

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PRIVADO E PROCESSO CIVIL

Pedro Henrique Mendes Martins Guimarães da Silva

**A TRIBUTAÇÃO NOS ELEMENTOS DISRUPTIVOS DA ECONOMIA DIGITAL:
*STREAMING E CLOUD COMPUTING***

PORTO ALEGRE
2018

Pedro Henrique Mendes Martins Guimarães da Silva

**A TRIBUTAÇÃO NOS ELEMENTOS DISRUPTIVOS DA ECONOMIA DIGITAL:
*DOWNLOAD, STREAMING E CLOUD COMPUTING***

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito,
junto à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE
2018

Pedro Henrique Mendes Martins Guimarães da Silva

**A TRIBUTAÇÃO NOS ELEMENTOS DISRUPTIVOS DA ECONOMIA DIGITAL:
*DOWNLOAD, STREAMING E CLOUD COMPUTING***

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito,
junto à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em //

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso (Orientador)

Professor Doutor Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Igor Danilevicz

PORTO ALEGRE
2018

RESUMO

O presente trabalho visa analisar se natureza das riquezas contidas nas operações envolvendo *streaming* e *cloud computing* se amoldam ao perfil constitucional do ICMS, do ISSQN, ou como caso hipótese de Imposto residual. Esse tema se mostra relevante na medida em que a crescente difusão dessas tecnologias não foi acompanhada, em simultâneo, pelo ordenamento jurídico nacional, sobretudo no que tange ao Sistema Tributário Nacional. Ante a incapacidade dos elementos interpretativos tradicionais em captar com exatidão a complexidade dessas operações, contribuintes e fisco ficam despidos de certeza sobre qual o agente político efetivamente competente para estabelecer exações sobre esses elementos, de modo que o estado atual ou acarreta em bitributação ou transgressão de competência. A metodologia utilizada nesta pesquisa consiste no estudo do aspecto material constitucional do ISSQN e do ICMS, analisando, para tanto, como a doutrina tradicional tratou desse tema e como isso foi enfrentado pelas Cortes Superiores em julgados paradigmas. É possível verificar que o critério clássico para definição de serviço não se amolda nem ao seu conceito constitucional nem a realidade das atividades econômicas modernas.

Palavras-chave: Tributação. Disruptivo. *Software*. *Cloud Computing*. ICMS. ISSQN. Serviço. Conceito. Competência.

ABSTRACT

The present paper aim to analyze if the nature of the riches contained in the operations involving streaming and cloud computing mold into the constitutional profile from ICMS, ISSQN, or into the residual tax hypothesis. This theme show itself relevant as the emerging diffusion of these technologies are not accompanied, simultaneously, by the national legal order, above all on what refers to the National Tax System. In view of the incapacity of the traditional interpretative elements in collecting with exactitude the complexity of these operations, taxpayers and fiscals become destitute of certainty whether which is the political agent competent enough to establish exactions about these elements, in fashion that the current state, either lead to double taxation or competence transgression. The methodoly used in this research consists in the study of the constitutional material aspect of the ISSQN and the ICMS, analyzing how the traditional doctrine managed this theme and how it was faced by the superior courts at such judged paradigms. It is possible to verify that the classic criteria for service definition does not mold at neither its constitutional concept, nor the reality of the modern economical activities.

Keywords: Taxation. Disruptive. Software. Cloud Computing. ICMS. ISSQN. Service. Concept. Competence.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	7
2.1	Recorte constitucional do ICMS	10
2.1.1	Competência, Conceito e Hipótese de Incidência	10
2.1.2	O Papel da Lei Complementar no ICMS	12
2.1.3	Fato Gerador e Base de Cálculo	14
2.2	recorte constitucional do ISSQN	16
2.2.1	Competência, Conceito e Hipótese de Incidência	16
2.2.2	O Papel da Lei Complementar no ISSQN	18
2.2.3	Fato Gerador e Base de Cálculo	20
2.3	INCOMPATIBILIDADE JURÍDICA DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA	20
3	TRIBUTAÇÃO NOS ELEMENTOS DISRUPTIVOS	22
3.1	O fenômeno do <i>STREAMING</i>	23
3.1.1	Conceito material do <i>Streaming</i>	24
3.1.1.1	<i>Live streaming</i>	25
3.1.1.2	<i>Streaming on demand</i>	25
3.1.1.3	Principais Modelos de Contratação	26
3.2	O fenômeno do <i>cloud computing</i>	27
3.2.1	Conceito material da computação em nuvem	28
3.2.2	Principais espécies de bens e serviços disponibilizados na nuvem	29
3.2.2.1	PaaS (<i>Platform as a Service</i>) – Plataforma como serviço	29
3.2.2.2	IaaS (<i>Infrastructure as a Service</i>) – Infraestrutura como serviço	30
3.2.2.3	SaaS (<i>Software as a Service</i>) – <i>Software</i> como serviço	30
3.2.2.3.1	Tratamento normativo do <i>software</i>	31
3.2.2.3.2	Licenciamento e cessão	33
3.2.2.3.3	Principais Modalidades de contratação	34
4	O ASPECTO MATERIAL DO STREAMING E DO SAAS	36
4.1	<i>Streaming</i> e a Hipótese de Incidência do ICMS	36
4.2	<i>Streaming</i> e a Hipótese de Incidência do ISSQN	39
4.2.1	A peculiaridade do <i>Live streaming</i>	43
4.3	<i>SaaS</i> : a Hipótese de Incidência do ICMS	43
4.4	<i>SaaS</i> e a Hipótese de Incidência do ISSQN	47
4.5	Conclusões parciais sobre a materialidade do <i>streaming</i> e do <i>SaaS</i>	50
5	A INSUFICIÊNCIA DA DICOTOMIA DAS OBRIGAÇÕES DE DAR E FAZER ANTE AS TECNOLOGIAS DISRUPTIVAS	51
5.1	<i>SaaS</i> e <i>Streaming</i> : serviços que não se reduzem à obrigação de fazer?	52
5.2	<i>SaaS</i> e <i>Streaming</i> : hipótese de incidência residual?	64
6	CONCLUSÃO	66
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

1 INTRODUÇÃO

Ao largo das últimas décadas, a sociedade contemporânea tem experimentado inúmeras mudanças na sua forma de interação com os demais; nas mais diferentes esferas (privada, laboral, pública, etc.) é inegável o quanto o desenvolvimento acelerado das tecnologias, associado à sua crescente disseminação, vem modificando às formas tradicionais das relações humanas.

Essas mudanças de paradigma são resultado da constante revolução tecnológica que tem marcado, sobretudo, o século XXI. Os mais variados ramos do conhecimento não têm poupado esforços para entender e assimilar essas rápidas transformações estruturais; mais do que isso, buscam harmonizar esses efeitos com as estruturas e instituições já consolidadas.

É nesse contexto que as chamadas tecnologias disruptivas¹ acabam clamando ainda mais a necessidade de desconstrução e reconstrução de conceitos tradicionais, no intuito de não os tornar inócuos ante uma quebra abrupta de um sistema até então linear. Nessa seara, o ramo do Direito acaba sendo palco das mais variadas celeumas.

Diante disso, o presente trabalho visa o estudo das materialidades das operações envolvendo o *streaming* e a *computação em nuvem*, tendo como objetivo aferir se essas riquezas figuram como fato imponible do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou, eventualmente, de um imposto residual.

¹ **Tecnologia disruptiva** ou **inovação disruptiva** é um termo que descreve a inovação tecnológica, produto, ou serviço, com características “disruptivas”, em vez de evolutivas – ou seja, que provocam uma ruptura com os padrões, modelos ou tecnologias já estabelecidas no mercado. O termo é uma tradução literal do conceito inglês *disruptive* e significa aquilo que “interrompe o curso normal”, cria uma descontinuidade, sendo, portanto, transformador ou revolucionário. O termo se popularizou entre os jovens empreendedores do Vale do Silício e foi apropriado pelas estratégias de marketing e publicidade. Atualmente, é usado para promover produtos ou serviços considerados inovadores nos mais variados sentidos.

As invenções disruptivas ou revolucionárias são uma minoria quando comparadas a outros tipos de inovações introduzidas no mercado. Elas não podem ser confundidas com uma simples inovação ou com o aperfeiçoamento de tecnologias existentes – estes sim são processos bastante comuns em termos de desenvolvimento tecnológico. Pode-se comparar a inovação disruptiva, grosso modo, a uma mudança de paradigma: Thomas Kuhn já apontava, na década de 1960, que a ciência ordinária vai produzindo uma série de conceitos, ideias, revisando antigos conceitos e criando um contexto favorável para que, num dado momento, uma revolução científica possa surgir e rearticular o campo do conhecimento. No caso das inovações tecnológicas há um processo similar. As tecnologias são constantemente aprimoradas, surgem novas aplicações, novos materiais e, num dado momento, uma empresa ou uma pessoa empreendedora reorganiza os elementos e propõe uma maneira diferente, mais simples e eficaz de fazer as coisas, modificando a maneira como aquilo era realizado até então. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Tecnologia_disruptiva. Acessado em 07/05/2018.

Considerando que a tributação dessas novas tecnologias encontra cenário de incerteza, na medida que Estados e Municípios se entendem competentes para exigir os tributos de sua competência, o tema se mostra pertinente para perquirir-se sobre qual o Ente federativo efetivamente competente para instituir exações sobre essas materialidades.

Ainda, com a edição dos Convênio ICMS N° 181, pelo CONFAZ, e pelas alterações que a Lei Complementar n° 157/2016 trouxe à lista anexa da Lei Complementar n° 116/2003, a já antiga guerra fiscal entre esses dois agentes políticos se acirrou. Tal fato culmina em insegurança jurídica não só ao contribuinte, mas também aos Entes Federativos: enquanto o primeiro pode ser alvo de uma bitributação, os outros podem estar sendo privados uma pretensão de arrecadação legítima ante uma transgressão as normas constitucionais de competência.

A luz dos aspectos materiais constitucionais do ISSQN e do ICMS, o presente trabalho busca verificar se há uma solução para o conflito de competência demonstrado. Para tanto, a metodologia adotada partiu de um estudo doutrinário das hipóteses de incidência dos dois tributos, em conjunto aos principais julgados sobre o tema.

Na primeira parte, ao longo do capítulo inaugural, são apresentados os arquétipos constitucionais das duas exações, esmiuçando-se as características de cada um. Salienta-se que o enfoque do trabalho se restringe ao aspecto material dessas exações, deixando de analisar o aspecto espacial e temporal.

No segundo capítulo, os esforços foram direcionados para elucidar o conceito do *streaming* e da *computação em nuvem*, tomando a forma como se operam essas duas atividades na esfera jurídica como base para o estudo.

Inaugurando a segunda parte do trabalho, o terceiro capítulo, com base nas constatações da primeira parte, se dedica a uma verificação do encaixe da materialidade desses elementos disruptivos as hipóteses de incidência do ISSQN e do ICMS.

Por fim, o quarto capítulo se debruça sobre uma análise crítica dos critérios utilizados pela doutrina tradicional e jurisprudência para classificar determinada operação como serviço ou mercadoria, bem como esses parâmetros se mostram insuficientes a realidade dessas atividades.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ante a natureza da problemática aqui abordada, é quase que intuitivo que o ponto de partida seja a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB); insta dizer que, em se tratando de matéria tributária, no Brasil, a Magna Carta, além de ocupar – valendo-me aqui da clássica teoria kelseniana² - o ápice de pirâmide do Sistema Tributário Nacional (STN), foi extensa e minuciosa ao demarcar as zonas limítrofes em matéria de competências.

Em sua estrutura, os artigos 145 a 162 dedicam-se a entabular a maior parte das prescrições tributárias. Ciente da imensidão de celeumas acerca da interpretação e aplicação de tais dispositivos, salienta-se que o presente trabalho tem como escopo inicial a análise das regras de competência tributária, na medida em que são os comandos prescritivos³ que incidem, de forma direta e indireta, nas pessoas políticas⁴, a saber, União, Estados, Municípios e Distrito Federal⁵.

Deveras, em que pese as divergências doutrinárias, denota-se que a melhor doutrina⁶ converge – ao menos nesse ponto – que o STN tem a *rigidez* como característica imanente; em suas lições, assevera o mestre ATALIBA⁷, ao contrapor o sistema brasileiro com outros sistemas nacionais, o patamar singular ocupado por nosso ordenamento na medida em que se primou por conter a maior parcela do regramento tributário dentro do texto constitucional.

Efeito anexo de tal escolha, dentre outros, é, além da dura demarcação das faculdades e limites que incumbem ao Legislador durante o exercício da competência que lhe foi atribuído, que eventuais anseios de alteração devem, obrigatoriamente, não resvalar nos impedimentos impostos pelo artigo 60, §4^o da constituição.

² Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

³ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, 2018. p. 21-22.

⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. “Enfim, a Constituição Federal, para as pessoas políticas, é a *Carta das Competências Tributárias*: indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, enquanto criam *in abstracto* tributos” (CAZARRA, 2010, p. 49, grifos do autor).

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo, 2010. p.19; CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. Cit.* p. 594.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT., 1966.

⁸ 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;

Ou seja, pode-se inferir, dada a opção adotada pelo poder constituinte originário, que a preferência pela pormenorização das competências dentro do bojo da Lei Maior reflete a preocupação⁹ – para não se falar em desconfiança – histórica em conter o poder de gravar a propriedade atribuído ao Estado¹⁰; vale aqui alusão à conclusão didática da professora Costa (2009, p. 46): “Assim, a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria constituição”¹¹.

Contribuindo para tal conclusão, vale mencionar mais uma das magistrais lições do mestre CARRAZA¹²:

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e Distrito Federal. (grifos do autor).

Considerado isso, a ilação que se exprime é a de que as normas de competência tributária são as mitigações ao poder de tributar ao Estado instituídas pelo povo, impondo aos seus destinatários (pessoas políticas) obrigações e faculdades quando do exercício deste poder.

Ao exercitar a parcela de poder que lhe foi oferecida, as pessoas políticas devem, obrigatoriamente, observar os preceitos que a Magna Carta impõe, respeitando, em especial, o princípio republicano, federativo e da reserva de competência. Este último, por oportuno, não admite gradações; vale dizer, ao se perquirir sobre quem é o titular da competência, apenas cabem as respostas “é” ou “não é”. Nesse sentido, BORGES¹³ bem elucida:

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 45.

¹⁰ FONROUGE, Giuliani. “(...) o *poder tributário (competência tributária)* consiste na faculdade de exigir tributos (ou estabelecer isenções), ou seja, no poder de sancionar ‘normas jurídicas das quais deriva ou pode derivar, a cargo de determinados indivíduos ou categorias de indivíduos, a obrigação de pagar um imposto ou de respeitar um limite tributário. É, em suma, poder de gravar”. in **Conceitos de Direito Tributário**, trad. De Geraldo ATALIBA e Marco Aurélio GRECO, *apud* CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 597.

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

¹² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso...** p. 596.

¹³ BORGES, José Souto Maior. In: “A **fixação em lei complementar ...**”, *cit.*, **Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia**, 10/27 *apud* CARRAZA, Roque Antônio. *Op. Cit.* p. 610.

Ninguém é mais competente ou menos competente. Ou se é competente ou não. O conceito de competência não comporta graduação, assim como, por exemplo, o conceito de personalidade, que é *quid* (pessoa, se é ou não radicalmente) e diversamente do conceito de capacidade, que é um *quantum*, comportando graduação”.

Feitas tais considerações, cabe agora aclarar as características das competências tributárias. Em que pese as inúmeras definições esboçadas pela doutrina, é inegável que tal tarefa foi levada a cabo por CARRAZA¹⁴. O renomado jurista e professor adotou uma espécie de *base hexagonal*, cuja união dos vértices exprime o conceito de competência tributária.

São elas: I – Privatividade; II – Indelegabilidade; III – Incaducabilidade; IV – Inalterabilidade; V – Irrenunciabilidade e VI – Facultatividade. O primeiro vértice pode ser definido como a *fração* atribuída pela Constituição a cada ente; vale dizer que nessa porção este pode exercer seu poder com exclusividade de domínio sobre os demais entes¹⁵.

Com efeito, diante da opção constitucional por esse fracionamento, seria manifestamente contraditório permitir que a pessoa política pudesse alterar (IV), delegar (II), ou, quiçá, renunciar esse poder (V). Outra particularidade das normas atribuidoras de competência é a de que elas não se submetem às mutilações que o tempo exerce sobre o direito: não cabe espaço para se falar em caducidade de direito ante ao não exercício efetivo de uma competência (III), vez que isso é uma opção à pessoa competente, e não uma obrigatoriedade¹⁶ (VI).

