstitucionais, mas também o item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

No que concerne à doutrina que defende a ideia de que o serviço seria um tipo, pensamos que sua aplicação não pode prosperar no Direito brasileiro posto, pois, como leciona Misabel Derzi, a forma rígida como o sistema constitucional tributário brasileiro foi estruturado seria incompatível com os tipos, quer por possibilitarem ofensa ao pacto federativo, quer por colocarem em risco a segurança jurídica.⁵²⁶

Além do mais, tentar justificar que os tipos se mostrariam melhores para capturar a evolução da economia mostra-se um argumento falacioso, pois o uso de conceitos não implica a ideia de engessamento do Direito Tributário.

Isto é, a própria Constituição previu a possibilidade de existência de tributos residuais para alcançar materialidades não abarcadas pelos tributos hoje existentes. Além disso, avulta-se a possibilidade de os conceitos existentes na Constituição sofrerem mutação, passando a abranger novas materialidades.⁵²⁷

Por fim, aceitar que o conceito de serviço seja norteado pela noção de utilidade é ampliar o escopo de arrecadação do ISS, transformando-o em tributo residual. Isto é, se algo não é tributado pelo ICMS, sofreria certamente a incidência do ISS.

⁵²⁵ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 223.

⁵²⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

⁵²⁷ Cf. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 83.

O sistema constitucional tributário brasileiro não foi concebido de forma a dar ou ao ICMS ou ao ISS essa natureza residual. Pelo contrário, o constituinte expressamente determinou que esse papel de tributar materialidades não previstas seria desempenhado pelos tributos residuais, quer através de contribuições residuais, quer por meio de impostos residuais, desde que sejam observados os limites constitucionais impostos no art. 154, I, da CF.

Permitir que o conceito do ISS se refira a uma utilidade é o mesmo que determinar o uso da interpretação econômica no Brasil, uma vez que tudo aquilo que expressasse capacidade contributiva e não estivesse no escopo do ICMS deveria ser tributado pelo ISS.

Porém, como defendido no Capítulo 3, a interpretação econômica não se mostra compatível com o sistema constitucional tributário hoje vigente. A capacidade contributiva é um dos elementos que instigam o legislador a tributar uma dada realidade, mas não pode ser utilizada como padrão de justiça tributária.

Não é porque um fato exprime capacidade contributiva e hoje não é tributado, que se pode justificar o alargamento das competências tão bem delimitadas na Constituição de 1988.

A captura dessas novas realidades deve se dar de acordo com as normas postas no Direito Constitucional Tributário brasileiro. Desse modo, o primeiro passo para a tributação do consumo consiste em determinar se o fato se encaixa na noção de serviço ou na de mercadoria.

Havendo subsunção a um desses conceitos, haverá possibilidade de incidência ou do ISS ou do ICMS. Caso esse enquadramento não ocorra, deverá o legislador criar novos tributos em consonância com o disposto no art. 154, I, ou 195, § 4º, da CF/88.

6.2.2.3.3 SaaS: incidência do ICMS?

Com o aumento da velocidade da internet e o surgimento da banda larga, o meio físico deixou de ser necessário para a “comercialização do *software*”. Hoje

não se fala mais da necessidade do CD-ROM, disquete, nem do *download*, mas sim do uso do *software* na nuvem.

Essa mudança na forma de disponibilizar o *software* afetou não só o modo de o usar – pois a *cloud* dispensou a sua instalação – mas também a possibilidade de incidência do ICMS.

Isso se deu porque o *corpus mechanicum* que caracterizava o *software* como mercadoria deixou de existir, e assim, em tese, o *software*, por ser um bem intangível, não poderia ser tributado pelo ICMS.

Cientes dessa situação, alguns Estados voltaram seus olhos, inicialmente, para o *download* do *software*, buscando tributá-lo. Ocorre que a tentativa de tributar o *software* por meio do ICMS seria inconstitucional, dado que o STF só autorizou a incidência de ICMS nos casos em que estivesse presente o *corpus mechanicum*, que permitiria a caracterização como uma mercadoria (*software* de prateleira).

Esse contrassenso levou ao ajuizamento da ADI n. 1.945-MT, em que se afirmava ser inconstitucional o art. 2º, § 1º, item 6, da Lei Estadual n. 7.098/98, que previa a incidência do ICMS sobre “as operações com programa de computador – *software* –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”.

Na ADI se deferiu liminar autorizando a cobrança do ICMS sobre *softwares*. De acordo com o Ministro Relator Gilmar Mendes, pouco importava se o *software* era um bem intangível, defendendo também que:

O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.945-MT de 26 de maio de 2010 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 10 dez. 2019.)

A partir dessa decisão, começou-se a duvidar se para o STF mercadoria faria referência somente a bens tangíveis ou se englobaria também bens intangíveis, o que autorizaria a incidência do ICMS sobre todo e qualquer tipo de bens (tangíveis e intangíveis).

Passados alguns anos e já embasados na liminar da ADI n. 1.975-MT, os Estados aprovaram por meio do CONFAZ o Convênio ICMS n. 181/2015, que “autorizava” a incidência mínima de 5% do ICMS sobre as “operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados”.⁵²⁸

A interpretação dessa cláusula poderia levar inclusive à incidência do ICMS sobre os *softwares* personalizados transferidos por meio eletrônico, pois se permitiria a incidência do ICMS sobre os *softwares* “padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados”.⁵²⁹

Mesmo tendo ratificado o Convênio ICMS n. 181/2015, o Estado de São Paulo não cobrava o ICMS sobre as “operações com *softwares*”, uma vez que havia indefinição do “local de ocorrência do fato gerador”, conforme explicitado na Resposta à Consulta Tributária n. 10.382/2016 e ratificado pela Decisão Normativa CAT n. 4/2017. Mas essa realidade mudou depois da edição do Convênio ICMS n. 106/2017.

O Convênio ICMS n. 106/2017 repetiu a autorização contida no Convênio ICMS n. 181/2015 para tributar *softwares* e outros bem digitais, mas, diferentemente do anterior, o Convênio n. 106/2017 aduziu a possibilidade de cobrança do ICMS nos casos em que a disponibilização se dá por intermédio de pagamentos periódicos, ou seja, tal Convênio buscava expressamente tributar a *cloud computing*, em especial o SaaS.⁵³⁰

⁵²⁸ Cf. BRASIL. CONFAZ. *Convênio ICMS 181*, de 28 dez. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 15 dez. 2019.

⁵²⁹ Cf. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *softwares* na era da economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 173-192, p. 183.

⁵³⁰ Cf. BRASIL. CONFAZ. *Convênio ICMS 106*, de 5 out. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 15 dez. 2019.

Se antes o Governo Paulista havia optado por não cobrar ICMS sobre os *softwares* e bens digitais, tudo mudou depois da edição do Convênio ICMS n. 106/2017, pois se tornou possível determinar o “local de ocorrência do fato gerador”.

Soma-se a tudo isso o fato de uma parcela da doutrina⁵³¹⁻⁵³²⁻⁵³³ defender que a noção de mercadoria evoluiu para incluir bens digitais, ou seja, mercadoria também poderia ser algo intangível. Tal mudança ocorreu visando incluir essa nova realidade em que bens digitais podem ser considerados mercadorias.