Para CARVALHO¹⁷, todavia, a definição de CARRAZA não gozaria de universalidade quando se analisa atentamente as diferenças impostas pelo próprio texto Magno às pessoas políticas. Para aquele autor, apenas a União gozaria de uma privatividade propriamente dita, bem como a inalterabilidade seria derogável pelas inúmeras emendas constitucionais desde a promulgação da Constituição em 1988. Quanto à facultatividade, essa característica seria abalada, especialmente pela “obrigação”

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 613.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo “*Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo*” (grifos meus), In: **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1966 *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. Cit.*

¹⁶ Quanto ao tema, não se alega desconhecimento das divergências doutrinárias ou mesmo dos impactos da Lei-Complementar Nº 101/2000 (LRF), em especial o disposto em seu art. 11º.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 224-228.

implícita dos Estados em instituir e regular o ICMS em seus territórios, uma vez que o referido tributo teria feições nacionais.

Como já mencionado, não se nega a multipolaridade que a discussão sobre competências tributárias leva consigo, entretanto, as ponderações realizadas já servem como sustentáculo mínimo para que se aprofunde mais a problemática que aqui será abordada: qual a natureza material da externalização de riqueza advinda da exploração do *streaming* e *cloud computing*? Afinal, a boa aplicação do direito impõe a correta interpretação da norma em abstrato e verificação de sua incidência ante a determinado acontecimento do mundo fenomênico¹⁸.

Para tanto, passar-se-á, num primeiro momento, a analisar as hipóteses de incidência, os fatos geradores e os elementos de caracterização, no plano infra e constitucional, do ICMS e do ISSQN. Após, o cotejo analítico debruça-se sobre a materialidade dessas riquezas somada a um exame dos principais julgados e experiências normativas nacionais que, em certa medida, deram causa para acirrar a já antiga guerra fiscal entre Estados e Municípios.

Logo, será indispensável sopesar tais informações, perquirindo-se com maior atenção ao cerne das normas constitucionais de competência, ou seja, no questionamento sobre o que tais normas exprimem: prescrições taxativas e exaustivas ou meros enunciados descritivos¹⁹, que dão discricionariedade ampla ao intérprete no momento da reconstrução da norma?

Destarte, nos parece que melhor sorte acompanha ao entendimento de que essas normas são taxativas e suficientes em si mesmas no que tange aos contornos iniciais sobre competência tributária, não podendo as pessoas políticas transgredirem essa moldura pré-fixada sob pena de violar a integridade do STN.

2.1 RECORTE CONSTITUCIONAL DO ICMS

2.1.1 Competência, Conceito e Hipótese de Incidência

¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 30.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços (ICMS) é tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme prima o disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)²⁰

(...)

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em lição magistral, CARRAZA²¹ assim o definiu:

Percebe-se que a sigla ICMS hospeda, pelo menos, três impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; b) o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e municipal; e, c) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação.

Notadamente, para compreensão adequada da extensão e conceito desse tributo, é imprescindível que se analise o significado que essas expressões levam consigo²², na medida em que figuram como *esboços* do critério material elencado pela Constituição para definir a sua hipótese de incidência.

A hipótese de incidência tributária é, por excelência, definida em lei; esta, para instituir corretamente um tributo, deve atender a três aspectos, a saber: a) material (ação virtual); b) espacial (onde); e c) temporal (quando)²³. Levando-se em conta o escopo do presente trabalho, dar-se-á maior enfoque ao primeiro.

O texto Magno, inclusive, utilizou este critério²⁴ para repartir as competências entre as pessoas políticas. Uma rápida leitura dos artigos 153, 154, 155 e 156, todos da Constituição, desnuda *arquétipos* básicos das materialidades dos tributos que poderiam

²⁰ A referida emenda introduziu o §7º do artigo 150, dispositivo que constitucionalizou a hipótese de substituição tributária “para frente”. Em julgado recente, submetido à repercussão geral (Tema 201 – RE 593.849), o Supremo acolheu a tese da possibilidade de restituição do valor pago a maior quando do preço da operação final for menor que o valor efetivamente utilizado no cálculo do imposto devido (ICMS-ST), o que demonstrou mais uma forte guinada nas questões controvertidas que envolvem o ICMS.

²¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 91.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 374.

²³ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões ...** p. 54-62.

²⁴ BARRETO, Aires F. “No âmbito dos tributos não vinculados a atribuição de competência deu-se em razão de um critério material”. BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 30.

ser instituídos pelos entes, ou seja, deu o *domínio mínimo necessário* do que viria a ser cada tributo²⁵.

O aspecto material acaba por descrever uma conduta ou estado de fato do sujeito passivo da obrigação tributária; é a união sintática do verbo ao complemento²⁶. Pode-se dizer, também, que é a aferição da ocorrência dessa ação ou estado que permite identificar a natureza material do que se pretende tributar.

Como bem ilustrou CARRAZA²⁷, uma conduta exprime dinamismo – em outras palavras, os verbos representam ações (auferir, fazer, dar, etc.) –, enquanto o estado de fato detém um caráter estático (ser, ter, estar, etc.). Entretanto, há apenas que se falar em tributo quando a conduta/estado é seguida de um complemento material.

Este segundo pode ser traduzido como objeto do tributo, ou seja, é elemento do mundo fenomênico escolhido para acompanhar o aspecto material do tributo. É importante ressaltar a diferença entre o aspecto material e objeto do tributo; o primeiro é traduzido pelo verbo (ação/estado virtual escolhido pelo legislador), enquanto o segundo pelo complemento.

Como se vê, é o aspecto material que permite, ao mesmo tempo, determinar e reconhecer: a) a natureza da riqueza que se busca tributar; e b) quem é competente para proceder com essa riqueza. Afora isso, a aplicação desse elemento teve como objetivo respeitar o pacto federativo no que concerne à distribuição de riquezas. Quanto ao tema, pertinentes as palavras de CARRAZA²⁸:

Notamos, neste passo, que, graças à rígida repartição de competências impositivas, *garantiu-se, por um lado, a autonomia financeira* (pressuposto da autonomia jurídica) das várias pessoas políticas e, por outro lado, o direito que cada contribuinte tem de *somente ser tributado* pela pessoa política competente e nos exatos termos da Constituição. (grifo nosso).

2.1.2 O Papel da Lei Complementar no ICMS

A Lei Complementar é o veículo pelo qual a Constituição delegou ao Legislativo a tarefa de, com base nos conceitos constitucionais, pormenorizar as questões envolvendo

²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões...** p. 44.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 106.

²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões...** p. 62-69.

²⁸ *Ibid.*, p.69

a instituição dos tributos, ou seja, tem a função precípua de minimizar eventuais desarranjos causados pela falta de clareza objetiva de alguns conceitos da Constituição.

Entretanto, ressaltamos que eventual vagueza do conceito não significa ausência de significado; pelo contrário, trata-se de nebulosidade semântica²⁹ – por vezes indissociáveis do termo empregado –, que deve ser amenizada por intermédio da Lei Complementar.

Caminhando para uma análise mais direcionada, sobretudo em relação ao ICMS, o extenso rol de funções a ele dado³⁰ corrobora com o que muitos autores entendem como *a feição nacional* que este tributo carrega³¹. Tal fato, por si só, acarreta numa maior necessidade de atenção do legislador infraconstitucional em não trespassar os limites que o texto Magno lhe impôs.

Frente ao tema, vale alusão às palavras do mestre CARRAZA³²:

E certo que a esta lei complementar não é dado redesenhar as competências tributárias outorgadas às pessoas político-constitucionais. Tem, todavia, *a importante função de remarcar as linhas, por vezes tênues, que separam os campos tributários* da União, de cada um dos Estados-Membros, de cada um dos Municípios e do Distrito-Federal. (grifo nosso).

A constatação arguta do professor contribui com a ideia de que os espaços lacunosos imanentes às palavras, porquanto submissos a sua polissemia natural – considerando que só há sentido falar em acepção quando há uma espécie de “pré-acordo” dentro de uma sociedade/região³³ –, devem ser clarificados pela lei complementar, sem que esta, contudo, desrespeite os limites materiais mínimos impostos pela Constituição.

Assim, pode-se concluir que o papel fundamental da lei complementar é, por meio de normas gerais em matéria tributária, tornar mais nítidas as hipóteses de incidência dos tributos de cada pessoa política, tendo como importante meio de resolução de conflitos de competências o respeito ao conteúdo mínimo constitucional dado a cada tributo³⁴.

²⁹ VELOSO, Andrei Pitten. “Vagueza não se identifica com ausência de significado, mas com nebulosidade semântica”. VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências tributárias**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. p. 28

³⁰ A Lei Complementar que regula as normas gerais de ICMS é a LC N°87/96, “Lei Kandir”.

³¹ COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.* p. 373.

³² CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 57

³³ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 14-16.

³⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 39.

2.1.3 Fato Gerador e Base de Cálculo

Dentre as diferentes riquezas materiais que imbuem o ICMS, a que nos interessa como objeto de estudo é a que corresponde às operações relativas à circulação de mercadorias.

Nessa vertente, o imposto tem como aspecto material a *operação*, e como objeto material a *mercadoria*. Intrinsecamente a esses conceitos, deve-se atentar à exigência de *circulação*, vez que são indissociáveis e, sem a coexistência simultânea destes, não há que se falar em fato imponible do ICMS³⁵.

A *operação* pode ser definida como ato jurídico ou negócio jurídico com cunho mercantil; dito de outro modo, são os atos/negócios que visam a mercancia, independentemente de sua natureza jurídica³⁶. Denota-se que o poder constituinte originário primou por albergar os mais variados negócios jurídicos dentro do termo *operação*, não limitando a sua incidência apenas às relações de compra e venda, por exemplo.

No ponto, tenho que os mestres ATALIBA e GIARDINO³⁷ foram bem-aventurados em sua definição:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos *juridicamente relevantes*; *circulação e mercadorias* são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações. (grifos do autor).

A *operação* que atrai a incidência do ICMS, como se vê, é aquela que busca como fim a transferência de um direito a outrem³⁸, seja ele em maior (propriedade) ou menor (posse) extensão; calha aqui ressalva que esse contorno foi dado na própria Constituição.

Denota-se, portanto, que, entrelaçado a esse conceito de *operação*, vai o de *circulação*. Ensina a professora COSTA³⁹:

A ideia de “circulação de mercadoria” traduz negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de propriedade do bem. Não se trata, à evidência, de mera circulação física avia, apenas ganha contornos tributários quando é seguida da *circulação*. (grifos da autora).

³⁵ *Ibid.*, p. 93.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 375.

³⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, v. 25-26 *apud* MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 11.

³⁸ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 11.

³⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.* p. 375.

Entretanto, é oportuno ressaltar que a *circulação* relevante é a *jurídica*, e não simplesmente a *fática*; ora, ainda que com o maior esforço interpretativo, se o que atrai o tributo é a operação que, visando a troca de titularidade/propriedade sobre a coisa, acarreta na circulação (transferência de poderes jurídicos)⁴⁰, não faria sentido considerar a mera transferência física como fato gerador do tributo.

Por fim, resta atentar ao objeto do tributo: a *mercadoria*. Para tanto, vale menção a magistral lição do professor MACHADO⁴¹:

Mercadorias são *coisas móveis*. São *coisas* porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas *móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. (grifos do autor).

Não escapa que o critério corpóreo – que adiante será pormenorizado – já fora alvo de mutação quando da submissão do fornecimento de energia ao crivo do ICMS no próprio texto constitucional⁴².

Ainda nas lições do professor MACHADO, é característica de todas as mercadorias serem coisas, mas o inverso já não pode ser admitido como verdadeiro⁴³: o elemento que baliza a coisa como mercadoria é a sua destinação comercial, ou seja, o *animus* dela fruir objetivando a mercancia⁴⁴.

Importante notar que, embora não se negue as discussões acerca da polissemia interligada à palavra mercadoria – até porque esta figura como gênero –, a Constituição, ao introduzir tal termo, o fez com base no conteúdo semântico mínimo que o direito comercial já detinha sobre ele⁴⁵; isto é, entendeu por suficiente a extensão dada a esse conceito naquela época.

Tal ponto é de suma importância – como se verá –, pois, sobressalta a característica de sobreposição que a doutrina tradicional atrela ao Direito Tributário na medida em que este trabalha com conceitos previamente definidos em outros ramos do direito – sobretudo no direito privado. Isso implica, ao mesmo tempo, em: a) deter uma base da acepção que se busca com o emprego daquela palavra/expressão, e b) corrobora

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 95.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 377.

⁴² MELO, José Eduardo Soares. *Op. Cit.* p. 16.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 378.

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões...** p. 95.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 96.

com a manutenção e preservação da repartição de competências feita pelo texto Magno⁴⁶, vez que o legislador infraconstitucional regerá sua interpretação com respaldo nesses preceitos mínimos.

Com base nessas considerações, pode-se concluir que nasce a obrigação do ICMS quando se vislumbra, concomitantemente⁴⁷: a) a ocorrência de negócios jurídicos comerciais (operação); b) o traslado/mutação do direito à propriedade/posse (circulação), sendo este válido quando incidente sobre um bem destinado à mercancia (mercadoria); e c) tenha por objetivo o “ganho” de algo em razão da troca (lucro).

A base de cálculo, por sua vez, é exprimida pelo valor da mercadoria, ora dado pelo alienante.

2.2 RECORTE CONSTITUCIONAL DO ISSQN

2.2.1 Competência, Conceito e Hipótese de Incidência

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é tributo de competência dos Municípios, conforme arrola o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Dessa disposição constitucional, é de rápida constatação que o texto Magno tomou a frente quanto à demarcação das fronteiras desse imposto: não se caracteriza, para fins de atração da incidência do ISSQN, os serviços de comunicação ou transporte interestadual e intermunicipal. A estes, foi delegada competência aos Estados e Distrito Federal para exigir e regular essas espécies de exação.

Novamente, tomando aqui por base a análise do aspecto material desnudado por esse imposto, é imperiosa a demarcação do conceito mínimo que a Constituição tratou de dar a expressão *serviços de qualquer natureza*. Com efeito, vale alusão aos ensinamentos de BARRETO⁴⁸:

Entrelaçando seus princípios e normas, é possível concluir que o serviço

⁴⁶ *Ibid.*, p. 97.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 101.

⁴⁸ BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 337.

é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.

Tal conceituação traz à tona a presença, também, de uma espécie *base hexagonal* da definição de serviço. Nessa projeção, já se verifica que, serviço, para fins de tributação: (I) é uma prestação, um fazer; (II) deve ser exprimível em valor⁴⁹, (III) mediante acordo/contratação que respeite os (IV) ditames do direito civil, comercial e empresarial; (V) não se coaduna com relação empregatícia, e (VI), via de regra, tem como fim a entrega/oferecimento de coisa nova⁵⁰ e adequada às exigências do tomador.

Como já mencionado, a pormenorização feita pelo texto Magno, quando da repartição de competências, impõe ao legislador o dever de não ultrapassar os limites constitucionalmente previstos, vale dizer, quanto ao ISSQN, não reportar-se-ão como válidas normas infraconstitucionais que transgridam o conceito mínimo, dado pela Constituição, da expressão *serviços tributáveis*⁵¹.

Torna-se, então, de fácil constatação que o ISSQN não detém como aspecto material o serviço; este é, em verdade, figura como objeto. Aquele, por sua vez, é dado pela prestação onerosa, sendo que sempre se terá como resultado uma utilidade material ou imaterial⁵² dotada de singularidade, vez que seu desenvolvimento deve atender e suprir as exigências do tomador.

Ainda, tem como fato imponível o serviço efetivamente prestado – não se admitindo a ideia de potencial⁵³ serviço prestado –, vez que o aspecto material se vislumbra, efetivamente, com o processo da prestação de serviço⁵⁴.

Com esteio nessas breves passagens, é possível delinear o conceito de serviço para efeito de tributação via ISSQN. Entretanto, como se passará a sintetizar, nessa

⁴⁹ Daí porque a prestação de serviço em benefício próprio quiçá seria alcançável por esse tributo. Nesse sentido: BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 339.

⁵⁰ Aqui, cabe elucidação de um ponto distintivo do ISS em relação ao IPI; o segundo não deixa de ser, também, resultado da transformação humana (independentemente do método) de algo preexistente em algo novo/melhorado, entretanto, o caráter diferencial em relação ao primeiro é o fato de que este prima não necessariamente pelo resultado material ou imaterial, e, ainda o que o faça, o atrativo da contratação é o *fazer*, vale dizer, o *método (por vezes único) do executor*. Nesse sentido, BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 341.