Por essa razão, para essa parte da doutrina o SaaS seria uma mercadoria intangível, passível, portanto, de incidência do ICMS-Mercadoria.

Em que pese todo esse histórico e os argumentos favoráveis à incidência do ICMS sobre o SaaS, entendemos que sobre essa atividade não haverá incidência do ICMS.

Primeiramente, deve-se lembrar que o SaaS se caracteriza por ser um contrato atípico misto, sendo assim, deve-se buscar a atividade fim. Muito embora nesse tipo de *cloud* o *software* seja acompanhado de um conjunto de atividades, o objeto do SaaS é o fornecimento do *software*.

Para exemplificar essa ideia, basta pensar no Office 365. No passado, era necessário adquirir o pacote Office por meio de CD-ROMs e, posteriormente, por *download*. Hoje em dia, é possível utilizar esse *software* a partir da nuvem da Microsoft, por meio do pagamento de uma mensalidade.

Essa forma de disponibilização do pacote Office por meio da nuvem tem como atrativo o fato de: a) não ser necessário instalar o programa no computador;

⁵³¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 245-282, p. 251.

⁵³² Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 94-95

⁵³³ Cf. ALMEIDA, Carlos Octávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 339-357, p. 351.

e b) o programa se encontrar sempre atualizado e disponível ao usuário em qualquer equipamento que tenha acesso à internet.

Ao contratar o Office 365, o usuário, além de ter acesso ao *software* em si, recebe: a) 1 TB de armazenamento na nuvem Microsoft; b) suporte técnico contínuo; c) minutos para realizar ligações por meio do Skype.⁵³⁴

Muito embora o Office venha acompanhado de todas essas utilidades extras, o objetivo do usuário que o adquire não é ter acesso a um suporte *premium*, muito menos ao espaço de armazenamento disponibilizado. O usuário, quando o assina, o faz com o intuito de ter acesso aos *softwares* do Office (Word, Excel, PowerPoint, Outlook e Access).

Sendo o objetivo do SaaS o fornecimento do *software*, deve-se buscar qual a sua natureza jurídica. O *software* consiste em um contrato típico que se reveste da natureza de uma licença de uso. Logo, se o objeto do SaaS é o *software* (atividade fim do contrato), ele (SaaS) também será regulado e transferido como uma licença de uso.

Nesse sentido, mesmo que se entenda que a noção de mercadoria sofreu uma evolução para abranger bens incorpóreos, o SaaS não poderia ser objeto do ICMS, pois esse tributo exige a transferência jurídica da propriedade.⁵³⁵

Sucedo que no SaaS o *software* não chega a ser instalado no dispositivo do usuário. Nessa modalidade de nuvem, o bem intangível pertence ao fornecedor,

⁵³⁴ Cf. MICROSOFT. *Tire o máximo proveito do Office com o Office 365*. Disponível em: <https://products.office.com/pt-br/compare-all-microsoft-office-products-b?&ef_id=Cj0KCQiAuefvBRDXARIsAFEOQ9HHYLDk2xNWIHaGEsgoLN1TBz8LzWoSWDYcmUuUzasmNtRHVYDt5aoaApkgEALw_wcB%3aG%3as&OCID=AID2000750_SEM_deGqWlr8&MarinID=sdeGqWlr8%7c308581030311%7coffice+365+skype%7ce%7cc%7c%7c66581501971%7caud-312771920829%3akwd-314438594365&Inkd=Google_O365SMB_App&gclid=Cj0KCQiAuefvBRDXARIsAFEOQ9HHYLDk2xNWIHaGEsgoLN1TBz8LzWoSWDYcmUuUzasmNtRHVYDt5aoaApkgEALw_wcB&activetab=tab%3aprimaryr1>. Acesso em: 15 dez. 2019.

⁵³⁵ Cf. VITA, Jonathan Barros; ALMEIDA, Patrícia Silva. Software Free-to-play e Tributação: Um Estudo a partir da Análise Econômica do Direito. *Revista do Mestrado em Direito UCB*, v. 12, p. 338-353, 2018. p. 347.

não tendo o usuário nem sequer a posse do *software*, já que este “permanece instalado” e “controlado em servidores” do fornecedor do SaaS.⁵³⁶

Fora esse argumento, parece estranho pensar que o ICMS possa incidir sobre uma “circulação por tempo determinado”, pois, como lembra José Alberto Macedo, cessado o pagamento da assinatura, o usuário perde o direito de uso do *software*, e não o direito de licenciamento do programa de computador em si.⁵³⁷

Mesmo que a incidência do ICMS sobre *softwares* fosse aceita, o Convênio ICMS n. 106/2017 não se mostra instrumento hábil para convalidar essa informação, pois, como aduz Tathiane Piscitelli, esse convênio alargou a competência tributária dos Estados ao permitir a incidência do ICMS sobre bens digitais.⁵³⁸

Criou-se, por intermédio de um convênio, uma nova hipótese de incidência do ICMS, o que patenteia a inconstitucionalidade desse convênio e acaba por gerar potencial ofensa ao pacto federativo, uma vez que os Estados podem estar a invadir competência alheia.

Além do mais, o Convênio ICMS n. 106/2017, ao invés de pôr fim à controvérsia a respeito da incidência do ICMS sobre *softwares*, acabou por gerar mais guerra fiscal, já que agora tanto Estados quanto Municípios se acham competentes para tributar os bens digitais.

No tocante à decisão proferida em sede liminar na ADI n. 1.945-MT, nos parece que, apesar de ser uma importante decisão, ela carece de definitividade,⁵³⁹

⁵³⁶ Cf. LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 395-427, p. 411.

⁵³⁷ Cf. MACEDO, José Alberto Oliveira. ISS versus ICMS-Mercadoria: licenciamento de *software* e a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial. In: MACEDO, José Alberto Oliveira; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (org.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. v. 6. p. 57-99.

⁵³⁸ Cf. PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 402-415, p. 408.

⁵³⁹ Cf. DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 11. ed. Salvador: JusPodium, 2016. p. 577.

motivo pelo qual não se pode afirmar que houve uma evolução do tipo ou uma mutação constitucional do conceito.

Se por acaso essa decisão for confirmada pelo plenário do STF, pensamos que aí sim se pode falar em uma mutação ou evolução. Contudo, julgamos que essa não seria a melhor solução, pois o alargamento do conceito de mercadoria poderia significar um aumento dos conflitos de competência.

Isso ocorreria, uma vez que existiria uma decisão do STF que em tese pode significar a dilatação da noção de serviço, fazendo, assim, incidir o ISS sobre todos os serviços.

De outro modo, em se confirmando a liminar concedida na ADI n. 1.945-MT, estar-se-ia permitindo a incidência do ICMS sobre todas as circulações de mercadoria (tangíveis e intangíveis).

Logo, se, mesmo tendo o legislador constituinte tomado cuidado para demarcar as competências constitucionais na CF/88, ainda assim se verifica a possibilidade de conflito de competências envolvendo esses dois tributos, o reconhecimento de um conceito mais amplo tanto de serviço quanto de mercadoria tornaria mais frequente a existência desses conflitos.