⁵¹ CARRAZA, Roque Antônio. *Reflexões...* p. 117.

⁵² BARRETO, Aires F. “A rigor, seria desnecessária a explicitação ‘material e imaterial’. Poderíamos parar em ‘tendente a produzir uma utilidade’ e pronto. Não haveria a necessidade de referirmos material ou imaterial na medida em que na falta de adjetivação teríamos o ‘todo’ abrangido”. *Op. Cit.* p. 346.

⁵³ CARRAZA, Roque Antônio. “Noutros falares, seu fato imponível não ocorre quando da celebração do contrato de prestação de serviços, mas, sim, quando o serviço é efetivamente prestado” *Op. cit.*, p. 106.

⁵⁴ Barreto, Aires F. *Op. Cit.* p. 341.

espécie tributária a atuação da lei complementar é bem mais incisiva e detém ainda mais questões controvertidas que a lei Kandir.

2.2.2 O Papel da Lei Complementar no ISSQN

Nesse ponto, passa-se a uma breve análise sobre o alcance da denominada taxatividade da lista de serviços veiculada por meio de lei complementar⁵⁵. Em outras palavras, tem-se por objeto entender qual a relação de efeito dessa lista, para fins de demarcação da competência impositiva das pessoas políticas constitucionalmente estabelecidas, quando contraposta ao conceito constitucional de serviço.

Cabe ressalva que, a *taxatividade* aqui aludida não é – e nem o deve – entender que cabe à lei complementar definir quais critérios mínimos para exegese correta da expressão serviços de qualquer natureza, tendo como válidos apenas os eventos que nela estiverem contidos; até porque, na interpretação sistemática do texto constitucional aqui aventada, esse conceito já se encontra demarcado no texto constitucional: vale dizer, toda e qualquer prestação de serviço, salvo aqueles expressamente vedados no inciso III do artigo 156 da Constituição.

Deflui-se, portanto, que não é tarefa – nem dado - à lei complementar estabelecer o que pode e o que não pode ser aspecto atrativo de incidência do ISSQN, pois, caso isso fosse admitido, estar-se-ia diante de inúmeras incoerências interpretativas, mas notadamente em despeitar o princípio da autonomia municipal e – o mais temeroso – admitir uma flexibilidade que inexiste em nosso texto Magno⁵⁶.

Não se nega, todavia, que o cenário doutrinário não é pacífico quanto tema, bem como a jurisprudência das Cortes Superiores ainda é firme em sentido diametral ao ora elucidado. Outra questão é que, frente ao cenário prático, o legislador tomou por bem passar a incluir inúmeras definições de serviço dentro da lista, possivelmente com o fito de não permitir que determinados serviços fossem afastados da incidência desse tributo – ainda que tal prática, por vezes, não tenha sido a mais adequada⁵⁷.

Tal método, na prática, implica no aceite da taxatividade como um fator limitativo da competência impositiva dos municípios, vez que estes apenas teriam

⁵⁵ A lei complementar que regula o ISSQN é a de Nº 116/2003. De antemão, ressaltamos que a sua última alteração, dada pela LC Nº 157/2016, não só deu azo às perquirições sobre este tema como será objeto de estudo adiante.

⁵⁶ BARRETO, Aires F. *Op. Cit.* p. 346.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 347.

competência para tributar os serviços constantes da lista.

Cabe ressaltar que a mera inserção na lista não afasta a necessidade da correta aferição dessa nova previsão como sendo efetivamente um serviço, pois, do contrário, ocorreria uma legitimação – para não se falar em incentivo – ao legislador de poder inserir aquilo que entendesse como serviço, independentemente do critério material do que fora (espécie de riqueza que busca tributar) ali inserido. Isso, por óbvio, desrespeitaria, também, tanto o contribuinte, que detém o direito subjetivo de apenas ser tributado pelo ente competente, como ignoraria por completo a autonomia financeira que as regras de competência primaram por albergar no intuito de garantir uma autonomia financeira às pessoas políticas da federação⁵⁸.

Em outros termos, não parece ser admissível que o Congresso Nacional, mesmo investido na função de órgão legislativo da federação, pudesse, sob a justificativa do dever de definir as materialidades dos impostos, modificar o âmbito constitucionalmente delimitado.

Nessa esteira, a lista veiculada pela LC 116/2003 teria a função meramente de explicitar os prováveis serviços que poderão ser submetidos à tributação pelos Municípios; mas nunca limitar a competência dos mesmos, não permitindo que tributem serviços não constantes da lista.

CARRAZA entende pela possibilidade de uma interpretação extensiva da lista, vez que isso permitiria a “penetração em seu espírito, em ordem de desvendar a *means legis*”⁵⁹. Ainda, assevera que essa interpretação estaria de pleno acordo, inclusive, com a observada pela Ministra Eliana Calmon⁶⁰, na medida em que tomar a lista por taxativa acabaria por mascarar a materialidade da externalização de riqueza pela mera troca de nomenclatura⁶¹.

Nessa senda, a lista anexa não deveria ter função limitadora à competência dos Municípios; pelo contrário, sua disposição apenas contribuiria para a harmonia no STN, trazendo consigo situações passíveis de serem tributadas por meio do ISSQN – vez que a definição *genética* fora dada pela Constituição.

⁵⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões ...** p. 119.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 120.

⁶⁰ REsp. 625.344/PR.

⁶¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões ...** p. 121.

2.2.3 Fato Gerador e Base de Cálculo

Como já mencionado, o tributo em questão tem como aspecto material a prestação/execução de serviços de qualquer natureza, tendo por objeto material (base de cálculo) aquilo que fora realizado/feito. Não é por acaso que a base de cálculo do ISSQN, por excelência, é o preço do serviço, critério utilizado para viabilizar a mensuração do fato jurídico tributário⁶².

Dessa forma, é imperioso retomar o conceito de serviço aqui denotado, pois é este que atrai a incidência do tributo: se o seu aspecto material é dado pela prestação de serviço, e este pode ser conotado como o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial, a sua base de cálculo, nada mais nada menos, será dada pelo valor correspondente à prestação realizada.

Por fim, cabem algumas considerações sobre a – necessária – diferenciação entre todo e qualquer ingresso financeiro e preço efetivo. A base de cálculo será composta, apenas, pelos valores dados em contraprestação ao serviço efetivamente realizado, e não, por exemplo, nos valores destinados a custear os materiais despendidos na execução do serviço⁶³.

Vale alusão à lição de MELO⁶⁴:

Embora a expressão ‘preço’ – significando a remuneração pela prestação de serviços – não ofereça dificuldade para ser apurada (previsão contratual e indicação em nota fiscal), o fato é que nem todos os valores auferidos pelo prestador de serviço devem ser considerados para quantificação do tributo. Diversos valores não mantêm conexão com a quantia acordada como forma de remuneração de serviços, podendo tratar-se de simples recebimentos temporários, ou ingressos de distinta natureza, uma vez que só pode ser considerada como receita aquele valor que integra o patrimônio do prestador.

2.3 INCOMPATIBILIDADE JURÍDICA DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

⁶² CARRAZA, Roque Antônio. “...contrapartida econômica percebida pelo prestador em troca de uma prestação pessoal, um *facere*, ao tomador”. **Reflexões...** p. 124.

⁶³ *Ibid.*, “Definitivamente, materiais não são mercadorias, até porque não se destinam ao comércio, mas ao fazimento de serviços”. p. 113.

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 88.

Ante as considerações realizadas, pode-se dizer que, num primeiro momento, não haveria que se falar em conflitos de competência em nosso ordenamento jurídico, a um, pelo fato da Constituição já ter demarcado exhaustivamente as faixas de competências que as pessoas políticas podem atuar, e, a dois, pelo fato de os critérios adotados nessa repartição – sobretudo no que tange aos aspectos materiais dos impostos –, formarem um sistema heterogêneo, cuja invasão/extrapolação são inadmissíveis do pontos de vista jurídico.

Por definição, o gravame do ISSQN tem como aspecto material um elemento fático (prestação), enquanto o ICMS detém tal critério a partir do elemento jurídico (operação de circulação).

Entretanto, não é o que se vislumbra no decorrer das exações desses impostos tão diferentes; ainda que o conceito mínimo constitucionalmente definido para operação mercantil e prestação de serviço em nada imiscua, o fato é que, dada suas mais variadas e diversas ocorrências no mundo fenomênico, por vezes ocorre de as autoridades competentes operarem, de forma equivocada, a competência que lhe fora atribuída⁶⁵.

Vale dizer que esse erro pode ser originado ou do (I) fato de o legislador ter criado norma que acabe por, erroneamente, dar feição material constitucional de um tributo a outro – podendo aqui tal violação alcançar, também, o critério espacial ou mesmo a base de cálculo –, ou de (II) o intérprete ter lançado mão de exegese incompatível com a hipótese de incidência fixada na constituição⁶⁶.

No atual estado da técnica, ainda que se vislumbrem ocorrências da primeira hipótese, o fato é que, hodiernamente, a arena maior dos conflitos dessa natureza seja desencadeada pela ausência da adequada subsunção do fato à norma.

Calha pontuar que não é por menos que o Direito Tributário tenha dedicado tanta importância ao fenômeno da Incidência⁶⁷; ora, é tal fenômeno que permite ao contribuinte saber sobre o que, quando e onde terá determinada externalização de riqueza sendo objeto de exação pelo Estado, tendo assim respeitado seu direito fundamental a liberdade e propriedade.

Em análise singular, ANDERLE⁶⁸, após a verificação de 781 (setecentos e oitenta e um) julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal,

⁶⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões...** p. 127.

⁶⁶ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 123.

⁶⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões...** p. 133.

⁶⁸ ANDERLE, Ricardo. **Op. Cit.** p. 238.

concluiu que a atual conjuntura dos métodos de resolução de conflitos de competência é de absoluta incerteza acerca de qual é o tributo incidente nas mais variadas atividades econômicas. Vale aqui transcrição de parte da obra⁶⁹:

A investigação revelou a inexistência de guia diretiva na aplicação de critérios para a solução de conflitos de competência entre aqueles imposto, no que identificamos: (i) aumento nos últimos anos, da diversidade de critérios aplicados; (ii) uso de variados critérios para a mesma atividade, com resultados contraditórios; (iii) impossibilidade de apontar um prognóstico na jurisprudência; (iv) critérios diferentes utilizados no STJ e no ST e, ainda pior, na mesma turma do respectivo tribunal ou até na mesma lide.

Por essa razão, a detida análise sobre a materialidade dessas operações acaba por ser, talvez, o único elemento elegível como suficiente para a resolução de conflitos de competência, vez que o cenário jurisprudencial se encontra em nível caótico. Afora isso, por meio do *conteúdo semântico mínimo* que os termos constitucionais conotam, se torna possível verificar a correta exação dos tributos⁷⁰.

A respeito, vale transcrição das lições de CARRAZZA⁷¹:

Exatamente por isso, os conflitos entre o ICMS e o ISS podem ser solucionados com as normas e princípios existentes em nosso direito positivo, máxime com os que indicam o *aspecto material* das hipóteses de incidência destes dois tributos.

Dito isso, passa-se ao estudo da materialidade dessas operações.

3 TRIBUTAÇÃO NOS ELEMENTOS DISRUPTIVOS

Ante o delineamento normativo apresentado, o campo para análise da problemática *in concreto* mostra-se mais nítido, dando, assim, maior base para o debate que aqui se propõe. Calha ressaltar que o cotejo analítico continuará tendo por escopo o *aspecto material* da hipótese de incidência; ou seja, dar-se-á maior enfoque na busca de elucidar, juridicamente, a real natureza da riqueza material alcançável na tributação dos fenômenos denominados de *streaming* e *cloud computing*⁷².

⁶⁹ *Ibid.*, p. 237.

⁷⁰ CARRAZA, Roque Antônio. “Depois, o conteúdo semântico mínimo é um relevantíssimo fator de solução de conflitos de competência tributária, porque permite – se por mais não fosse, pelo critério de exclusão – distinguir, para fins de tributação, um evento de outro”. **Reflexões...** p. 39.

⁷¹ *Ibid.*, p. 129.

⁷² Computação em nuvem.

Para tanto, considerando a característica de superposição atrelada ao Direito Tributário⁷³, e que, notadamente, o direito privado tenha tomado a vanguarda na busca e estudo da *relevância jurídica* frente ao fato em concreto, passar-se-á a averiguar qual o *conceito mínimo* oferecido por esses dois elementos do mundo disruptivo à esfera tributária, e quais as consequências disto para o fenômeno da incidência.

3.1 O FENÔMENO DO *STREAMING*

Outro efeito da pulverização tecnológica das últimas décadas, sobretudo quanto à possibilidade de acesso e qualidade da internet, foi a consolidação do *streaming* como modelo operacional de mercado. O fenômeno começou nos Estados Unidos na década de 1990, mas, como um dos pressupostos básicos dessa operação é a transmissão *simultânea* de informações – sejam elas em formato de vídeo, áudio ou texto –, as conexões da época acabaram por retardar um pouco a disseminação desse novo conceito.

Porém, como mencionado, a evolução tecnológica na qual passamos – e que ainda continua –, permitiu que nomes como Youtube, Netflix, Spotify, e tantos outros, fizessem parte do cotidiano moderno. A revolução foi o oferecimento de transmissões de arquivos vídeo e áudio em tempo real; podendo estes serem a mera reprodução de uma transmissão já concluída/gravada (*streaming on demand*) ou a transmissão “ao vivo” de determinado acontecimento (*live streaming*).

Ocupando uma relevante posição no mercado hodierno, tendo seus investimentos ultrapassado a casa dos 10 (dez) bilhões em 2017⁷⁴, tal fenômeno não passou despercebido pelo mundo jurídico em seus mais variados ramos⁷⁵. Na seara tributária, que nos é a de interesse, essa inovação tecnológica também trouxe impactos relevantes⁷⁶,

⁷³ MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 197-250.

⁷⁴ “O boom dos serviços de streaming”. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/o-boom-dos-servicos-de-streaming>>, de 21 de outubro de 2017. Acessado em 25/04/2018.

⁷⁵ A lei nº 12.965/2014, conhecida como “Marco Civil da Internet”, marcou a vanguarda – ainda que já em atraso – da preocupação em regular as relações *online*. Marcadamente, questões do âmbito civil e consumerista já saltam aos olhos de uma breve leitura dos dispositivos da lei, sobretudo em relação às matérias de responsabilidade civil.

⁷⁶ Cabe aqui menção à Emenda Constitucional Nº85/2015, na qual foi estabelecida a possibilidade da exigência da diferença das alíquotas estaduais sobre produto que fora objeto de comercialização interestadual, independentemente do adquirente figura como consumidor final (que era a única hipótese anteriormente). Tal alteração foi uma sensível resposta aos efeitos do *e-commerce* na arrecadação tributária.

mas o ponto que nos chama atenção é o da *classificação material* dessa riqueza para fins de incidência tributária.

3.1.1 Conceito material do *Streaming*

Streaming, é palavra inglesa que deriva de *stream*⁷⁷ (corrente). Considerando que essa tecnologia consiste no fluxo contínuo de dados entre um gerador e um receptor de sinal, pode-se dizer que a flexão do substantivo anglo-saxão entabula bem a ideia do *streaming*: a transmissão contínua de dados (bytes), que são decodificados no local de destino, reconstruindo sons, músicas, vídeos, etc.⁷⁸

Ainda que sejam elementos essencialmente distintos, poder-se-á questionar sobre a equivalência do processo de *streaming* e do de *download*, vez que, precipuamente, ambos os mecanismos tratam da transferência de dados entre “dois lados”. Contudo, tal ilação é inconcebível.

Primeiramente, o *download* acarreta, necessariamente, na cópia dos arquivos de um ponto a outro. Vale dizer, aquele que baixa um arquivo, programa, etc., está por criar em seu sistema de armazenamento pessoal⁷⁹ uma duplicata de bytes, a qual estará a total mercê de sua vontade quanto ao uso, disponibilização, entre outros.

Já o *streaming* trouxe como inovação, justamente, a ausência de transferência definitiva dos dados. Ou seja, o receptor emite a solicitação de dados, que serão enviados de forma fragmentada e posteriormente decodificados no momento da execução, sendo que todo esse processo não necessita nenhum armazenamento definitivo para que se possibilite a sua reprodução, ocorrendo um armazenamento virtual momentâneo⁸⁰.

Denota-se, então, que se trata de uma operação de mão dupla: numa ponta é solicitado o sinal, e na outra ocorre o envio. Ainda, com estes contornos iniciais, se

⁷⁷ Em acordo com o Oxford Dictionaries (tradução livre): “*Stream: Um fluxo contínuo de ar, gás ou líquido*”. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/stream>>. Acessado em 02/05/2018.

⁷⁸ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. **A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do Direito Tributário brasileiro e do direito digital**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, v. 20, n. 158, mar. 2017.

⁷⁹ Considerando a possibilidade de “salvamento” digital (nuvem), a construção do termo nos parece mais adequada do que utilizar disco rígido (*hard disk*) ou qualquer outro elemento físico de arquivamento (*storage*).

⁸⁰ A esse processo, dá-se o nome de *buffer*. Na definição do Wikipedia: Em ciência da computação, *buffer* (Memória Principal) é uma região de memória física utilizada para armazenar temporariamente os dados enquanto eles estão sendo movidos de um lugar para outro. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Buffer_\(ci%C3%A2ncia_da_computa%C3%A7%C3%A3o\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Buffer_(ci%C3%A2ncia_da_computa%C3%A7%C3%A3o))>. Acessado em 08/05/2018.

constata facilmente que na execução dessa operação não se está diante de uma troca de titularidade, mas sim de uma mera permissão de uso⁸¹.

A par disso, nos cabe agora dedicar breve atenção às *espécies* de serviço que o gênero *streaming* possui.

3.1.1.1 *Live streaming*

A tradução literal da expressão já dá ideia suficiente do que representa: *streaming* ao vivo (tradução livre). Nessa modalidade, os dados (imagens, vídeos, áudios, etc.) estão sendo produzidos e simultaneamente gravados; seria o equivalente a qualquer transmissão televisiva ao vivo.

Simplificando o processo, teríamos: determinada pessoa inicia uma gravação ao vivo – o *streamer*⁸² – e a disponibiliza eletronicamente na internet. Um terceiro interessado na transmissão acessa o conteúdo e, nesse momento, inicia-se uma transmissão simultânea dos eventos gravados em tempo real⁸³.

Em que pese essa distinção não ter efeitos, do ponto de vista do expectador, o mesmo não pode ser dito do ponto de vista jurídico. O primeiro ponto que vem à tona é que a transmissão não se inicia (necessariamente) pela requisição de um terceiro; ou seja, aquele que decide realizar a transmissão ao vivo pode fazê-lo por mera liberalidade, podendo encerrá-la quando entender por conveniente. O segundo, é que a transmissão não fica armazenada⁸⁴ para posterior retransmissão.

3.1.1.2 *Streaming on demand*

A segunda modalidade – que nos é a de maior interesse –, pode ser traduzida como “*streaming a pedido*” (tradução livre). Essa é a operação de empresas como Netflix, Hulu, Deezer, Amazon Instant Video, HBO, Now, Apple Music, entre tantas outras.

⁸¹ O tema será pormenorizado nos próximos capítulos, todavia, com essa constatação inicial, passaremos a associar o fenômeno *streaming* a um serviço.

⁸² Definição dada as pessoas que realizam o *live streaming*.

⁸³ Notadamente, a empresa que mais se consagrou pela mercantilização das *live streamings* foi a Twitch, sendo, inclusive, cotada como responsável por mais uma guinada estrutural no mercado do *streaming*. A respeito: <<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/o-fenomeno-chamado-twitch-por-que-streams-ao-vivo-valem-tempo-gasto/87724/>>. Acessado em 29/04/2018.

⁸⁴ Em regra, essas transmissões não são gravadas para posterior reprodução, mas não há impossibilidade caso o *streamer* assim deseje.

O ponto de partida da transmissão aqui – ao contrário do *live streaming* – é a solicitação do usuário. Sintetizando, teríamos: uma determinada pessoa, assinante de um desses serviços, deseja ter acesso a algum dos conteúdos neles disponíveis. Após escolher, se inicia a transmissão, podendo ser encerrada ou interrompida de acordo com a vontade do assinante.

Ou seja, a obrigação da prestadora é apenas de disponibilizar – e manter – determinado conteúdo, sendo que o início, pausa ou fim da operação fica à mercê da vontade do usuário. O interessante dessa modalidade é a total atenção aos direitos autorais das obras expostas, figurando como um verdadeiro combate à pirataria, e, até mesmo, à evasão fiscal.

3.1.1.3 Principais Modelos de Contratação

A rigor, a utilização desses serviços⁸⁵ não é objeto de nenhuma figura contratual. A sua contratação ocorre por meio da assinatura de um “termo de uso”, cuja contraprestação do assinante é traduzida por meio do pagamento de uma assinatura mensal, que pode ser revogada a qualquer tempo.

Tal fato não só condiz, como diz muito sobre a *natureza material* dessa operação. Ora, se a imensa maioria dos conteúdos disponibilizados são objeto de proteção do direito autoral, nada mais lógico que a exploração desses conteúdos ocorresse em acordo com as nuances dessa categoria⁸⁶.

Dito de outro modo, as empresas cedentes adquirem direito à fruição econômica dos direitos autorais das obras disponibilizadas mediante contrato de licença de direitos de comercialização⁸⁷. A relação com os usuários, todavia, é traduzida numa disponibilização de acesso (licenciamento de uso), que fica restringida aos limites estabelecidos nos termos de uso, e, caso desrespeitados, podem acarretar no cancelamento dos serviços.

⁸⁵ Por opção metodológica, os efeitos dessa distinção frente às alterações dadas pela LC N° 157/2016 serão oportunamente abordados nos capítulos posteriores.

⁸⁶ A exploração dos direitos autorais é objeto de cessão e/ou licenciamento, não se coadunando, em regra, com tipos contratuais que visem a transferência de propriedade, ainda que parcial.

⁸⁷ Tema tratado no item 3.2.2.3.3.

3.2 O FENÔMENO DO *CLOUD COMPUTING*

No âmbito do mundo digital, em razão da rápida evolução e utilização dos adventos atinentes oriundos do ramo da computação, tema que ganhou destaque circunstancial foi o efeito da *nuvem* ou *cloud*. Trata-se, basicamente, dos resultados da exploração da computação em nuvem (*cloud computing*). O termo, não por acaso escolhido, acarreta numa dicção semântica quase que indissociável de algo intangível, intocável, imaterial⁸⁸.

Todavia, essa aparente virtualidade absoluta não condiz com a realidade desse fenômeno; *ab initio*, basta lembrar que a concreção desse resultado foi apenas possível em razão da presença de bens materiais (*hardwares*) que dão sustentáculo para o desenvolvimento e aproveitamento das mais variadas informações ao longo do globo, acarretando num tráfego constante de dados⁸⁹ que acabam por culminar em auto melhorias ao próprio mundo informático e àqueles que dele usufruem⁹⁰.

Esse novo elemento foi – e é – o protagonista de uma drástica mudança para aqueles que lançam mão de microcomputadores para quaisquer que sejam os fins (trabalho, lazer, etc.). Hodiernamente, denota-se uma espécie de despreço ao microcomputador⁹¹ com grande volume espacial e capacidade de armazenamento – fato que, ironicamente, já fora maior elemento atrativo desses bens.

Não por acaso, a atenção geral do mercado voltou-se para minimização física desses suportes; a implicância prática parece óbvia: (a) as máquinas acabam por ser menores, e, portanto, mais leves, com alto grau de maneabilidade, e (b) diminuem o custo de produção, colimando numa profusão ainda maior das tecnologias.

É justamente esse cenário que se mostrou como *habitat* propício ao desenvolvimento da computação em nuvem. Com o atual estado da técnica⁹², se possibilitou um grande processamento de dados diretamente na esfera virtual, repelindo

⁸⁸ No momento oportuno, será demonstrado que existe sim um resultado material dessa exploração, como é o caso das empresas que oferecem *infraestrutura* ao adquirente.

⁸⁹ Não é à toa que esse fenômeno tomou – e ainda tomará – vasta dimensão no contexto da globalização. A profusão avassaladora do acesso à internet é, ao mesmo tempo, causa e *força-motriz* desse evento.

⁹⁰ WOLF, Martin. As mudanças na economia mundial em sete gráficos. *Valor Econômico*, São Paulo, 21 jul. 2017. Acessado em 07/05/2018.

⁹¹ Tomado aqui em sentido *lato*, albergando assim notebooks, tablets, e outros suportes físicos de acesso ao mundo cibernético.

⁹² MAGALHÃES, Heloísa. Huawei planeja a Rota da Seda do século 21. *Valor Econômico*, São Paulo, 08 set. 2017. Acessado em 07/05/2018.

a necessidade de grandes processadores e servidores para as atividades como um todo⁹³. Tem-se como resultado um verdadeiro novo paradigma na informática: o acesso remoto quase que irrestrito de bens e produtos que outrora apenas poderiam ser feitos mediante utilização de suporte físico pessoal e compatível.

Munido de conexão à internet e um suporte físico bem menos custoso e elaborado, o eventual adquirente poderá ter acesso e poder de edição aos seus dados, sendo que estes serão armazenados num único local: a aclamada *nuvem*. Assim, se alcança um nível de praticidade e independência de um único suporte, tendo apenas como entrave a necessidade de acesso a rede mundial de computadores.

Porém, os efeitos da massificação da utilização da computação em nuvem não afetam apenas o mundo fenomênico e as relações humanas calcadas pelo direito privado, mas também – e aqui figura nosso objeto de interesse – no que tange ao ramo do Direito Tributário.

Com base em tais considerações, toma-se como caminho necessário a busca do conceito jurídico⁹⁴ da *computação em nuvem* tomado e utilizado por nosso ordenamento.

3.2.1 Conceito material da computação em nuvem

Toma-se como ponto de partida a seguinte definição⁹⁵:

O conceito de computação em nuvem “refere-se à utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados por meio da Internet.

Para correta interpretação, se faz necessário compreender como são realizadas as *operações* ou os *serviços* disponibilizados em nuvem. Para tanto, tomamos como

⁹³ Calha aqui mencionar que, no atual contexto, há pouquíssimos segmentos econômicos que não tenham sofrido com os impactos das novas tecnologias. A respeito: EHRHARDT JÚNIOR, Marcos A. de A. **Sociedade da informação e o direito na era digital**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 10, n. 44, jul. 2007. Acessado em 07/05/2018.

⁹⁴ Os aspectos técnicos, diversidades técnicas e inúmeros elementos de sua composição, embora imprescindíveis para a adequada compreensão, serão mitigados ao estrito necessário para o desenvolvimento adequado do presente trabalho.

⁹⁵ LOPES, Leopoldo Fernandes da Silva. **O Poder Judiciário brasileiro “nas nuvens”**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 11, n. 55, jul. 2008. Acessado em 14/05/2018.

premissas⁹⁶: (I) o fenômeno da virtualização na utilização de aparatos tecnológicos voltados à computação; (II) fenômeno da dinamização operacional, aqui traduzida nos incrementos que resultam em maior velocidade e qualidade de processamento de dados; e (III) a relação direta entre uso-pagamento, vez que a precificação dessa *coisa* – na ausência de termo menos vinculante – toma como base esse binômio.

Com base nessas premissas, a ilação obtida é a de que o conceito de *nuvem* pressupõe/acarreta acesso remoto a dados – incluída aqui a possibilidade de edição simultânea – por meio de suporte físico com acesso à internet, permitindo a utilização de uma vasta gama de serviços e bens, que serão tarifados, preferencialmente, em acordo com a quantidade de uso.

3.2.2 Principais espécies de bens e serviços disponibilizados na nuvem

De maneira geral, aqueles que já se propuseram a análise do tema acabaram por fazer uma divisão tricotômica da computação em nuvem, tomando essas variáveis como atreladas à ideia de um *oferecimento de serviço*⁹⁷ da seguinte forma:

3.2.2.1 *PaaS (Platform as a Service)* – Plataforma como serviço

Aqui, o resultado do esforço imaterial é alcançado ao usuário pela instalação na infraestrutura da nuvem de aplicativos/programas criados ou por ele adquiridos, contendo, também, processamento de dados, armazenamento, entre outros. Se comparado aos demais, pode ser tomado como o mais completo, vez que propicia os recursos necessários às operações que se busca realizar (apps./soft.), gerenciamento e controle de

⁹⁶CHIRIGATI, Fernando Seabra. “Virtualização, ou seja, a criação de ambientes virtuais para os usuários, escondendo as características físicas da plataforma computacional; escalabilidade, que diz respeito à capacidade de aumento ou redução do tamanho dos ambientes virtuais, caso seja necessário; e, por último, modelo_pay-per-use, em que o usuário só paga por aquele serviço que consome”. **Computação em Nuvem**. Disponível em: <http://www.gta.ufrj.br/ensino/eel879/trabalhos_vf_2009_2/seabra/>. Acessado em 14/05/2018.

⁹⁷Do até aqui exposto, denota-se, ainda, o cuidado na não vinculação dos termos serviço e produto, quando conjugados com o conceito de *cloud computing* e *streaming*, até porque, como se verá, isso tange o ponto fulcral do presente estudo. Todavia, não se nega que boa parte da doutrina já tenha essa vinculação como indissociável. A respeito: AMARAL, Eduardo do. **Limites e desafios da fiscalização tributária no comércio eletrônico direto e indireto**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 19, n. 150, jul. 2016. Acessado em 14/05/2018.

dados imbuído de determinada dinamização operacional. Não por menos, é tido como a expressão mais complexa dessas vertentes.

3.2.2.2 *IaaS (Infrastructure as a Service)* – Infraestrutura como serviço

O serviço fornecido ao usuário pode ser sintetizado na capacidade de *hardware* que será ofertada através do meio virtual; vale dizer, é provisionar processamento, armazenamento, comunicação de rede e inúmeros recursos atinentes à computação. O interessante dessa modalidade é que a capacidade é adaptada(vel) na exata medida dos anseios do contratante.

Como se vê, aqui há preponderância na atividade/execução de armazenamento de dados em ambiente digital, cujo pagamento corresponde ao efetivamente utilizado.

Assim, nota-se que os serviços prestados em nuvem têm característica de serviços e, como tais, podem ser tributados pelo imposto de esfera municipal. Este aspecto será devidamente examinado mais adiante.

3.2.2.3 *SaaS (Software as a Service)* – Software como serviço

Na terceira e última modalidade analisada⁹⁸ – vertente mais reconhecível no mercado comum –, o serviço consiste no *uso* de um *software*. Sobretudo, quanto a sua forma de aquisição e operação, a utilização de tal *software* tem por necessidade a aquisição da sua licença de uso para instalação⁹⁹, isso porque essas aplicações podem ser diretamente acionadas pela interface de um navegador de internet; ainda, sequer há download para a máquina do usuário.

⁹⁸ Não se nega a existência – ou mesmo o seu potencial – de outras nomenclaturas. Todavia, essa tríade é largamente utilizada pela doutrina. Sobre tal ponto: FILHO, Marcello Martins Motta. Ensaio jurídico sobre a computação em nuvem (cloud computing). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 116, p. 175-200, maio/jun. 2014. Acessado em 16/05/2018.
DTR\2014\1932

⁹⁹ Quanto ao tema, o próximo capítulo abordará a natureza jurídica do *software*, que, no ordenamento pátrio, é tido como prolongação dos direitos autorais, e, portanto, devendo receber o mesmo tratamento.

Esses *softwares* podem ser acessados remotamente e a remuneração ao prestador do serviço de nuvem, em geral, é dada somente pelos recursos utilizados e/ou pelo tempo em utilização

Num primeiro momento, o *SaaS* e o *PaaS* podem aparentar uma certa equivalência. Explico: o primeiro disponibiliza a utilização um *software/aplicativo*, sem, contudo, oferecer a plataforma operacional (processamento) que o segundo oferece.

Calha ressalva que a opção pela inversão da forma tradicional que a doutrina apresenta essas variantes não fora desmotivada.

Como dito, é essa modalidade que mais se vislumbra no nosso cotidiano, vez que são os *produtos/serviços* ofertadas por empresas tradicionais como a Microsoft; (Office 365); Google (Drive e extensões); e Amazon (Amazon Web Cloud Service).

Por essa razão, essa foi a vertente adotada como objeto de estudo do presente trabalho. A par disso, é imperioso algumas ponderações sobre o tratamento jurídico dado ao *software* no arcabouço normativo nacional.

3.2.2.3.1 Tratamento normativo do *software*

Em nosso ordenamento, é a lei nº 9.609/98 (lei do *software*) que trata de dar a regulamentação legal do *software*, estendendo a esse bem imaterial o manto de proteção da propriedade intelectual.

Não ignorando as várias acepções que o termo era utilizado, o art. 1.º já tratou de dar um conceito taxativo, *in verbis*:

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. (grifo nosso).