Ademais, esse cenário geraria um ciclo interminável de insegurança jurídica, pois haveria uma série de leis tentando determinar qual tributo deveria incidir sobre cada atividade. Em seguida, inconformado com a decisão do legislador, o contribuinte buscaria o judiciário tentando resolver esse problema. Por fim, caberia, em última instância, ou ao STF (em questões constitucionais) ou ao STJ (em matéria infraconstitucional) determinar qual o tributo incidente.

Em um país em que os processos demoram décadas para serem finalizados, o contribuinte estaria fadado a viver todo esse tempo na incerteza sobre qual tributo deveria pagar.

Essa dúvida é agravada pelo fato de que, no Brasil, as Cortes mudam constantemente de posição, o que aumenta a incerteza do contribuinte, pois ele não pode confiar nas decisões do judiciário, já que corre o risco de um dia para outro descobrir que pagou tributo de forma errônea.

6.2.2.3.4 Conclusões iniciais sobre a tributação do SaaS

Por todo o exposto, pensamos que, por ser a atividade fim do SaaS o fornecimento do *software*, essa modalidade da *cloud* será regulada como uma licença de uso.

Ocorre que a licença de uso não se caracteriza por ser uma obrigação de fazer, o que impediria a incidência do ISS. De outra perspectiva, na licença de uso não há a transferência da propriedade, o que impediria a incidência do ICMS, já que não se evidencia a circulação jurídica da mercadoria.

Fora isso, entendemos que a tentativa de alargar ou o conceito de serviço ou o de mercadoria, com a finalidade de tributar esses bem digitais e, conseqüentemente, o SaaS, mostra-se uma alternativa inadequada, pois se corre o risco de existirem duas decisões do STF que autorizariam a dilatação do conceito tanto de mercadoria quanto de serviços.

Utilizando a teoria dos jogos, chega-se à conclusão de que, ao invés de um cenário em que todos ganham (*win-win*), poder-se-ia ter o cenário em que todos perdem (*lose-lose*).

Tal cenário negativo se daria na medida em que o reconhecimento dessas duas mutações geraria mais conflitos de competência, bem como aumentaria o contencioso judicial, além de consagrar o quadro de um ciclo de insegurança jurídica.

Nesse sentido, parece-nos que a melhor alternativa para tributar o SaaS seria o uso da competência residual, criando um tributo que incidiria sobre a licença de uso ou a comercialização de bens digitais.

6.2.2.4 Tudo como Serviço (Anything as a Service – XaaS)

A XaaS se caracteriza por ser a última camada da nuvem, abarcando, assim, o fornecimento de todas as demais camadas (IaaS, PaaS e SaaS). Por essa

expressão deve-se entender que qualquer serviço poderá ser fornecido pela nuvem, seja ele eletrônico ou não.

Nesse sentido, por exemplo, atividades advocatícias que fossem oferecidas por meio da *cloud* seriam consideradas XaaS, da mesma forma que as atividades bancárias disponibilizadas pela internet.

Seguindo essa ideia, Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino apontam a tendência de que até mesmo a mercadoria poderia ser considerada um serviço quando fosse disponibilizada e vendida na nuvem (*Product as a Service*).⁵⁴⁰

Ainda que tudo possa ser considerado um “serviço”, deve-se analisar qual a natureza jurídica preponderante desse contrato, para que em seguida se possa definir qual a atividade fim para efeitos tributários.

Dada a miríade de atividades que poderiam ser consideradas XaaS, utilizar-se-á de alguns exemplos para definir qual o tributo sobre o consumo incidente. Tais exemplos são relevantes, pois permitem determinar qual o tributo sobre o consumo deverá incidir.

O primeiro caso consiste no “serviço” de advocacia fornecido por meio da *cloud*. Nele podemos ter: a) um advogado que cria seu próprio aplicativo e responde pessoalmente, por meio deste, a cada um dos usuários; b) um usuário que se utiliza de um aplicativo que o ajudará: b.1) a montar uma petição inicial que será usada nos Juizados Especiais Cíveis; ou b.2) a tirar eventuais dúvidas jurídicas existentes por meio de um banco de dados previamente cadastrado; c) um aplicativo que recomende, por meio de um questionário, um advogado ao usuário.

No primeiro cenário (advogado criando seu próprio aplicativo e respondendo pessoalmente, por meio deste, a cada um dos usuários), entendemos que essa atividade em nada se diferencia do serviço de advocacia prestado presencialmente ao cliente que vai até o escritório do advogado em busca de uma opinião legal.

⁵⁴⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 245-282, p. 251.

Essa atividade se encaixaria perfeitamente no conceito de serviço, sendo tributada conforme o item 17.14 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Na segunda hipótese - em que um usuário se utiliza de um aplicativo para: a) ajudá-lo a montar uma petição inicial que será usada nos Juizados Especiais Cíveis; ou b) auxiliá-lo a tirar eventuais dúvidas jurídicas existentes por meio de um banco de dados previamente cadastrado - pensamos que a incidência do ISS irá depender se o serviço será prestado ou não por uma máquina.

Essa dúvida existe, pois, para Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino a prestação serviço corresponde a um fazer humano em prol de outrem. Ocorre que para estes autores, nesse caso, o serviço não é prestado por um ser humano e sim pela nuvem (uma máquina)⁵⁴¹.

Nessa visão, se entendido que a máquina pode prestar um serviço, estará aberto o caminho para a incidência do ISS, caso contrário esse imposto não poderá ser cobrado.

Por outro giro, se compreendido que por trás da máquina sempre haverá um ser humano atuando de forma a programá-la, pode-se entender que há uma prestação de serviço passível da incidência do ISS, desde que essa atividade se encontre enumerada na lista anexa à LC 116.

Ainda nessa conjectura, no tocante ao ICMS, se a informação ou os dados enviados ao final da consulta pudessem ser considerados mercadoria intangível, seria possível a cobrança do ICMS.

Na terceira hipótese (o aplicativo recomenda um advogado após o preenchimento de um questionário), parece-nos que o aplicativo apenas intermedia um serviço.

Assim, caberá definir se a intermediação realizada pela máquina é ou não um serviço; aceitando que a nuvem pode realizá-lo, e existindo item na lista anexa que permita essa incidência, o ISS poderá ser cobrado, caso contrário, a exigência será indevida.

⁵⁴¹ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 245-282, 2018, p. 256.

Nesse exemplo, certamente haveria cobrança do ISS a partir do momento em que o usuário, após acatar a indicação do aplicativo, contatasse o advogado (item 17.14 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003).

O segundo caso consiste na possibilidade de a mercadoria ser considerada um serviço, quando esta é disponibilizada e vendida na nuvem (*Product as a Service*). Nessa situação, pensamos que a *cloud* poderá realizar: a) a venda de uma mercadoria tangível por meio da internet ou aplicativo; b) a comercialização de um bem intangível por meio da rede mundial de computadores ou aplicativo.

No primeiro caso (a venda de uma mercadoria tangível por meio da nuvem), entendemos que:

a) Se o proprietário/fornecedor da nuvem ou aplicativo for também dono da mercadoria tangível:

a.1) haverá apenas incidência do ICMS, uma vez que a finalidade dessa nuvem é a venda de um bem (circulação de uma mercadoria), sendo a nuvem/aplicativo apenas uma atividade meio para que a venda se concretize. Como exemplo dessa situação, citam-se as vendas realizadas por *sites* da internet, tais como Amazon, Americanas, Submarino, Shoptime, entre outros, caso em que o *site*/nuvem ou aplicativo serve apenas como um meio de anúncio das mercadorias venda.

b) Se o proprietário/fornecedor da nuvem ou aplicativo não for o dono da mercadoria tangível:

b.1) o dono da nuvem/aplicativo poderá:

b.1.1) fornecer um serviço de intermediação, desde que se entenda que a nuvem é apenas um canal por meio do qual ele anuncia as mercadorias de outrem;

b1.2) realizar um serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-C, uma vez que ele faz toda a publicidade e propaganda da mercadoria na internet. Por entendermos que a bilateralidade é requisito do serviço de comunicação, nos parece ser impossível a incidência do ICMS-C.

b.2) o dono da mercadoria será tributado por meio do ICMS-Mercadoria, já que se estará diante de uma típica circulação de mercadoria. Um exemplo dessa venda consiste nas atividades de *Market Place*, em que um usuário anuncia uma mercadoria em um *site* de terceiro.

No segundo caso (a comercialização de um bem intangível por meio da rede mundial de computadores ou aplicativo), parece-nos que:

a) Se o bem intangível for entendido como uma mercadoria:

a.1) Caso o proprietário/fornecedor da nuvem ou aplicativo seja também dono da mercadoria intangível:

a.1.1) haverá apenas incidência do ICMS, uma vez que a finalidade dessa nuvem é a venda de um bem intangível (circulação de um bem), sendo a nuvem/aplicativo apenas uma atividade meio para que a venda se concretize. Como exemplo dessa situação, citam-se as vendas realizadas pela Microsoft (Office 365) e Adobe (Acrobat Pro DC).

a.2) Caso o proprietário/fornecedor da nuvem ou aplicativo não seja o dono da mercadoria intangível:

a.2.1) o dono da nuvem/aplicativo poderá:

a.2.1.1) fornecer um serviço de intermediação, desde que se entenda que a nuvem é apenas um canal por meio do qual ele anuncia as mercadorias de outrem;

a.2.1.2) realizar um serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-C, uma vez que ele faz toda a publicidade e propaganda da mercadoria na internet. Por entendermos que a bilateralidade é requisito do serviço de comunicação, parece-nos ser impossível a incidência do ICMS-C.

a.2.2) o dono da mercadoria:

a.2.2.1) será tributado por meio do ICMS-Mercadoria, já que se estará diante de uma típica circulação de mercadoria intangível.

b) Se o bem intangível não for entendido como uma mercadoria:

b.1) Caso o proprietário/fornecedor da nuvem ou aplicativo seja também dono do bem intangível:

b.1.1) inexistirá incidência do ICMS, uma vez que não haverá a transferência de titularidade (não haverá circulação da mercadoria);

b.1.2) no tocante ao ISS, a depender do conceito utilizado:

b.1.2.1) se entenderá que inexistente um serviço, pois o que há é ou a comercialização de uma licença, ou uma locação, ou ainda uma cessão de direito de uso;

b.1.2.2) aceitando a ideia de serviço presente no RE n. 651.703-PR, bastará que a atividade esteja enumerada em algum item da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 para que exista a incidência do ISS.

b.2) Não sendo o proprietário/fornecedor da nuvem ou aplicativo o dono do bem intangível:

b.2.1) o dono da nuvem/aplicativo poderá:

b.2.1.1) fornecer um serviço de intermediação, desde que se entenda que a nuvem é apenas um canal por meio do qual ele anuncia os bens intangíveis de outrem;

b.2.1.2) realizar um serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-C, uma vez que ele faz toda a publicidade e propaganda do bem intangível na internet. Por entendermos que a bilateralidade é requisito do serviço de comunicação, parece-nos ser impossível a incidência do ICMS-C.

b.2.2) em relação ao dono do bem intangível:

b.2.2.1) inexistirá incidência do ICMS, uma vez que não haverá a transferência de titularidade (não haverá circulação da mercadoria);

b.2.2.2) quanto ao ISS, a depender do conceito utilizado:

b.2.2.2.1) se entenderá que inexistente um serviço, pois o que há é ou a comercialização de uma licença, ou uma locação, ou ainda uma cessão de direito de uso;

b.2.2.2.2) aceitando a ideia de serviço presente no RE n. 651.703-PR, bastará que a atividade esteja elencada em algum item da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 para que exista a incidência do ISS.

Pelos motivos já expostos neste trabalho, entendemos que no Brasil o conceito de mercadoria não sofreu uma mutação, razão pela qual o bem intangível não poderá ser considerado uma mercadoria. Além disso, entendemos que o RE n. 651.703-PR não alterou o conceito de serviço. Sendo assim, a operação envolvendo um bem intangível somente poderá ser tributada por meio de um tributo residual.

7 CONCLUSÃO

Proposições gerais

1. Vivemos em uma sociedade informacional marcada pela existência do ciberespaço;
 - 1.1. Nessa sociedade, os bens intangíveis assim como os tangíveis possuem grande importância econômica;
 - 1.2. Para que o Direito Tributário apreenda essa nova realidade econômica, é preciso que existam regras gerais e abstratas que capturem o fato que exprime capacidade contributiva;
2. A *cloud computing* consiste em um tipo de rede em que os usuários acessam, por meio de uma grande gama de dispositivos (computadores, celulares, *tablets* etc.), servidores que armazenam e processam uma enorme quantidade de dados que são de interesse dos usuários;
 - 2.1. Levando em consideração a forma de acesso aos servidores, a *cloud computing* pode ser classificada em pública, privada ou híbrida;
 - 2.1.1. As nuvens privadas são aquelas em que o *data center* pertence exclusivamente a um usuário ou empresa;
 - 2.1.2. As nuvens públicas são aquelas em que é disponibilizada ao público em geral a possibilidade de utilização de *softwares*, capacidade de armazenamento ou de processamento por meio da internet;
 - 2.1.3. As nuvens híbridas combinam elementos das nuvens privadas com as públicas, permitindo que dados e aplicativos sejam compartilhados entre elas;
 - 2.2. De acordo com as atividades oferecidas, as nuvens podem ser classificadas em: a) *Software as a Service* (SaaS); b) *Platform as a Service* (PaaS); c) *Infrastructure as a Service* (IaaS) e *Anything as a Service* (XaaS);
 - 2.2.1. Na IaaS, o usuário não contrata, aluga ou adquire um servidor ou disco rígido específico. O que ocorre é disponibilização de um

ambiente virtual no qual o usuário a armazenará e hospedará os seus dados;

2.2.2. Na PaaS, fornece-se um ambiente virtual no qual o contratante desenvolve, cria, hospeda e controla *softwares* e bancos de dados. Nela, o usuário pode se utilizar de ferramentas que ajudem no desenvolvimento e customização de aplicativos;

2.2.3. No SaaS, o usuário contrata, por meio de uma licença de uso, um plano que lhe permite a utilização do programa durante um determinado período de tempo;