Como se vê, a própria definição legal primou pela tecnicidade quando da fixação do conceito, de modo que a única ilação permitida é a de que *software*, para fins jurídicos,

trata-se de um conglomerado de instruções logicamente ordenados que, por meio de um suporte físico (hardware), permite a obtenção de determinado resultado¹⁰⁰.

Contemporaneamente a sua publicação, adveio a lei dos direitos autorais (lei nº 9.610/1998)¹⁰¹. Esta, por sua vez, foi a responsável por atrelar a proteção jurídica a obras intelectuais dessa natureza, pouco importando se fossem físicas ou imateriais. Não é por menos que no rol exemplificado já consta o item programas de computador.

Por oportuno, salientamos que a Lei dos direitos autorais conferiu a essa espécie a equivalência de tratamento dada aos *bens móveis*¹⁰².

Ainda que a segunda lei tenha sido posterior, o fato é que a regulamentação específica foi levada a cabo pela primeira; todavia, isso não afasta a necessidade da interpretação conjunta dessas disposições normativas. Em que pese as mais variadas discussões acerca do tema, o que nos interessa para o presente trabalho é o fato de a lei dos direitos autorais ter abrangido os bens imateriais, enquanto que a lei do *software* acabou atrelando seu conceito, necessariamente, aos bens materiais.

Tal ponto deu causa a inúmeros embates nos mais diferentes ramos do direito, não figurando nem o Direito Tributário como exceção. Nesse conceito tradicional, em que ocorre, necessariamente, a circulação de bens físicos, em caráter negocial, colimando na geração de riquezas, acaba ocorrendo uma certa deturpação na precificação da riqueza externada na medida em que, quase sempre, o valor do suporte físico não condiz com o valor real do bem imaterial que se adquire¹⁰³.

De início, já se percebe que a questão da exata conceituação legal do *software* já encontra problemas logo na esfera civil, vez que a questão da vinculação do *software* a um suporte físico não restou completamente dirimida, o que, por óbvio, acabou ressoando no bojo tributário – e ainda o faz – de forma bem incisiva¹⁰⁴ nesse ramo do Direito.

¹⁰⁰ ROCHA, Hilton Ricardo. *Software & Direito: Definição, Criação e Propriedade*. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, v. 8, n. 23, nov. 2005. Acessado em 16/05/2018.

¹⁰¹ Calha ressalva que esse não é o único dispositivo legal que trata da proteção ao direito autoral e seus congêneres. Entretanto, não foi apenas um marco legal como também detém ligação direta com o tema aqui abordado.

¹⁰² Tal ponto é elementar na discussão vindoura, mas, para o momento, nos basta a disposição do artigo 3º da referida lei, *in verbis*: Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

¹⁰³ Embora tal ponto tenha espaço para análise nos próximos capítulos, não se poderia deixar de mencionar a extensão dessa problemática acerca da definição da base de cálculo dessas operações. O estado de São Paulo, por exemplo, que vinha tributando essas operações (pelo ICMS) tomando por base o dobro do valor do suporte informático, passou, desde 2016, a considerar como base de cálculo desse imposto o valor do programa, do suporte informático, em acordo com o Decreto Estadual nº 61.522/2015.

¹⁰⁴ A título exemplificativo, vez que também serão objeto de estudo, temos o RE 176.626-3/SP, responsável pela divisão em *software* de prateleira ou customizado, para fins de incidência do ICMS ou ISSQN, e a ADIn 1.945/MT, que, apesar de, em deferimento cautelar, ter reconhecido a legitimidade da cobrança do ICMS mesmo nos casos em que o *software* era adquirido via download, ainda não foi julgada em definitivo.

3.2.2.3.2 Licenciamento e cessão

Preconiza o artigo 9.º da Lei Nº 9.609/1998 (Lei do *Software*), que, pelo fato dessa riqueza imaterial encontrar-se sobre os ditames da proteção da propriedade intelectual, a sua operacionalização mercantil seria dada através do contrato de licença de uso. Esse, por sua vez, é o mesmo tratamento dado às demais obras autorais, sejam elas filmes, músicas, fotografia, etc., sendo que a regulação se opera pela Lei Nº 9.610/1998. Nessa modalidade contratual, transfere-se ao adquirente o direito de acesso, uso do bem. Em regra, essa transferência ocorre por um agente autorizado munido de um contrato de licença de direitos de comercialização, firmado com o titular do direito da obra.

Apesar de não ser atinente ao objeto do presente estudo, o *software* também pode ser objeto do contrato de cessão¹⁰⁵. Dessa forma, é de fácil constatação que, o modo de transferência dos elementos aqui estudados é capitaneado por contratos de licença de uso, que não transferem a propriedade do bem ao adquirente, mas tão somente o direito de usar o bem; vale dizer, fica vedada a comercialização e fruição irrestrita (salvo nos casos de cessão). Assim, é notório que não se encontra diante de um contrato de genérico de compra e venda¹⁰⁶.

Logo, não ocorre transmissão de direito real pelo uso da licença de uso. Há, em verdade, uma simples autorização para a utilização do bem, acompanhada, porém, do dever de observância de determinados limites impostos pelo detentor da titularidade (autor) nos termos do contrato. A respeito, valem os ensinamentos de BRANCHER¹⁰⁷:

Uma vez desenvolvido pelo titular ou terceiro contratado e comercializado direta ou indiretamente, o programa de computador chega ao usuário, de forma que este igualmente necessita de uma autorização para uso da obra intelectual, a qual é instrumentada através do contrato de licença.

¹⁰⁵ Contrato de transferência de tecnologia, analisado no item seguinte.

¹⁰⁶ Como será oportunamente demonstrado, nos parece, data vênica, que essa foi uma confusão de conceitos crucial quando da proclamação do julgamento do RE 176.626/SP, vez que foi considerado que existia circulação do bem. Todavia, a circulação era do CD/DVD, e não da obra (*software*).

¹⁰⁷BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de *software***. Florianópolis: Momento Atual, 2003. p. 64. *Apud*. PISCITELLI, Tatiane, *in*, **Os Desafios Da Tributação Do Comércio Eletrônico**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 1/2016 | p. 195 - 216 | Jul - Ago / 2016. Acessado em 16/05/2018

Pode-se dizer que, no caso dos bens digitais, com ou sem suporte físico, a obra que se comercializa é bem imaterial, e esta, ante as prerrogativas da proteção autoral, não se compactua com ato comercial diverso de um contrato de licença de uso. WEIKERSHEIMER¹⁰⁸ bem contribuiu sobre o tema:

A primeira e mais importante questão prática a ser avaliada é aquela referente à natureza jurídica do *software*. Registre-se que tal definição é muito significativa, posto que diagnostica os parâmetros através dos quais se conceituará a possibilidade de transferência de *software* para terceiros e os limites existentes nessa operação. Desta forma, deve-se ressaltar que a natureza jurídica do *software* é de direito autoral, *valendo dizer, que o seu desenvolvedor é titular de direito de autor e sua propriedade não se transfere integralmente, posto que existe uma vinculação permanente do produto ao seu criador.* (grifos do autor).

Por fim, conclui-se que o objeto do contrato de licença de uso é nada mais do que a transferência ao adquirente do direito ao uso deste bem. A obrigação do licenciante consiste em permitir que terceiro-adquirente possa utilizar o bem, sem que ocorra, todavia, a transferência da propriedade.

O adquirente, por sua vez, assume a obrigação de pagamento do preço ajustado no contrato de licença, vinculando-se, também, a todas as condições contratuais que o licenciante venha a impor. Como se vê, em conjunto com a disponibilização há a entrega, que pode ser física ou digital (download). Evidentemente, a que nos chama a atenção é a segunda, vez que figura como mais um dos efeitos da evolução do mercado. Cabe agora breve análise de algumas variantes do contrato de licença.

3.2.2.3.3 Principais Modalidades de contratação

Considerando que boa parte das controvérsias residem na natureza jurídica das operações envolvendo *software*, dedicamos este breve trecho para elucidar quais são os principais tipos contratuais utilizados para mercantilização do *software*.

Calha ressalva que a própria lei do *Software* já elucidava inúmeros tipos contratuais que envolvem essa riqueza; por exemplo: (I) desenvolvimento de *software* por

¹⁰⁸ WEIKERSHEIMER, Deana. *Comercialização de Software no Brasil: uma questão a ser avaliada*”, *apud.* BRIGARÃO, Gustavo. *A incidência do ICMS sobre o download de softwares*, in *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. Acessado em 16/05/2018.

encomenda; (II) transferência de tecnologia; (III) licença de uso; e (IV) licença de direitos de comercialização¹⁰⁹.

A primeira hipótese, justamente, foi um dos critérios adotados pelo Supremo no RE 176.626-3/SP¹¹⁰, sendo o caso em que o contratado se obriga em criar/desenvolver/customizar um *software* na exata necessidade que a contratante demanda¹¹¹. Ainda, por força legal, a detenção do direito autoral (código fonte) será do *contratante*, salvo, é claro, haja disposição expressa em contrário.

Na segunda, o objeto da contratação é, justamente, aquele protegido pelas várias extensões do direito autoral: o código fonte; ele é núcleo do *software*, a colimação do esforço humano criptografada em vários códigos de programação visando a realização de determinada operação/execução. Vale dizer, o adquirente passa a ser titular das proteções autorais, por exemplo, ao *tempo de proteção* do *software*, sigilo do código fonte, entre outros¹¹².

Todavia, em razão de sua vinculação à propriedade intelectual, esses negócios jurídicos apenas reputar-se-ão eficazes contra terceiros quando forem devidamente registrados em órgão competente. Calha ressalva que os direitos subjetivos do autor não são transmitidos nessa operação, em regra.

A terceira, e mais comum à era digital, é da licença de uso. Nesses casos, o detentor do código fonte não o transfere ao adquirente, mas apenas lhe outorga o direito de uso de uma *parte* do código¹¹³, com base nas limitações e regras que o detentor entender por necessárias. Ou seja, a fruição da coisa fica limitada à exata medida dada pelos termos contratuais.

¹⁰⁹ LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do *software* no Brasil. Mercadoria ou Serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, p. 165-186, mar./abr. 2016. DTR\2016\2947. Acessado em 17/05/2018

¹¹⁰ RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

¹¹¹ É inegável que essa operação detenha praticamente todas as características da feição constitucional sobre serviços, vez que sobre o emprego de esforço humano, mediante contratação onerosa, em caráter negocial, a parte se obriga em atingir o “novo” exigido pelo contratante. A respeito: CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões...** p. 111.

¹¹² IZIDORO, Wellington. **Contrato de licença de uso de *software* transferência de tecnologia**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/contrato-de-licen%C3%A7a-de-uso-de-software-transfer%C3%A7%C3%A3o-de-tecnologia>>. Acessado em 17/05/2018.

¹¹³ Cede-se o código executável (tradução da fonte no executável), que, quando pareado com o Código fonte (linhas de programação), libera o uso do programa. A respeito: GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação com indutores de inovação tecnológica**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

Quanto à última, na prática, ocorre uma licença do direito à exploração econômica do direito de autor a terceiro. Nota-se que não há aqui transferência do elemento nuclear, mas tão somente a capacidade de utilizar o *software* para fins comerciais¹¹⁴.

Com a análise dessas modalidades contratuais, a ilação obtida é a de que, em regra, essas operações não acarretam na alienação do direito autoral, com exceção do *software* por encomenda. Na prática, ocorre um uso por terceiros, limitado em acordo com o tipo da contratação efetuada.

Dessa forma, denota-se que a conceituação legal, bem como a operacional, acaba por não oferecer uma solução simples para desnudar a natureza jurídica das operações com *software*, o que deu azo – e ainda o faz – para as mais diferentes classificações para fins de tributação: estar-se-ia diante de uma mercadoria? De um serviço? De uma locação de direito?

A situação ainda se agrava quando se lança mão do critério dicotômico tradicional de obrigação de dar vs. obrigação de fazer, na tentativa de aclarar qual tributo deve incidir (ICMS ou ISSQN). Tal questão é – senão a maior – parte crucial na problemática aqui aventada.

4 O ASPECTO MATERIAL DO STREAMING E DO SAAS

Munidos dos principais contornos fenomênicos e aspectos jurídicos que envolvem o *streaming* e a computação em nuvem, somados ao exame das regras de competência tributária e, à luz dos conceitos mínimos necessários que o texto Magno oferece sobre o aspecto material do ICMS e ISSQN, o presente capítulo tratará de aferir em quais dessas espécies de exação se encontram as riquezas disruptivas estudadas.

4.1 *Streaming* e a Hipótese de Incidência do ICMS

Como já tratado no item 1.2.3, o aspecto material do ICMS-mercadoria é dado pela conjugação indissociável de uma (I) Operação – negócio jurídico, em caráter mercantil, vinculada a uma (II) circulação – que visa a transferência da propriedade/posse jurídica do bem, de determinada (III) mercadoria – coisa/bem alvo da mercancia.

¹¹⁴ Um exemplo esclarecedor são as ferramentas do *Google play* e *Istore*. Nas duas plataformas, inúmeros desenvolvedores de *software* acabam por licenciar a exploração de suas criações a essas empresas, o que facilita imensamente a divulgação e comercialização de suas “obras”.

A par disso e do *modus operandi* do *streaming*, passar-se-á a verificar se a riqueza que essa operação revela condiz com o *conceito* dado pela Constituição.

Por opção metodológica, o primeiro ponto a ser analisado será em relação à mercadoria. Como restou demonstrado, as empresas que atuam no mercado de *streaming* não oferecem seu conteúdo na forma física (bem material); em verdade, toda a operação começa e inicia virtualmente (contratação, pagamento, uso, cancelamento, etc.).

Aqui, repousa a primeira problemática. Como apontado, a doutrina entende que a Lei das Leis tradicionalmente tomou tal palavra como bem material¹¹⁵, e, por conseguinte, submetida ao regime dos bens móveis. A problemática é patente: sendo o conceito constitucional de mercadoria imanente à existência física do bem, as operações com objetos imateriais não desencadeariam o núcleo de incidência do ICMS.

A respeito, valem menção as lições do mestre GRECO¹¹⁶:

(...) um exame do termo mercadoria a) no âmbito constitucional, b) no âmbito legal e c) mesmo no contexto interno da própria LC 70/91 indica que seu significado alcança apenas os bens móveis e não os imóveis. (...) *O termo mercadoria encontra na Constituição Federal nítido perfil, alcançando apenas os bens móveis.* A discriminação constitucional de competências procura, em mais de uma oportunidade, separar as incidências que correspondam a bens imóveis (ITBI, IPTU, ITR) da incidência sobre bens móveis (ICMS). (...) *O termo mercadoria com objeto da mercancia também alcança apenas bens móveis* (Cód. Com., art. 191) (...) *O termo mercadoria tem sentido circunscrito aos bens móveis, tanto é assim que o legislador, quando quis definir a incidência de contribuições de maneira mais abrangente, utilizou o termo bens* (p. ex., Lei n. 9.715/98) ou previu singelamente receita bruta sem especificar qualquer tipo de atividade de que decorra (p. ex., Lei n. 9.718/98). (grifo nosso).

Todavia, não se nega que tal questão tenha sido enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento da cautelar da ADI 1.945/MT. Para o momento¹¹⁷, nos interessa que a referida decisão entendeu que, ante a dinamização do mercado na era da economia digital, o Direito não poderia se furtar da necessidade de adequação às transformações sociais e, portanto, o conceito de mercadoria como obrigatoriamente vinculado a um *corpus mechanicum* estaria em descompasso com a realidade.

¹¹⁵ A respeito, nota 40.

¹¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, n. 51, 2000. p. 134-135 *apud*, CARPINETTI, Ana Carolina. A Não Incidência Do Icms Em Operações De Transferência Eletrônica De Bens Digitais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 133, p. 87-103, mar./abr. 2017. DTR\2017\724. Acessado em 17/05/2018

¹¹⁷ A questão de incidência de ICMS no download de *Softwares* será atacada nos capítulos que seguem.

Vale aqui menção a trecho do voto do Ministro Nelson Jobim¹¹⁸:

A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa. (...)

Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.

Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.

Entretanto, a internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um 'mundo digital'.

A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.

Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao Tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realizada, linguagem matemática binária. (grifos do autor)

Calha ressalva que a questão da essencialidade da materialidade do bem também já teria sido superada quando da fixação do entendimento da incidência do ICMS sobre a energia elétrica¹¹⁹.

A nós, parece que as decisões utilizaram uma interpretação sistemática coerente, e que de fato o aspecto material do bem não figura como elemento nuclear da hipótese de incidência do ICMS, mas sim uma característica para facilitar a distinção entre mercadorias e serviços, vez que o último, por vezes, tem seu resultado expresso num bem material.