2.2.4. Na XaaS, qualquer serviço poderá ser fornecido pela nuvem, seja ele eletrônico ou não;

Proposições específicas

3. Competência tributária consiste na faculdade dada às pessoas políticas para que elas possam criar tributos;
 - 3.1. No Brasil, toda a competência tributária se encontra descrita na Carta Magna, ou seja, em nosso país existe, na Constituição Federal de 1988, um verdadeiro sistema constitucional tributário;
 - 3.2. A Constituição de 1988 não criou tributos em seu bojo, apenas determinou e repartiu competências tributárias entre os entes da República Federativa do Brasil;
 - 3.3. A Carta Magna de 1988, ao trazer rígidas demarcações de competências, utilizou-se de conceitos e não de tipos;
 - 3.4. O legislador constituinte decidiu delimitar a cada um dos entes federativos (à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios) uma parcela específica de competências tributárias;
4. Do art. 109 do CTN se extrai que conceitos e institutos oriundos do Direito Privado podem ter efeitos próprios para o Direito Tributário, se assim o legislador tributário definir, como ocorre, por exemplo, no caso dos institutos da decadência e da prescrição;

5. O art. 110 do CTN impede a alteração de conceitos constitucionais tributários, quer eles tenham origem no Direito Privado ou não;
6. Os arts. 109 e 110 do CTN não vinculam nenhuma forma de interpretação constitucional. Eles não ratificam a existência do “império do Direito Privado”, ou seja, não se pode afirmar, a partir desses artigos, que o Direito Tributário é um ramo de sobreposição e que a Constituição definiu as competências tributárias tomando por base somente institutos oriundos do Direito Privado;
7. O exame em conjunto dos arts. 109 e 110 do CTN não pode significar a possibilidade de interpretação econômica no Brasil;
8. A inter-relação do Direito Tributário com os outros ramos do saber não ocorre de forma livre. Ela só se dará quando garantida a prevalência das regras e princípios que norteiam cada um desses sistemas;
9. Mesmo sendo o sistema tributário brasileiro rígido e composto por conceitos, na prática os conflitos de competência existem. Isso ocorre, pois todo conceito possui um certo grau de abstração, imprecisão essa que torna difícil delimitar o significado do signo;
 - 9.1. Grande parte desses conflitos é causada pela própria forma como as competências foram repartidas no Brasil, uma vez que a noção de serviço se faz presente tanto para o ISS, como para o ICMS e o IPI. Desse modo, toda comercialização de mercadorias pressupõe a realização de um serviço, assim como a industrialização exige um fazer (serviço) acompanhado de uma obrigação de dar;
10. No que concerne à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria:
 - 10.1. A expressão “operações” dever ser entendida como um ato jurídico, ou seja, como um ato regulado pelo Direito, pouco importando o sentido econômico ou social que é dado a esse termo;
 - 10.2. Circulação é a transferência da propriedade da mercadoria de uma pessoa para outra;
 - 10.3. Mercadoria são todos os bens tangíveis, conforme o conceito extraído do art. 191 do Código Comercial de 1850 e do art. 47 do Código Civil de 1916;

10.3.1. Em que pese posicionamento doutrinário em sentido contrário, entendemos que os bens incorpóreos não se encaixariam no conceito de mercadoria;

11. O ICMS-Comunicação incidirá quando um terceiro possibilitar a emissão de uma mensagem entre um emissor e um receptor;

11.1. A Lei Geral de Telecomunicações não define o conceito de comunicação, dado que o conceito de serviços de comunicações para fins de ICMS-C é ditado pela Carta Magna de 1988. Desse modo, não poderia uma lei posterior alterar esse conceito;

12. O serviço tributável pelo ISS consiste em um fazer humano em prol de outrem;

12.1. A Súmula Vinculante 31 continua vigente, por isso entendemos que o RE n. 651.703-PR representou um ponto fora da curva. O conceito de serviço continua relacionado a uma obrigação de fazer;

13. A competência residual tem por objetivo captar a capacidade contributiva não observada pelo legislador constituinte, desde que observados os requisitos do art. 154, I, da CF/88;

14. A *cloud computing* se caracteriza por um contrato atípico misto;

14.1. Para fins tributários, deve-se buscar qual a atividade preponderante do contrato atípico misto, sendo ela o objeto da exação;

15. No tocante à tributação da nuvem de acordo com os “modelos de acesso”, depreende-se que:

15.1. Sobre as nuvens privadas não há incidência de ISS nem de ICMS, pois inexistente prestação de serviço ou venda de mercadorias para si próprio;

15.2. No que concerne à parcela da nuvem híbrida posta à disposição de usuários, bem como às nuvens públicas, a possibilidade de incidência do ISS ou do ICMS dependerá do tipo de atividade oferecida – se IaaS, PaaS, SaaS ou XaaS;

16. A IaaS corresponde a uma cessão de espaço virtual, por essa razão:

- 16.1. Inexistirá a incidência do ICMS-M, quer pelo fato de a IaaS ser um bem intangível, quer por inexistir a circulação do bem. Também não haverá incidência do ICMS-C, uma vez que não se realiza qualquer serviço de comunicação;
- 16.2. Não haverá a incidência do ISS, pois essa atividade não se caracteriza como uma obrigação de fazer;
- 16.3. A IaaS deve ser tributada por meio de um tributo residual – seja ele imposto ou contribuição – incidente sobre a cessão do espaço virtual, e desde que observados os demais requisitos legais presentes no art. 154, I, da CF/88 (ser criado por meio de Lei Complementar e respeitar a não cumulatividade);

17. A PaaS não estará sujeita ao ISS, dado que nela a atividade fim consiste em uma locação do ambiente virtual (obrigação de dar). Da mesma forma não haverá incidência do ICMS-M, uma vez que nessa atividade não há a transferência jurídica da propriedade. Também não incidirá o ICMS-C, pois nessa modalidade de *cloud* inexistente um canal comunicativo por meio do qual um terceiro intermedia uma troca de informações, não se caracterizando, portanto, um serviço de comunicação;

- 17.1. A PaaS somente seria tributável por um tributo residual incidente sobre a locação de bens, sejam eles tangíveis ou não;

18. O SaaS é uma licença de uso, logo, sobre ele não pode incidir o ISS, pois essa atividade não é uma obrigação de fazer. O ICMS também não pode incidir sobre o SaaS, uma vez que não há a transferência jurídica da propriedade;

- 18.1. O SaaS somente seria tributável por meio da competência residual (tributo que incidiria sobre a licença de uso ou a comercialização de bens digitais);

19. A XaaS será tributada de acordo com a preponderância da atividade analisada.

REFERÊNCIAS

- ALECRIM, Emerson. *O que é cloud computing (computação nas nuvens)?* Disponível em: <<http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>>. Acesso em: 31 maio 2018.
- ALL aboard the Anything-As-A Service (XaaS) ship: five new XaaS services to increase revenue. *Intel*. Disponível em: <<https://www.intel.com/content/www/us/en/service-providers/all-aboard-the-anything-as-a-service-ship-eguide.html>>. Acesso em: 3 dez. 2019.
- ALMEIDA, Carlos Octávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 339-357.
- ALMEIDA, Daniel Freire. *A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*. São Paulo: Almedina, 2015.
- ALVES, Fernanda Maia S. Competência tributária residual e os limites constitucionais à instituição de novos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 83, p. 189-201.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- ANDRADE, José Maria Arruda. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010.
- ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso a internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS: locação e “leasing”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 51, a. 14, p. 52-61, 1990.
- _____. ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 37, n. 10, p. 29-50, 1986.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. “Núcleo da definição do ICM”. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26. São Paulo: Malheiros.