Como visto, o aspecto material do ICMS é a *operação*, sendo que esta é interpretada à luz do complemento *circulação*. Ainda que o texto Magno tenha utilizado o termo operação (gênero), no intuito de abarcar o maior número de negócios jurídicos que servissem à atividade mercantil (circulação), o fato é que em todas essas hipóteses negociais, ao cabo da operação, há uma *transferência de propriedade* da coisa.

¹¹⁸ ADI 1945 MC, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26.05.2010, DJ 14.03.2011, p. 59-60 *apud*. PISCITELLI, Tatiane. Os Desafios Da Tributação Do Comércio Eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 1, p. 195-216, jul./ago. 2016. Acessado em 22/05/2018.

DTR/2016/22324

¹¹⁹ HARADA, Kyoshi. **ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 11, n. 57, set. 2008. Acessado em 22/05/2018.

Vale dizer que essa alteração na titularidade pode ser total ou parcial, mas sobretudo jurídica, pouco importando para ocorrência do fato gerador a mera circulação material¹²⁰. Eis aqui o segundo – e principal – problema.

Quando da análise da sistemática da operação das empresas atuantes no mercado de *streaming*¹²¹, em relação à modalidade *streaming on demand*, pode-se observar que o contrato firmado com a empresa e o usuário final, em verdade, ocorre por meio da assinatura de um termo de uso, cujo objeto é a licença de uso, vinculada aos termos, do acervo que a empresa possui. Em regra, tratam-se de obras autorias audiovisuais (filmes) e sonoras (músicas).

Dessa forma, considerando que nos contratos de licença de uso não há transferência da titularidade do bem, a operação não atrairia a incidência do ICMS, vez que em nenhum momento o usuário deteve sua propriedade, mas tão somente obteve o direito ao uso.

Dito de outro modo, só caberia falar em operação, para fins de tributação, nos moldes tradicionais, se a integralidade dos direitos atinentes àquele bem fossem transferidos ao adquirente, e, como preceitua o Código Civil em seu artigo 1.228, aquele que tem a propriedade da coisa pode usar, gozar, dispor e fruir, o que não acontece no caso em apreço. Por essa razão, entendemos que, com base no aspecto material delineado pela Constituição, o *streaming* não poderia ser objeto tributável pelo ICMS.

4.2 *Streaming* e a Hipótese de Incidência do ISSQN

Do que até aqui se viu, o próprio mercado e a doutrina que discute o tema associa o *streaming* a uma prestação, vale dizer, os serviços de *streaming*¹²².

Ab initio, vale mencionar que a Lei Complementar N° 157/2016¹²³, ao reemendar a lista de serviços anexa da Lei Complementar N° 116/2003, teria incluído em seu bojo os serviços de *streaming*:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de

¹²⁰ A respeito, tem-se a súmula 166 do STJ, *in verbis*: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

¹²¹ Vide item 3.1.1.3.

¹²² Neste capítulo, tomaremos o vocábulo *streaming* como sinônimo da modalidade *streaming on demand*. O *live streaming* será observado no subcapítulo subsequente.

¹²³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp157.htm>. Acessado em 22/05/2018

livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Embora já mencionado que a simples inserção de uma determinada prestação na lista não torne – ao menos automaticamente – aquela uma prestação de serviço¹²⁴, o fato é que o novel dispositivo normativo cumpriu com o entendimento exarado pelo Tribunais Superiores sobre a taxatividade da lista, ainda que, *a contrario sensu*, essa taxatividade comporte interpretação extensiva.

Assim, num primeiro momento, teríamos um objeto material legitimamente inserido no rol de serviços, cabendo agora aferir se essa previsão condiz com o aspecto material do ISSQN.

A maior parte da doutrina, inclusive os Tribunais Superiores, entendem o *conceito* constitucional de serviço como uma prestação, um *facere*, traduzido numa obrigação de fazer. Ou seja, através do emprego de esforço humano, mediante contratação em cunho comercial oneroso, alguém (contratado) se obriga a *realizar* determinada tarefa a outro (contratante), podendo a colimação do esforço ser um bem material ou imaterial.

Aliás, calha ressalva que o que interessa ao contratante é a possibilidade de fruição do resultado, ou seja, vale para ele o bem-estar que a utilização dessa coisa lhe oferece.

Pois bem, considerando que as empresas de *streaming* desenvolvem suas atividades mediante um termo de uso – que nada mais é que um contrato de licença de uso –, na qual a contratada se obriga a disponibilizar acesso a um acervo de bens imateriais, sendo eles, em regra, obras autorais variadas de filmes e músicas, cabe perquirir-se se essa operação, efetivamente, pode ser subsumida como obrigação de fazer sob o pálio da Constituição.

Nos parece relevante realçar os contornos das partes envolvidas nessa relação. De um lado, temos as empresas e os autores das obras que farão ou fazem parte do acervo¹²⁵. Nesse momento, é celebrado um contrato de licença dos direitos de comercialização¹²⁶, no qual a empresa obtém a possibilidade de usar e fruir economicamente das obras, tendo como contraprestação a remuneração adequada (*royalties*).

¹²⁴ A respeito, nota 57.

¹²⁵ Por oportuno, nada impede que as próprias empresas *produzam* seu próprio material autoral, fato que só não acontece, mas clama maior parte dos recursos nessas empresas. A respeito, nota 97.

¹²⁶ Tema tratado no item 3.2.2.3.3.

Num segundo momento, um terceiro interessado acessa o site da empresa e *assina* o serviço – a assinatura é, na verdade, uma mera licença de uso. A partir daí, mediante a remuneração – via de regra mensal –, ele passa a ter direito de *acesso* ao acervo da empresa, estando vinculado aos termos de uso que a empresa optar por elencar.

Considerado isso, a obrigação que as empresas assumem com os usuários não é, em acordo com a interpretação tradicional, um serviço; a disponibilização não se assemelha a um esforço humano, mas de fato se afeiçoa muito mais a uma obrigação de dar. Poder-se-ia dizer que, analogamente, se estaria diante de uma espécie de locação de bem móvel.

E, acaso tomado esse viés interpretativo, haveria clara inconstitucionalidade na exação, vez que se estaria em contradição com matéria de súmula vinculante do STF, a saber a de Nº 31, *in verbis*: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

O célebre – e controvertido – julgado que colimou na edição da súmula foi o RE 116.121/SP¹²⁷, caso em que se discutia a incidência do ISSQN na locação de guindastes, teve como desfecho o entendimento de que na operação não existira a obrigação de fazer, mas sim obrigação de dar. O julgado restou assim ementado:

Ementa: Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Por maioria, de seis votos a cinco, o plenário lançou mão de interpretação sistemática para dizer que o Direito Tributário não poderia extrapolar os conceitos do direito privado para estabelecer seus critérios de exação. Esclarecedoras foram as palavras do Min. Celso de Mello¹²⁸ (corrente vencedora):

(...) locação de bens móveis *não* se identifica *e nem* se qualifica, *para*

¹²⁷ RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001.

¹²⁸ *Apud*. PISCITELLI, Tatiane. *Op. Cit.*

efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil (LGL\2002\400) (grifo nosso).

A ilação que se permite, à luz do julgado e da doutrina, é a de que para que se fale de um negócio jurídico tributável pelo ISSQN, o tipo contratual que o leva deve, necessariamente, ter por objeto uma obrigação de fazer. Tal entendimento tem sido reproduzido em julgados mais recentes; notadamente, vale aqui especial menção ao RE 592.905¹²⁹. Na ocasião, discutia-se a incidência do ISSQN sobre os contratos de arrendamento mercantil (*leasing*). O acórdão restou assim ementado:

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

Para fins argumentativos, o plenário realizou distinção entre os diversos tipos de arrendamento mercantil – ainda que na essência esse tipo contratual seja indivisível, e, portanto, não havendo que se falar em fragmentação para tratamento jurídico diverso¹³⁰ –, para fins de elucidar em quais casos o objeto do contrato teria precipuamente uma obrigação de fazer, devendo, portanto, ser tributada pelo ISSQN.

Pelo exposto, a atividade exercida pelas empresas de *streaming*, conquanto mais próxima de uma locação de bem móvel, não se coadunaria com o arquétipo constitucional

¹²⁹ RE 592905, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179.

¹³⁰ MACEDO, Alberto. O conceito econômico de serviços também já foi juridicizado há tempos também pelo Direito privado. In: **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

de serviço, e, portanto, não seria alvo da incidência do ISSQN, ainda que arrolado na lista anexa à lei complementar N° 116/2006.

4.2.1 A peculiaridade do *Live streaming*

Como mencionado, por recorte operacional, tratou-se de equiparar, no capítulo anterior, o gênero *streaming* a sua espécie mais usual, qual seja o *streaming on demand*. Todavia, são necessárias algumas considerações acerca do *live streaming*, sobretudo frente a sua forma diferente de operacionalização.

Nessa modalidade, conforme elucidado, o processo não inicia, exclusivamente, por ato de vontade do “contratante”. Na realidade, o que ocorre é o interesse do contratante em *ter acesso* ao conteúdo que se está produzindo simultaneamente à transmissão¹³¹. Ou seja, há, sem sombra de dúvida, uma prestação, uma obrigação de fazer por parte do *streamer*.

Esse fazer se traduz na produção do conteúdo somada da disponibilização. Ainda que se possa admitir por controvérsia que a transmissão não tenha iniciado mediante uma solicitação prévia – considerando que, em regra, a prestação só inicia após o acordo de vontades do prestador e do contratante –, isso não altera a ocorrência fática da prestação.

Vale dizer, sendo o aspecto material do ISSQN a prestação do serviço, com fito de propiciar ao contratante bem-estar pelo resultado da prestação, não parece coerente afastar a incidência da norma tributária do ISSQN sobre essa operação, vez que o usuário acessa o conteúdo por pura liberalidade.

Assim, considerando que o *live streaming* figura como uma tecnologia, um *software* de transmissão *on-line*, que tem por objetivo a cobertura de determinados acontecimentos/fatos em tempo real, contendo ainda a possibilidade de interação simultânea dos usuários, entendemos que se trata sim de uma prestação de serviço, ante a necessidade de um esforço humano em benefício de terceiro(s) e que detém previsão expressa na lista anexa da Lei Complementar N° 116/2006 – Item 1.09.

4.3 SaaS: a Hipótese de Incidência do ICMS

¹³¹ Tema explorado no item 3.1.1.1.

Para evitar tautologia, conforme exposto no item 4.1, ao se falar de hipótese de incidência do ICMS, há que se, necessariamente, conjugar, conjuntamente, os vocábulos Operação, Circulação e Mercadoria.

Dito isso, e, ressaltando que o presente estudo teve como escopo as peculiaridades do *SaaS*, passar-se-á à análise da sua operação negocial no intuito de verificar se ela se adequa aos contornos constitucionais do ICMS.

Como mencionado, os *softwares* na modalidade *SaaS* são objeto de um contrato de licença de uso, no qual o contratado se obriga a fornecer acesso (código executável¹³²) a uma criação sua (código fonte), e o contratante remunera a parte contrária de acordo com o tempo/quantidade de uso do bem.

Em geral, essas licenças se prolongam no tempo, vez que figuram, muitas vezes, como elementos necessários à elaboração das mais variadas tarefas do cotidiano; não há nem necessidade de maiores esforços para pensar em exemplos: Office 365, One Drive, Pacote Google, Adobe Reader, Winrar, Avast, dentre tantos outros¹³³.

Uma característica importante desses *softwares* é que nesse contrato de licença, por vezes, sequer almeja-se um fim. Trata-se, logicamente, de um contrato de trato sucessivo. Todavia, aqui reside um equívoco técnico crucial, que, data vênua, acabou acarretando numa interpretação equivocada do Supremo quando do julgamento do paradigmático RE 176.626/SP. Por oportuno, vale transcrição da ementa do julgado:

I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: *âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria*. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador (“*software*”): tratamento tributário: distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente

¹³² Tema observado no item 3.2.2.3.3.

¹³³ Não se nega que algumas dessas plataformas oferecem o produto de forma gratuita, contudo, na maioria dos casos, também detém uma versão “paga”, que é a que nos é de interesse.

não podem os Estados instituir ICMS: *dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.* (grifo nosso).

À época do julgado, criou-se a famosa divisão entre *software de prateleira* e *software personalizado*. O primeiro figuraria como hipótese de incidência do ICMS, vez que quando da sua inserção no mercado já estaria pré-pronto, não se adequando à necessidade específica do comprador, configurando, portanto, obrigação de dar.

O segundo¹³⁴, por sua vez, seria hipótese de incidência do ISSQN, na medida em que o resultado prático dessa operação seria uma adequação, uma personalização a pedido do tomador, que em caráter negocial remuneraria o contratado para isso. Logo, estar-se-ia frente a uma nítida obrigação de fazer.

Ocorre que, o próprio julgado reconheceu, ante o tratamento jurídico do *software* como bem imaterial albergado pelo rol de proteção de direitos autorais, que este poderia, apenas, figurar como objeto de contrato de cessão – que não acarreta na troca de titularidade. Desta forma, não haveria que se falar em venda de *software*, juridicamente falando¹³⁵.

Eis aí a confusão do excelso plenário: conquanto o consumidor final acabasse adquirindo o *software* em um *corpus mechanicum* (CD/DVD) em lojas físicas, este era apenas um invólucro, um meio de transporte de dados. Ora, o intuito do comprador era poder ter acesso aos resultados que poderia obter com o uso do bem imaterial: o *software*, e não adquirir apenas o dispositivo de armazenamento que este foi inserido.

Tal argumento ganha força na medida em que, após a instalação do *software*, era exigido um *serial* para a sua utilização; um número de série que era acoplado ao CD/DVD. Essa chave de acesso é que permitia à empresa reconhecer que o seu programa estava sendo utilizado por uma pessoa que adquiriu o direito de uso do seu produto.

Como se vê, considerando que o objeto tido por interesse do comprador era o bem imaterial – que só poderia ser objeto de cessão –, e que este, apesar de adquirido em um

¹³⁴ Tratamos com maior minúcia sobre o tema no item 3.2.2.3.3 – Transferência de Tecnologia.

¹³⁵ Ao menos na acepção que foi utilizada pelo Supremo, vez que não se nega a possibilidade de cessão total do direito ao *software*, vide nota anterior.

invólucro físico, não tornava o adquirente proprietário do bem imaterial¹³⁶. O que ocorria, na prática, era uma aquisição de licença de uso perpétua, mas não a transferência de propriedade.

Ainda, considerando que o licenciamento de uso não é algo tangível, mas que tão somente produz uma utilidade intangível ao adquirente, a nós não parece lógico entender pela incidência do ICMS mesmo aos denominados *softwares* de prateleira, pois a mercadoria, objeto da operação, não seria o dispositivo de armazenamento, mas sim o bem imaterial nela contido – que, repisa-se, jamais trocou de titularidade.

Não se intenta aqui reavivar discussão acerca da incidência do ICMS sobre bem incorpóreo¹³⁷. O que se busca ressaltar é, justamente, a falha hermenêutica ao defender a incidência do ICMS em operação que não se vislumbra um dos seus núcleos materiais: a circulação.

Calha ressalva que, frente a esse cenário de incertezas normativas, quando o projeto de lei, que culminou na edição da lei complementar Nº 157/2016 ainda tramitava, o CONFAZ¹³⁸ aprovou em 2015 o Convênio ICMS Nº 181, que previa:

(i) a concessão de redução na base de cálculo do ICMS nas operações com *softwares* padronizados *disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados*, de forma que a carga tributária corresponda a, no mínimo, 5% do valor da operação; e (ii) a não exigência de débitos fiscais do ICMS relacionados com tais operações, desde que ocorridas até 31.12.2015.

A tomada de decisão foi, além de questionável, uma espécie de movimento defensivo do Conselho, vez que só pode dispor sobre isenções e benefícios de um determinado tributo quem é competente para tanto, sendo que essa reserva material é dada pelo plano constitucional¹³⁹.

Novamente, o que causa estranheza nessa medida é o fato de nas operações com *softwares*, em meio físico ou digital, sobretudo quanto à modalidade *SaaS*, não incorrer transferência da propriedade, mas sim mera concessão de uso. Repisa-se que a

¹³⁶ Se ainda há espaço para se falar em transferência de propriedade, há que se falar apenas do dispositivo de armazenamento adquirido.

¹³⁷ SANTOS, Ana Luiza Vieira. A Incidência Do Imposto Sobre Serviços E Do Imposto Sobre Circulação De Mercadorias Sobre A Tributação De Computação Em Nuvem E Streaming. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 11, p. 119-136, mar./abr. 2018. DTR\2018\10669. Acessado em 22/05/2018.

¹³⁸ Conselho Nacional de Política Fazendária.

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema ...** p. 205.

transferência eletrônica do bem digital ocorre mediante adesão a um contrato de licença de uso, cujo escopo *não é* a transmissão da propriedade do bem, mas tão somente a autorização do uso, limitada às condições firmadas nesse mesmo instrumento.

Por desdobramento lógico, o entendimento fixado na ADI 1.945/MT¹⁴⁰, e a tentativa de albergar essa incidência pelo convênio Nº 181/2015, também padecem de coerência normativa, vez que o *download* do *software* opera analogamente ao seu invólucro físico: é apenas um meio de transporte de dados. A diferença é apenas a de que o primeiro pode ser realizado diretamente de um dispositivo eletrônico com acesso à internet, afastando a necessidade de suporte físico e deslocamento a uma loja¹⁴¹. Todavia, em momento algum opera-se a troca de titularidade do bem imaterial.

Portanto, conforme demonstrado, a computação em nuvem, na sua espécie *SaaS*, não atrai a incidência do ICMS, vez que não se alcança um dos pressupostos materiais básicos de seu aspecto constitucional: a circulação.

4.4 *SaaS* e a Hipótese de Incidência do ISSQN

Como a própria tradução da sigla indica – *software como serviço* –, o *SaaS* é vinculado ao vocábulo serviço. Novamente, para evitar tautologia, faremos uso da mesma sistemática de aferição adotada no item 4.2. Para tanto, o ponto de partida é verificar se de fato há uma *prestação de serviço* quando do oferecimento do *SaaS* ao mercado.

Como já abordado, o fenômeno da computação em nuvem pode ser traduzido como uma grande malha de operações, que, resumidamente, consiste no processamento e armazenamento de dados, sendo oferecido por meio do contrato de licenciamento de uso.

Uma das práticas que essa sistemática consolidou foi a de um modelo de negócio jurídico adaptado ao corriqueiro trato sucessivo dessas relações: a um, abandonou-se quase que por completo a comercialização de licenças perpétuas para adoção de um pagamento por uso de serviço por ciclos (mensal, anual, etc.)¹⁴², e, a dois, possibilitou ao contratante o poder de escolha de várias aplicações dentro de um mesmo pacote de

¹⁴⁰ A respeito, nota 115.

¹⁴¹ Esse é um dos efeitos do e-commerce e a pulverização das fronteiras físicas nas negociações hodiernas.

¹⁴² Tal medida acabou por reduzir consideravelmente os custos necessários à utilização desses produtos, difundindo-o ainda mais no mercado. A respeito: **Brazil SaaS Landscape 2017: A Primeira Pesquisa Sobre o Mercado SaaS no Brasil**. Disponível em: <<https://saasholic.com/brasil-saas-landscape-2017-a-primeira-pesquisa-sobre-o-mercado-saas-no-brasil-5a6e6669cd6e>>. Acessado em 22/05/2018.

interesse, sendo a remuneração devida proporcional ao número de aplicações e/ou uso destas.

Conforme já abordamos, o contrato de licença de uso tem por objeto a cessão do direito de uso de um bem, por tempo determinado ou não. O cerne da questão, novamente, é aferir se essa disposição de conteúdo figura como (I) uma prestação, um fazer, de (II) um serviço previsto no rol taxativo da lei complementar Nº 116/2003. Vale aqui alusão aos ensinamentos de VENOSA¹⁴³:

O conteúdo da obrigação de fazer constitui uma ‘atividade’ ou conduta do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser a prestação de uma atividade física ou material (como, por exemplo o reparo em máquina, pintar a casa, levantar muro), como uma atividade intelectual, artística ou científica (como, por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica).

Quanto ao *SaaS*, a operação consiste na possibilidade de uso do *software* ou pacote ofertado pela empresa. A obrigação assumida pela contratada consiste em deixar o bem imaterial de sua propriedade à disposição do adquirente. A vantagem dessas operações reside, justamente, no fato de que sua execução pode ocorrer exclusivamente na infraestrutura da nuvem, afastando até mesmo a necessidade do *download* das aplicações para o ponto de acesso do usuário.

Assim, os dados são acessados e processados remotamente e a remuneração do prestador do serviço corresponde, em regra, somente aos recursos utilizados e/ou pelo tempo de uso destes.

Notadamente, a tentativa de subsumir um emaranhado de operações – como o caso do *SaaS* – a um único termo, quase sempre acarreta numa minimização que não condiz com a realidade dessa atividade. A respeito, vale alusão às palavras do professor MACEDO¹⁴⁴:

Nos serviços, a denominação de suas espécies muitas vezes demanda uma *simplificação terminológica que acaba por aglutinar todas as atividades e utilidades* – ressalte-se, utilidades – que consubstanciam um serviço específico. Por exemplo, em que consiste o serviço de administração de bens móveis de terceiros? *Ele não se resume num único fazer. Essa administração abrange um sem fim de atividades*, como efetuar os registros necessários desses bens nos órgãos competentes, efetuar as cobranças sobre aqueles que deles usufruem (...). Mas, a atividade tem de “ganhar um nome”, e o conceito

¹⁴³ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos.** São Paulo: Atlas, 2014. p. 78.

¹⁴⁴ MACEDO, Alberto. *Op. Cit.* p. 49-50.

“administração de bens móveis de terceiros” satisfaz bem essa demanda. (grifo nosso).

Entretanto, tomando por guia o paradigma clássico para definição de *serviço* tributável, o qual é tido como indissociável de uma *obrigação de fazer*, a hipótese em análise acaba – quase que naturalmente – passando a ideia de uma *locação*, vez que o bem disponibilizado já estaria pronto para uso, sem a necessidade de alterações.

Calha ressaltar que a matéria de locação de coisas é disciplinada no artigo 565 do Código Civil. O dispositivo conceitua a obrigação desse tipo contratual pela hipótese em que uma das partes cede à outra, o uso e gozo da coisa fungível, podendo ser essa por tempo determinado ou não¹⁴⁵. Aqui cabem algumas ponderações. Conforme demonstrado, o contrato de licença de uso do *SaaS* acaba por envolver a disponibilização de uso de uma criação imaterial que pode ter as mais variadas destinações, sem que para isso tenha de ser customizada unicamente para o contratante. Na prática, os desenvolvedores dos *softwares* dessa natureza acabam por aglutinar inúmeras funções de modo que isso se torne um verdadeiro atrativo comercial.

Assim, considerando que o *software* é considerado como bem móvel para fins de tratamento jurídicos, as operações envolvendo *SaaS* teriam inegável similaridade com contrato de locação de bem móvel – tida por obrigação de dar –, fato que colimaria, novamente, em resvalar na tese fixada na Súmula Vinculante N° 31 do STF. Logo, ante a vedação jurisprudencial, tal operação não estaria sujeita à incidência do ISSQN.

Todavia, acaso se admitisse, no maior dos esforços argumentativos, que essa operação seria de fato uma *obrigação de fazer*, nos moldes tradicionais ora abordados, e, portanto, um serviço, o fato é que a atual lista de serviços não detém, ao nosso ver, um item prevendo essa hipótese em toda sua complexidade. A possível solução ocorreria apenas por uma interpretação mais abrangente da lista.

Deveras, nos Tribunais Superiores restou fixada a tese de que a lista anexa constante à LC N°203/2006 seria taxativa, ainda que em algumas oportunidades tenha sido admitido que, ante a constante alteração de termos e natureza dinâmica dos próprios serviços, tal lista comportaria interpretação extensiva¹⁴⁶.

Entretanto, os próprios tribunais lançam mão dessa técnica com determinada reserva, vez que tal ferramenta não tem por escopo – e nem poderia – ampliar a faixa de

¹⁴⁵ Art. 565. Na locação de coisas, 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.

¹⁴⁶ Tratamos sobre o tema no item 2.1.2.

competência dada aos Municípios; busca-se apenas evitar uma mitigação de aplicabilidade da lista ao longo do tempo.

Não por acaso a lista acaba atuando com o vocábulo *congênere*, que é o que permite o enquadramento de serviços similares em determinado item, desde que, por óbvio, o elemento equiparado detenha as feições constitucionais de serviço e grande semelhança ao item apontado. Nessa inteligência, entendemos que o *SaaS* encontraria maior afinidade dentro do item 1.05 da lista, *in verbis*: “1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Há que se ressaltar, todavia, que a opção dessa classificação poderia acarretar na sujeição a eventuais lançamentos fiscais, vez que as autoridades competentes não necessariamente coadunariam com a classificação. A cidade de São Paulo já deixou clara essa possibilidade com a edição do Parecer Normativo SF 01/2017, em que reconheceu a possibilidade de reenquadramento da atividade nos itens 1.03 e 1.07¹⁴⁷ da lista¹⁴⁸.

Dessa forma, pode-se dizer que o item 1.05 não peca pela ausência dos contornos básicos do *SaaS*, mas é justamente essa imprecisão que, ante a natureza multifacetada dessa operação, aloca o contribuinte em posição de incorrer em erro de enquadramento diante da existência de outros congêneres similares.

Apenas a título ilustrativo, o cenário em que uma empresa oferece um produto que pudesse ser enquadrado em qualquer desses itens¹⁴⁹ representaria um pandemônio fiscal às empresas do ramo.

Apesar da problemática de enquadramento dessa atividade da lista anexa, o fato é que, diante da inexistência de uma *obrigação de fazer* propriamente dita, quando da execução dessa atividade, não se estaria diante, portanto, de um serviço, de modo que não haveria espaço para exação sob a rubrica do ISSQN.

4.5 Conclusões parciais sobre a materialidade do *streaming* e do *SaaS*

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

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

¹⁴⁸ **Tributação de Softwares e o parecer Normativo SF nº 01/2017.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>>. Acessado em 22/05/2018.

¹⁴⁹ O que não é tão inconcebível quando imaginamos a gama de opções da plataforma Google e da Microsoft, por exemplo.

Do até então exposto, a natureza jurídica das operações de *streaming* e do *SaaS* não encontram subsunção aos conceitos constitucionais do ISSQN e ICMS – salvo na modalidade *live streaming* quanto ao primeiro. Isso porque não se estaria diante de uma prestação – traduzida em uma obrigação de fazer-, nem diante de uma operação de circulação, vez que não há transferência de propriedade dos bens ali comercializados (circulação).

Todavia, a parte final deste trabalho se detém a realizar uma análise crítica acerca do posicionamento jurisprudencial e da doutrina clássica, sobretudo na utilização dicotômica das obrigações de dar e fazer para se diferenciar a materialidade do ICMS e do ISSQN.

5 A INSUFICIÊNCIA DA DICOTOMIA DAS OBRIGAÇÕES DE DAR E FAZER ANTE AS TECNOLOGIAS DISRUPTIVAS

Como se tentou demonstrar, as operações envolvendo *streaming* e o *SaaS*, denotam riquezas materiais que não se amoldam ao *conteúdo semântico mínimo* dado pela constituição sobre as materialidades do ICMS e do ISSQN. Ou seja, os arquétipos constitucionais desses tributos não parecem, num primeiro momento, e à luz da doutrina, aptos a perfectibilizar a exação nem dos Estados, nem dos Municípios, sobre esses modelos de negócio.

Entretanto, o presente capítulo objetiva aferir se o critério clássico de divisão das obrigações em *dar* e *fazer* ainda detém capacidade de acolher as nuances dessas novas tecnologias. Vale dizer, se a interpretação utilizada pelas Cortes supremas – corroborada até mesmo pela doutrina – ainda se mostra hábil¹⁵⁰ como método de discriminação material para fins de distinção e alocação de riquezas tributáveis nessas duas espécies de incidência (ICMS e ISSQN).

Ainda, verifica-se se essas materialidades não figurariam como caso de aplicação do artigo 154, inciso I, da Constituição (Impostos Federais residuais).

¹⁵⁰ ANDERLE, Ricardo. “A metalinguagem do direito, propagada pela doutrina, deve, além de procurar antever as vicissitudes decorrentes de suas interpretações, *revisitá-las sempre que a solução oferecida não servir a resolução dos conflitos normativos experimentados pela sociedade*. Se no plano empírico a proposta não é apta a reduzir a insegurança jurídica, não há dúvidas de que a teoria precisa ser urgentemente repensada”. *Op. Cit.* p. 242, grifo nosso.

5.1 SaaS e *Streaming*: serviços que não se reduzem à obrigação de fazer?

Toma-se como ponto de partida os dois julgados que notadamente mais exercem influência sobre o tema: o RE 176.626/SP¹⁵¹ e o RE 116.121/SP¹⁵².

Apesar de termos tecido algumas considerações sobre o primeiro já no item 4.4, o fato é que naquele momento, a crítica fora em razão do equívoco do Supremo ao compactuar que se operava a troca de titularidade do *software* de prateleira, mormente porque este era comercializado por um invólucro de armazenamento (CD/DVD). Como demonstramos, este era apenas um meio de transporte de dados; o bem visado como mercadoria (cópias e exemplares) era o *software*, e não o dispositivo de armazenamento. Aquele, por sua vez, é riqueza intangível que é comercializável mediante contrato de licença de uso, sem que haja transferência de propriedade (circulação). Contudo, essa síntese apenas foi alcançada mediante a adoção do critério *encomenda e personalização*¹⁵³.

Naquela oportunidade, a dicção adotada foi a de que os *softwares* replicados/produzidos em massa, afastariam a ideia uma *prestação sob medida*, ou seja, não figurariam como resultado de um labor humano direcionado especificamente a um único tomador. Ao revés, sua comercialização poderia ser reduzida ao mero dever de *entregar* o bem, atraindo assim a incidência do ICMS.

Já os *softwares* que fossem, em alguma medida, moldados à necessidade e anseio de um tomador identificável¹⁵⁴, traduziriam uma obrigação de fazer, sendo, portanto, espécie de fato imponible do ISSQN.

Como se percebe, o conceito de encomenda e personalização conota, inegavelmente, o conceito civilista de obrigação de fazer, denotando um serviço, em contraponto à obrigação de dar, denotando uma circulação de mercadoria.

Embora não se negue a aplicabilidade da decisão à época¹⁵⁵, a problemática é que ela não se mostra compatível com a fenomenologia das operações envolvendo o *SaaS*. Explico. À luz do julgado, a ausência de *customização* propriamente dita afastaria a incidência do ISSQN, vez que ausente um *facere* da empresa cedente da licença de uso,

¹⁵¹ Ementa colacionada a página 44.

¹⁵² Ementa colacionada a página 41.

¹⁵³ ANDERLE, Ricardo. *Op. Cit.* p.168.

¹⁵⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Reflexões...* p. 128.

¹⁵⁵ Ressalvamos, porém, o posicionamento exarado ao item 4.4, no sentido de que tal conceituação, ao menos no sentido técnico-jurídico, estava equivocada.

mas ao mesmo tempo não poderia atrair a incidência do ICMS ante a ausência de um elemento nuclear de sua incidência: a circulação.

E nesse interregno, entra a agravante da tese firmada quando do julgamento do RE 116.121/SP. Na ocasião, a Corte Suprema entendeu, por maioria de seis votos a cinco, pela não incidência do ISSQN na locação de bens móveis, que em muito se assemelha ao contrato de licença de uso, cujo objeto é a cessão do direito de uso de um bem – que no caso do *SaaS* e do *streaming* é imaterial.

É nesse diapasão que se propõe uma reflexão sobre o *conteúdo semântico mínimo* dado pelo texto Magno à acepção *serviço*, quando conjugada à luz das regras de competência.

Primando pela coerência lógica, retomamos o posicionamento delineado logo no primeiro capítulo: as regras de competência são normas que exprimem um *conceito* e não um *tipo*¹⁵⁶.

Valendo das lições do professor ÁVILA¹⁵⁷, normas que exprimem um conceito são aquelas que apresentam propriedades necessárias para se configurarem; é dizer, A, é e apenas será A, quando presentes X, Y e Z. Isso denota o caráter taxativo e suficiente dessas normas; taxativo por elencar todos os elementos que a compõe, e suficientes por se fazer valer apenas quando todos os elementos se verificarem.

Esse caráter rígido, primando pela exaustividade, não por acaso, está em total consonância com as regras materiais de competências, pois, conforme demonstrado, a Constituição optou por uma demarcação contundente nessa seara, na medida em que estava por atribuir, ao lado da faculdade, os limites que as pessoas políticas deveriam tomar por base quando viessem a exigir exação constitucionalmente prevista (tributo).