_____. Núcleo da definição constitucional do ICM: operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 25/26, n. 7, p. 101-119, 1983.

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

_____. ICMS – Não incidência na ativação de bens de fabricação própria – inexistência de operação mercantil consigo mesmo – não configuração de circulação – não existência de mercadoria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 63, p. 194-205.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, p. 61-89, 2004.

_____. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 143, p. 116-134, 2007.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. *Leasing financeiro: análise da incidência*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, 2005.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BAL, Aleksandra. Tax implications of cloud computing – how real taxes fit into virtual clouds (May 4, 2012). *66 Bull. Intl. Taxn.* 6 (2012), Journals IBFD. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2438466>>. Acesso em: 19 ago. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Fernando de Holanda et al. *Federalismo, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.

BARRETO, Aires F. ISS – atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 5, p. 72-97, 1996.

_____. *ISS na constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

_____. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coord.). *Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário*. São Paulo: MP, 2010.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BIANCO, João Francisco. O planejamento tributário e o Novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 158-172, 2018.

BIFANO, Elidie Palma. O direito tributário e a interdisciplinaridade com outros ramos do saber. *Direito tributário atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, n. 30, p. 158-171.

_____. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.

BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A tributação do *cloud computing* pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o enfoque da regra de competência do tributo. In: BRASIL JR., Vicente. *ISS – questões práticas – 10 anos da Lei Complementar n. 116/2003*. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, out. 1971. ISSN 2238-5177, p. 36. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>>. Acesso em: 10 maio 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v103.1971.35281>.

BOULTON, Clint. XaaS: entenda o conceito e sua importância para equipes de TI. *Computerworld, Cio*, 26 set. 2018. Disponível em: <<https://computerworld.com.br/2018/09/26/xaas-entenda-o-conceito-e-qual-sua-importancia-para-cloud/>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. Computação na nuvem: modelos possíveis. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). *Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) n. 39*. Dispõe sobre a definição, a segmentação e a classificação das operadoras de planos de assistência à saúde. Brasília, DF, 27 out. 2000. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico CPC 47 – receita de contrato com cliente*. Aprovado em 4 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 9 dez. 2019.

_____. CONFAZ. *Convênio ICMS 106*, de 5 out. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. CONFAZ. *Convênio ICMS 181*, de 28 dez. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>> Acesso em: 6 nov. 2017.

_____. Prefeitura de São Paulo. *Parecer Normativo SF n. 01*, de 18 jul. 2017. Disponível em: <https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2017%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fjulho%2f19%2fpag_0033_61HPNDP73HQJ0e67MLMSBDUVOVA.pdf&pagina=33&data=19/07/2017&caderno=Diário%20Oficial%20Cidade%20de%20São%20Pau%20a&paginaordenacao=100033>. Acesso em: 10 dez. 2019.

_____. Prefeitura de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 13*, de 15 jun. 2015. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/SC013-2015_1456839181.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2019.

_____. Prefeitura de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40*, de 1 ago. 2013. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s40_1389109466.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2019.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação Cível n. 0006496-32.2013.8.26.0053*. Apelante: VTEX Informática LTDA. Apelado: Prefeitura Municipal De São Paulo. Relator: Desembargador Fortes Muniz. São Paulo, SP, 25 de setembro de 2014.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação Cível n. 1004053-57.2014.8.26.0053*. Apelante: Geofusion Sistemas e Serviços de Informática S/A. Apelado: Prefeitura Municipal De São Paulo. Relator: Desembargador Eurípedes Faim Filho. São Paulo, SP, 25 de agosto de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de divergência em Recurso Especial n. 456.650/PR*. Embargante: Estado do Paraná. Embargado: Convoy Informática LTDA. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, DF, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=1099507&tipo_documento=documento&num_registro=200302234620&data=20040302&formato=PDF>. Acesso em: 11 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.103-DF*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 18 dez. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266658>>. Acesso em: 1 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 75.952-SP*. Recorrente: Realtur – Cartão Especial e Turismo S/A. Recorrido: Prefeitura

Municipal de São Paulo. Relator: Ministro Thompson Flores. Brasília, DF, 20 out. de 1973. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171553>>. Acesso em: 16 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 83.600-SP*. Recorrente: CIA. Rede Telefônica Sorocabana. Recorrida: Prefeitura Municipal de Sorocaba. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 10 ago. 1979. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=178304>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 90.749-BA*. Recorrente: Prefeitura Municipal de Salvador. Recorrida: Televisão Aratu S/A. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Brasília, DF, 15 maio 1979. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=184394>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 91.813-SC*. Recorrente: Rádio Cultura de Joinville S/A. Recorrida: Prefeitura Municipal de Joinville. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Brasília, DF, 16 set. 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185408>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 100.779-SP*. Recorrente: União Federal. Recorrido: Distribuidora de Bebidas Marajá LTDA. Relator: Ministro Oscar Corrêa. Brasília, DF, 4 maio 1984. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+100779%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+A+DJ2+100779%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cjm+k8xm>>. Acesso em: 14 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 116.121-3-SP*. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 11 out. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 134.509-AM*. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 13 set. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 146.733-SP*. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29 jun. 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 176.626-SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 nov. 1998. Disponível em: <<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>>. Acesso em: 14 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 228.321-RS*. Recorrente: Parceria Treinamento e Consultoria em Qualidade LTDA e Outro. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 1 out. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>>. Acesso em: 2 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 361.829-RJ*. Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 13 dez. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em: 10 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.905/SC*. Brasília, DF, 2 dez. 2009. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A – Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 18 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 595.838-SP*. Recorrente: Etel Estudos Técnicos Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 7 out. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768>>. Acesso em: 1 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 651.703-PR*. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 31*. Brasília, DF, 12 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 15 maio 2018.

BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018.

CARNEIRO, Bárbara Melo; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 158-172, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. A regra matriz de incidência do ISS. Empresas de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres. Correto enquadramento na Lista de Serviços veiculada pela Lei Complementar n. 116/2003. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Atualidades no sistema tributário nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. O ICMS-Comunicação – locação de espaços em satélites – não-incidência do tributo. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *ICMS: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Cristiano. Direito e economia ou análise econômica do direito. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquias (*franchising*). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, n. 20, 2006, p. 202-214, 2006.

_____. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 97, p. 7-17.

_____. O caráter tributário das sobretarifas arrecadadas para o Fundo Nacional de Telecomunicações (FNT). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 31, n. 9, p. 162-173, 1985.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. 19. ed. Tradução: Carlos Nelson Coutinho e Leandro Konder. São Paulo: Paz e Terra, 2016.

CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005.

CHEE, Brian J. S; FRANKLIN JR., Curtis. *Cloud computing: technologies and strategies of the ubiquitous data center*. Boca Raton: CRC Press, 2010.

CLOUD *computing*: qual a diferença entre SaaS e PaaS? *Olhar Digital*. São Paulo, 4 set. 2015. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/noticia/cloud-computing-qual-a-diferenca-entre-saas-e-paas/51016>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

COCKFIELD, Arthur et al. *Taxing global digital commerce*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: contratos*. 5. ed. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Curso de direito comercial*. 4. ed. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, p. 102-130, 2001.

CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre prestações de serviços de comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações a respeito do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicações. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. IMCS-Comunicação – Parecer. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sergio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, p. 137-151, 2017.

COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

DANIELEVICZ, Igor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC. n. 116/2003 em face do Decreto-lei n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.

DAOUN, Alexandre Jean; BLUM, Renato M. S. Opice. Cybercrimes. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2000.

DELIVER Anything as a Service. Oracle. Disponível em: <<https://www.oracle.com/industries/high-tech/deliver-anything-as-a-service.html>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por tipos e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação dos poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: *Estudos em homenagem a Humberto Ávila* (no prelo).

_____. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. v. 2. Coimbra: Almedina, 2013.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Direitos e garantias fundamentais do contribuinte após a Constituição Federal de 1998. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 107/108.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 11. ed. Salvador: JusPodium, 2016.

DOERNBERG, Richard L. et al. *Electronic commerce and multijurisdictional taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.

DUAN, Yucong et al. Everything as a Service (XaaS) on the cloud: origins, current and future trends. In: *2015 IEEE 8TH International Conference On Cloud Computing*, 2015, Nova Iorque. Disponível em: <<https://ieeexplore-ieee.org.ez67.periodicos.capes.gov.br/document/7214098/authors#authors>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *softwares* na era da economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 173-192, 2018.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson IOB, 2003.

ESTADOS UNIDOS. Congress. *Internet Freedom Act*. Disponível em: <<https://www.congress.gov/bill/105th-congress/house-bill/3529>>. Acesso em: 1 nov. 2019.

_____. Supreme Court of the United States. *Quill Corp. v. North Dakota*. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/case.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2019.

_____. Supreme Court of the United States. *South Dakota v. Wayfair*. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2019.

FERIA, Rita Aguiar de Sousa e Melo de la. *The EU VAT system and the internal market*. Amsterdam: IBFD, 2009.

FERNANDES, Edison Carlos. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, p. 334-348, 2001.

FERRARI, Bruna. A tributação indireta da computação em nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos*

tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de *cloud computing* (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 376-396, 2018.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCIA, Regina Vitoria Soares. *A tributação do ISS na sociedade da informação*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05122016-134023/>>. Acesso em: 12 jul. 2018.

GIARDINO, Cleber. ISS – competência municipal. *Revista de Direito Tributário*, ano IX, n. 32, abr.-jun. 1985, p. 217-224.

GODOI, Marciano Seabra; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GOMEZ, Salvador Ramirez. *El impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Civitas, 1994.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação do software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Tarifa e taxa – FNT. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 33, n. 9, p. 64-78, 1985.

GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento tributário e sites na internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2000.

_____. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – conceito de serviço e jurisprudência do STF. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 116, p. 185-190, 2011. Mesa Expositiva – XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 2011.

GUGIK, Gabriel. A história dos computadores e da computação. *TecMundo*, 2009. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/tecnologia-da-informacao/1697-a-historia-dos-computadores-e-da-computacao.htm>>. Acesso em: 25 maio 2018.

GUIBOURG, Ricardo A. *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema*. La revolución informática. Niveles del análisis jurídico. Buenos Aires: Astrea, 1987.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. Tributação na internet. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, p. 218-255, 2001.

HELLERSTEIN, W. The United States in tax aspects of fiscal federalism: a comparative analysis. In: BIZIOLI, G.; SACCHETTO, C. *IBFD*, 2011. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ff/html/ff_p01_c02.html>. Acesso em: 1 nov. 2019.

HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 100, 2008.

_____. Conflitos de competência (IPI, ICMS, ISS, Etc.) In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT – em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

JUREIDINI, Karen. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters, p. 144-159, 2018.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LAMENSCH, Marie. Are “reverse charging” and the “one shop scheme” efficient ways to collect VAT on digital supplies? *World Journal of VAT Law*, Vol. 1, Issue 1, 2012.

_____. The treatment of “digital products” and other “e-services” under VAT. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine. *VAT/GST in a global digital economy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

LARA, Daniela Silveira et al. IAAS, PAAS e o SAAS e os institutos jurídicos implicados: entre locação, serviços e mercadorias. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 312-342, 2018.

_____. IAAS, PAAS e o SAAS: como tributar. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 395-427, 2018.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 41, p. 295-316, 2019.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência: o futuro do pensamento na era da informática*. Tradução: Carlos Irineu da Costa. São Paulo: Editora 34, 1993.

_____. *Cibercultura*. Tradução: Carlos Irineu da Costa. São Paulo: Editora 34, 1999.

LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University, 2004.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-09012014-115232. Acesso em: 12 jul. 2018.

_____. ISS versus ICMS-Mercadoria: licenciamento de *software* e a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial. In: MACEDO, José Alberto Oliveira; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO,

Sérgio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (org.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. v. 6. São Paulo: Quartier Latin, p. 57-99, 2017.

_____. LC 157/2016 efetiva aprimoramentos nas normas gerais do ISS. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 18 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-18/alberto-macedo-lc-1572016-efetiva-aprimoramentos-normas-iss>>. Acesso em: 10 dez. 2019.

MACHADO, Brandão. Prefácio do autor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 446-569, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. IAAS, PAAS, SAAS: entre conceitos típicos e atípicos. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 357-369, 2018.

MANNARA, Barbara. O que é *software* e *hardware*? Entenda a diferença entre os termos. *Techtudo*, 2016. Disponível em: <<http://www.techtudo.com.br/noticias/noticia/2015/02/hardware-ou-software-entenda-diferenca-entre-os-termos-e-suas-funcoes.html>>. Acesso em: 25 maio 2018.

MANOEL, Veras. *Computação em nuvem*. Rio de Janeiro: Brasport, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade – o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 14, p. 76-87, 1996.

_____. O sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Imposto sobre serviços: normas na Constituição de 1988, competência tributária para a legislação municipal*. São Paulo: Saraiva, 1992.

MEIRA, Thais; OLIVEIRA, ANDREA. Tributação do *data center* no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 606-623, 2018.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. *NIST Special Publication 800-145*. U.S. Department of Commerce. Sept. 2011. Disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 15. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

_____. *ISS - Teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. Tributação na internet. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na internet*. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, p. 234-255, 2001.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. v. 5. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1946.

MICROSOFT. *Tire o máximo proveito do Office com o Office 365*. Disponível em: <https://products.office.com/pt-br/compare-all-microsoft-office-products-b?&ef_id=Cj0KCQiAuefvBRDXARIsAFEOQ9HHYLDk2xNWIHaGEsgoLN1TBz8LzWoSWDYcmUuUzasmNtRHVYDt5aoaApkgEALw_wcB%3aG%3as&OCID=AID2000750_SEM_deGqWlr8&MarinID=sdeGqWlr8%7c308581030311%7coffice+365+skype%7ce%7cc%7c%7c66581501971%7caud-312771920829%3akwd-314438594365&lnkd=Google_O365SMB_App&gclid=Cj0KCQiAuefvBRDXARIsAFEOQ9HHYLDk2xNWIHaGEsgoLN1TBz8LzWoSWDYcmUuUzasmNtRHVYDt5aoaApkgEALw_wcB&activetab=tab%3aprimar1>. Acesso em: 15 dez. 2019.

MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019.

MILLARD, Christopher (ed.). *Cloud Computing Law*. New York: OUP, 2013.

MILLER, Lawrence. *Public PaaS for dummies*. 2. ed. Nova Jersey: Oracle, 2017. Disponível em: <https://www.oracle.com/webfolder/s/delivery_production/docs/FY16h1/doc36/PaaSForDummiesPDF.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2019.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte especial – Direito das obrigações: contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964.

MIYACHI, Christine. What is “cloud”? It is time to update the NIST definition? *IEEE Cloud Computing*. Vol. 5, Issue 3, May/Jun. 2018. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/document/8383652>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. Veiculação de publicação e propaganda na internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 240, p. 24-35, 2015.

_____. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo de interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 3, p. 207-214.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 41. Disponível em: <https://research.ibfd.org/collections/oecd/pdf/oecd_beps_action_1_final_report_2_015.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2019.

O QUE é nuvem privada? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-a-private-cloud/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

O QUE é o SaaS? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-saas/>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

O QUE é uma nuvem híbrida? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-hybrid-cloud-computing/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

O QUE é uma nuvem pública? *Microsoft Azure*. Disponível em: <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-a-public-cloud/>>. Acesso em: 31 maio 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010.

PAASIVAARA, Maria et al. Towards rapid releases in large-scale XaaS development at Ericsson: a case study. In: 9TH INTERNATIONAL CONFERENCE ON GLOBAL SOFTWARE ENGINEERING, 2014, Shanghai. Disponível em: <<https://ieeexplore-ieee-org.ez67.periodicos.capes.gov.br/document/6915250/authors#authors>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. O Software as a Service (SaaS e a tributação pelo ISS). In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 711-726, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.

PEDROSA, Paulo H. C.; NOGUEIRA, Tiago. *Computação em nuvem*. v. 2, 2011. Disponível em: <<http://www.ic.unicamp.br/~ducatte/mo401/1s2011/T2/Artigos/G04-095352-120531-t2.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2019.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre serviço de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PISCITELLI, Tathiane. Limites interpretativos dos conceitos e instrumentos de direito privado. In: *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 341-355, 2018.

_____. A inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters, p. 402-415, 2018.

POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JR., Luiz Carlos de. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, v. 39, p. 456-486, 2018.

QUAL a diferença entre IaaS, PaaS e SaaS? *IBM*. Disponível em: <<https://www.ibm.com/br-pt/cloud/learn/iaas-paas-saas>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

QUAL a diferença entre IaaS, SaaS e PaaS? *Computerworld*. Reino Unido, 17 jul. 2019. Disponível em: <<https://computerworld.com.br/2019/07/17/qual-a-diferenca-entre-iaas-saas-e-paas/>>. Acesso em: 2 dez. 2019.

QUEM inventou a computação em nuvem? *Skyone*, 22 mar. 2018. Disponível em: <<http://skyone.solutions/pb/quem-inventou-a-computacao-em-nuvem/>> Acesso em: 25 maio 2018.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. A tributação dos serviços de comunicação. Uma análise tributária da oferta convergente desses serviços In: RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; LARA, Daniela Silveira. *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: MP/APET, p. 31-50, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Competência tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, p. 167-182, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Tributária: Resenha Tributária, 1988.

RUSSO, Bruno. Nuvem pública, privada ou híbrida? Entenda as diferenças. *Computerworld*. Disponível em: <<http://computerworld.com.br/nuvem-publica-privada-ou-hibrida-entenda-diferencas>>. Acesso em: 31 maio 2018.

GOVIND, S. P. Unilateralism in taxing the digitalized economy: comparing the EU digital services tax proposal and the Indian equalization levy. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. *Taxing the digital economy: the EU Proposals and other insights*. IBFD, 2019. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tde_p03_c07>. Acesso em: 20 ago. 2019.

SALES TAX INSTITUTE. *Remote Seller Nexus Chart*. Disponível em: <<https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>>. Acesso em: 1 nov. 2019.

SATO, Maurício Hiroyuki. O conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. IN: DÁCOMO, Natalia de Nardi; MACEDO, José Alberto Oliveira (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SAVIR, Gil. *Cloud IT and Tax IT: a suggested framework for the taxation of cloud computing*. v. 2, 2011. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2851690>. Acesso em: 14 set. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 245-282, 2018.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. *Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS*. São Paulo: Almedina, 2017.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

SIMÃO FILHO, Adalberto. Dano ao consumidor por invasão do *site* ou da rede: inaplicabilidade das excludentes de caso fortuito ou força maior. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2000.

SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em nuvem: conceitos, tecnologias, aplicações e desafios*. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3/Computacao-em-Nuvem-Conceitos-Tecnologias-Aplicacoes-e-Desafios.pdf>. Acesso em: 27 maio 2018.

SOUTO, Luiza de Brito Dutra. *Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (Softwares as a Service) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS*. Brasília, 2013, p. 18. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/4784/1/2013_LuisadeBritoDutraSouto.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2019.

TAKANO, Caio Augusto. ISS sobre as prestações de serviços provenientes do exterior: entre competitividade internacional e os limites da competência tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 120.

TAURION, Cezar. *Cloud computing: computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia*. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *Introduction to European VAT*. IBFD, 2019. Disponível em:

<https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/evdintro_vat_recast_s_2#evdintro_vat_recast_s_2>. Acesso em: 15 ago. 2019.

THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. *O Imposto sobre Produtos Industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social – à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. A hipótese do ICMS sobre operações mercantis na Constituição e a solução de conflitos normativos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 233-244, 2001.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Directiva 2006/112/EC*, 28 nov. 2006. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Comissão das Comunidades Europeias. *Directiva 2008/8/EC*, 12 fev. 2008. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32008L0008>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Comissão das Comunidades Europeias. *Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico*. COM(97), 15 mar. 1997. Disponível em: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_97_313>. Acesso em: 17 ago. 2019.

_____. Comissão das Comunidades Europeias. *VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds*, 12 fev. 2008. Disponível em:

<http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=en>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Comissão Europeia. *Guia do minibalcão único do IVA*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_pt.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. *Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho*, de 17 maio 1977. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31977L0388>>. Acesso em: 15 ago. 2019.

_____. *Treaty on the functioning of the European Union (TFEU)*, 26 out. 2012. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Contratos atípicos*. Coimbra: Almedina, 1995.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VIEIRA, José Roberto. *O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos*. In: X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, p. 568-574, 2013.

VITA, Jonathan Barros. O ICMS no comércio eletrônico pós-protocolo Confaz 21/2011; uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento. *Direito tributário atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, n.27, p. 426-439, 2012.

_____. ALMEIDA, Patrícia Silva. Software Free-to-play e Tributação: Um Estudo a partir da Análise Econômica do Direito. *Revista do Mestrado em Direito UCB*, v. 12, p. 338-353, 2018.

CASSONE, Vittorio. *ICMS – materialidade e características constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 3. ed. v.1., Brasília: UnB, 1994.

YETTER, Diane L. *United States – sales and use tax country*. Chicago: Tax Guides IBFD, 2009. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_us_chaphead>. Acesso em: 1 nov. 2019.