Portanto, ao se colocar em xeque o conceito constitucional de serviço, sobretudo para o ramo do Direito Tributário, não se está aqui propondo a busca por uma acepção tipológica, que, apesar de tentadora pela sua maleabilidade genética, não se compatibiliza com o caráter de enunciado prescritivo, dotado de eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo¹⁵⁸ das regras de competência.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. “(...) *tipos, no sentido específico aqui examinado (termos que exprimem descrições de propriedades típicas, que costumam tipicamente estar presentes, nem rígidas nem limitadas, avaliadas em conjunto e abertas à incorporação de novas propriedades)* (...)”. **Competências ...** p. 14, grifo nosso.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 11-13.

¹⁵⁸ *Ibid.*. Prescritiva, pois visam influir na conduta dos agentes políticos; direta, por estabelecerem comando ou uma proibição; indireta por oferecerem uma faculdade, ou permissão; abstratas por terem como objeto prescritivo ou fatos futuros ou uma classe daqueles; heterônoma pelo fato de os destinatários não coincidirem com aquele que instaurou a norma; e coativa pela faculdade de quem as edita poder vinculá-las a uma sanção positiva ou negativa. p. 61-62 (releitura livre).

A ilação que se permite, é que tal conceito deve ser buscado dentro da própria Constituição. Em certa medida, pode-se dizer que este foi o caminho inicialmente adotado pelo STF quando do julgamento do RE 116.121/SP. Contudo – e com a máxima vênia –, nos parece que houve uma certa confusão ao desfecho do caso. Por oportuno, transcrevo trecho final da ementa:

A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. *Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio*, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, *cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional*. (grifo nosso).

A baliza adotada pela corrente vencedora, tendo a lavratura ficado a encargo do Min. Marco Aurélio, foi a de que não se poderia alterar o conceito mínimo dado pela Constituição a determinado termo, lançando mão de institutos e/ou expressões extensivas (tipos) a ela (CRFB) alheios.

Quanto a esse ponto, temos que mais acertada não poderia ter sido a decisão, vez que admitir o contrário seria o mesmo que aceitar que o legislador infraconstitucional teria autonomia para alcançar semanticamente aquilo que juridicamente seria inconcebível: ignorar a sobreposição da Constituição como norma primária, e, portanto, superior às demais¹⁵⁹.

O premente equívoco ocorreu quando da interpretação conjugada do – controverso – artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

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. (grifo nosso).

Leciona MACEDO¹⁶⁰, inclusive, que o artigo teria se restrito, indevidamente, apenas ao direito privado. Para o autor, a vedação deveria ser estendida a todo e qualquer

¹⁵⁹ CARRAZA, Roque Antônio. “Assim, permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias, é o mesmo que *ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine* entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal”. *Reflexões...* p. 40.

¹⁶⁰ MACEDO, Alberto. *Op. Cit.* p. 11.

ramo do conhecimento que não tenha sido abarcado pelo constituinte quando da inserção do signo no texto Constitucional. Arremata o autor, valendo-se das lições de VELLOSO¹⁶¹:

Exemplificando-se, apesar de o texto constitucional empregar o signo ‘*serviço*’, que conota um conceito específico no direito privado, se for concluído, *com base na interpretação constitucional que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art. 110 do Código Tributário Nacional*, pela não configuração de sua hipótese. Em suma, tal preceito obsta a alteração dos conceitos constitucionais (ou seja, dos conceitos ‘utilizados (...) pela Constituição’), já delimitado pelo labor interpretativo, sem veicular diretrizes hermenêuticas

(...)

A solução problemática, pois, há de ser buscada na exegese da Constituição, e não na dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. (grifo nosso).

Ou seja, a dicção que se permite é de que, quando da interpretação das regras de competência, para fins da correta conjugação de seus signos, primeiramente se perquiri se um daqueles conceitos *foi incorporado com esteio no direito privado*¹⁶².

Acaso positiva a resposta, deve-se limitar as fronteiras axiológicas dadas pelo próprio texto Magno, e acaso não expressamente denotados – que é a grande maioria dos casos –, toma-se como baliza os contornos dos institutos do direito privado a fim de conotar o signo corretamente (é dizer: alcançar a forma visada pela Constituição).

Quando, porém, se verifica que o texto Magno buscou o significado daquele conceito dentro de outro ramo do direito, ou mesmo o incorporou com o conceito de outro ramo do conhecimento, não se estaria diante de uma violação ao artigo 110.

Quanto à inegável incorporação de significados pela Constituição, esclarecedoras são as palavras de ÁVILA¹⁶³:

É por essa razão que a Constituição, quando *emprega um termo (palavra ou expressão)* dotado de um significado comum (ordinário ou técnico) *sem o modificar* por meio de uma definição estipulava *nem o precisar* por meio de uma redefinição, *termina por incorporar o significado* comum (ordinário ou técnico) *que apresentava o termo ao tempo em que foi promulgada*. (grifo nosso).

¹⁶¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 97. *apud* MACEDO, Alberto. Idem.

¹⁶² Apesar da incontroversa secularidade do direito privado, sobretudo do direito civil, estes não são as únicas fontes conceituais possíveis

¹⁶³ ÁVILA, Humberto. **Competências...** p. 50.

Ainda que alguns entendam que a constituição não incorpora o significado (comum ou técnico) de determinada palavra/expressão que optou por talhar em seu texto, isso é no mínimo ilógico. A um, pois é genético e indissociável das palavras e termos linguísticos utilizados socialmente o intuito de expressar uma ideia, um núcleo de mensagem. Ou seja, quando do emprego de um signo, ele apenas denota algo em razão de um acordo pré-estabelecido dentro de um círculo social que determinou qual seria o seu significado.

A dois, tomar por verdadeira a não incorporação de conceitos (tornando-os vazios) – quando o texto nada lhe altera expressamente (adiciona, subtrai, constitui) – seria o equivalente a ter por legítima a possibilidade de o intérprete poder atribuir significados a um conceito constitucional¹⁶⁴. Ou seja, se incorreria em contradição lógica, vez que desnaturaria o caráter de superioridade da lei das Leis.

Assentado que a Constituição pode sim conter signos advindos de fontes que não o direito privado, ou mesmo de outros ramos das ciências, respeitado os limites da significação ao momento da incorporação¹⁶⁵ – promulgação ou emenda –, a questão que se sobressalta é que, apesar do voto condutor mencionar a necessidade de observância dos institutos de direito privado para significação do conceito de serviço, ao subsumi-lo a uma *obrigação de fazer*, parece tê-lo feito apenas com observância ao direito civil, e não ao *direito privado*¹⁶⁶.

Essa foi a tese levantada por MACEDO¹⁶⁷ no artigo “*ISS – O conceito econômico de serviços já foi judicializado há tempos também pelo Direito Privado*”. Em resumo, o autor faz uma análise histórica da evolução do conceito de serviço à luz do direito privado, concluindo que este também poderia ser exprimido como o resultado da realização de qualquer atividade econômica operada em caráter mercantil¹⁶⁸. Isso teria ocorrido pela preocupação com a regulação do tema pelo direito Comercial e Empresarial, espécies, também, atinentes ao ramo do Direito Privado.

Vale dizer que a essa definição já estaria imbuindo o *signo* da palavra serviço quando este fora empregado na Constituição de 1988¹⁶⁹. Assim, a redução do termo

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências...** p. 52-53.

¹⁶⁵ Hipótese que o texto queda silente quanto ao que busca como significação.

¹⁶⁶ MACEDO, Alberto. *Op. Cit.*, p. 12.

¹⁶⁷ *Ibid.*, pp. 1,80.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 25.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 40 e p. 46.

serviço a mera obrigação de fazer, à luz do artigo 110 do CTN, não estaria respeitando os limites dos institutos do Direito Privado, mas tão somente do Direito Civil.

Registra-se ainda que, do ponto de vista prático, a dicotomia dar *versus* fazer apenas se mostra útil do ponto de vista *processual*, pois é o que determinará o modo que a prestação jurisdicional terá na fase executória: ou se adota a obrigação forçada, tomando do devedor a coisa e entregando ao credor (obrigação de dar), ou se utiliza de meios coercitivos para que o devedor faça ou deixe de fazer algo (obrigação de fazer ou não fazer)¹⁷⁰.

Assim, ao buscar o *conteúdo semântico mínimo* dado pela Constituição ao vocábulo serviço, não se poderia deixar de lado o conteúdo econômico que ele denota para os demais ramos do Direito Privado, ou seja, para fins de compreender a total extensão desse *conceito*, e aplicar-lhe corretamente quando da interpretação e aplicação das normas de competência tributária, é essencial o questionamento sobre qual foi a conotação visada pela constituição.

Embora não seja tarefa fácil, o complemento imediatamente subsequente a palavra serviço no artigo 156 da Constituição nos permite encaixar essa *vontade* Constitucional. De pronto, a expressão *de qualquer natureza* já demonstra o lato albergo que o poder constituinte buscou atribuir a essa exação, respeitadas, é claro, as próprias limitações constitucionais¹⁷¹.

Se entendermos que o conceito de serviço leva em seu bojo também a ideia de atividade econômica que não colima, necessariamente, em um bem material¹⁷², e que a relevância maior não se encontra na execução, mas no resultado desta, parece quase que intuitivo que a sua sintetização conceitual a uma obrigação de fazer não abarcaria todo o conteúdo que essa espécie de exação visa alcançar.

A nós, parece que a maior problemática dessa interpretação restritiva se encontra na preocupação em definir o vocábulo serviço tomando-se por relevante *apenas* a forma de sua execução. Ora, é o resultado dessa prestação que tem por objetivo atender aos anseios do tomador, vale dizer, propiciar-lhe desde um bem-estar até uma utilidade que não seria possível sem esse produto, pouco importando se isso se opera diante de um bem material ou imaterial.

¹⁷⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Das modalidades de obrigações**. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959, p. 57-58 *apud* MACEDO, Alberto. *Op. Cit.* p. 48.

¹⁷¹ A exemplo temos: ICMS-transporte; ICMS-comunicação; IOF, entre outros.

¹⁷² MACEDO, Alberto. *Op. Cit.* p. 63-64.

Ou seja, para o tomador, pouco importa a quantidade de esforço empregada na execução da tarefa, ou mesmo o quanto figurou como criação ou utilização de algo pré-moldado, de modo que não há sentido aparente sobrepor o método empregado ao fim buscado quando se busca o conceito constitucional de serviço¹⁷³.

A respeito, vale menção ao exemplo de MACEDO¹⁷⁴ em relação à locação de cofre em bancos:

Outro serviço: locação de cofre em banco. Ainda que se considere a jurisprudência atual do STF, pela não incidência do ISS na locação de bens móveis (...). O nome “locação de cofre em bancos” *está longe de representar tão somente a disponibilização de um bem móvel* para alguém mediante remuneração por um certo período de tempo. *Sob essa denominação estão não somente o espaço disponibilizado para que o contratante guarde seus valiosos pertences, a qual já representa uma utilidade, e portanto um serviço, mas também todas as atividades que a organização bancária oferece para que o referido serviço dê a satisfação que o cliente espera*, como segurança, seja ela exercida por pessoas (guardas), seja ela decorrente do investimento feito em equipamentos de segurança, alarmes, sensores, sistema de câmeras internas, dispositivos de travas e identificação sofisticados etc. Todos esses elementos consubstanciam o serviço de locação de cofre em bancos, que representa utilidades pelas quais se paga um determinado valor, tributável pelo ISS. (grifo nosso).

A situação analisada pelo autor demonstra o quão limitante é a aplicação do entendimento clássico de serviço como equivalente à obrigação de fazer para definição de seu aspecto material¹⁷⁵, vez que é o resultado dessa operação que interessa para o tomador, e não, ao revés, o meio que fora utilizado para tanto¹⁷⁶.

No caso do *SaaS* e do *Streaming*, ainda há o agravante de serem prestações cuja execução e resultado se dão, exclusivamente, por meio de bens intangíveis. Todavia, justamente em razão de inexistir bem material e – principalmente – circulação, essas

¹⁷³ Tal ilação parece apenas encontrar justificativa se considerarmos a preocupação histórica da doutrina em separar as materialidades do ICMS e do ISSQN. Nos casos em que o resultado da prestação era um bem material, deveras foi necessário afastar a confusão que uns faziam da circulação desse bem, vez que essa etapa apenas fora possível ante a criação/execução de um prestador, não se misturando, porém, com os casos em que apenas se circulava algo já pré-existente.

¹⁷⁴ MACEDO, Alberto. *Op. Cit.* p. 51.

¹⁷⁵ No mesmo sentido: ANDERLE, Ricardo. “A dificuldade de estabilizar os conceitos de serviço e mercadoria, inclusive no âmbito do direito privado, agravada pelas inúmeras situações em que se identifica a presença de um esforço humano prévio à entrega de um bem ou até mesmo a concomitância de obrigações de fazer e dar num mesmo negócio jurídico, faz com que os “fatos geradores” do ICMS e do ISSQN sejam, em muitos casos, “confrontantes”. O bem entregue é mercadoria ou é insumo? O esforço empreendido é serviço ou mera atividade meio?”. *Op. Cit.* p. 139.

¹⁷⁶ Entendemos que mesmo no caso das obrigações pessoalíssimas, em que o método é o que acaba por agregar valor ao resultado, ainda assim o intuito do tomador fora obter a fruição um resultado, tendo apenas como diferença que este seria alcançável pela aplicação daquela técnica específica. Ex.: Obras de arte executadas por determinado artista, performances variadas, entre outras.

hipóteses não figuram como zona cinzenta outrora enfrentada pela doutrina clássica, em que se lançou mão desse expediente dicotômico entre dar *versus* fazer para aclarar as materialidades de ISSQN e ICMS.

Diante disso, parece que ao não entender a locação de bem móvel, bem como a cessão de direito de uso a bem imaterial, como operações que atraem a incidência do ISSQN, sob o pálio argumento de não figurarem como verdadeiras obrigações de fazer, estar-se-ia afastando dessa espécie de exação duas materialidades que se enquadram perfeitamente dentro do *signo* do qual o vocábulo serviço foi empregado na Constituição.

Logo, não se estaria invadindo os limites traçados pelas normas de competência tributária; pelo contrário, se estaria primando pelo rigor metodológico e manutenção da segurança jurídica, na medida em que propiciaria ao contribuinte a segurança de saber *o que* estaria sendo objeto de tributação, bem como *quem* seria o legitimado para tanto¹⁷⁷.

Não se está aqui propondo uma – temerária – interpretação econômica do Direito Tributário e dos elementos que o compõem, mas tão somente levando-se em conta a *incorporação* do conceito econômico à palavra serviço, preteritamente operada pelo próprio ramo do direito privado, sobretudo quanto aos esforços e pragmatismos utilizados pelo direito comercial e empresarial¹⁷⁸.

Insta dizer que o entendimento aqui desposado se encontra em consonância com o recente posicionamento do Supremo no RE 651.703¹⁷⁹, sob relatoria do Min. Luiz Fux. Na oportunidade, fora apreciada a incidência do ISSQN na atividade das operadoras de planos de saúde. A ementa do julgado é elucidativa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

¹⁷⁷ ÀVILA, Humberto. “O que se contesta é a interpretação das disposições constitucionais que atribuem o poder de tributar possa, mesmo em nome de um sedutor pluralismo metodológico, produzir um resultado extensivo ou analógico que amplie o significado então consolidado pela doutrina pela legislação ou pela jurisprudência e que foi incorporado pela Constituição e, por isso, mesmo, serviu de orientação para os contribuintes exercerem os seus direitos fundamentais de liberdade, propriedade e dignidade”. **Conceitos...** p. 56.

¹⁷⁸ MACEDO, Alberto. *Op. Cit.* p. 67.

¹⁷⁹ RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017

SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. *A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da*

interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que

deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: (*omissis*) 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. 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 materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. 22. (*omissis*)

27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (grifo nosso)

Embora extensa, a ementa do julgado sintetiza boa parte das ideias aqui debatidas. Contudo, fazemos ressalva quanto ao entendimento do Min. relator acerca das normas constitucionais de competência exprimirem tipos¹⁸⁰:

É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, *valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exhaustiva de todas as notas que o compõem*, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 275) (grifo nosso)

Como vergastado ao longo do trabalho, as normas de competência tributária, dotadas de rigidez genética, não se coadunam com uma estrutura tipológica, pois acaso fossem, estaria se admitindo uma sobreposição do legislador infraconstitucional à Lei Maior.

Ressalta-se que o argumento aqui utilizado para demonstrar a amplitude do conceito constitucional de serviço não se confunde, nem tem por fim, propor uma reconstrução interpretativa com base na mutação temporal dos significados contidos nos termos empregados em enunciados prescritivos, mas tão somente não ignorar que, quando da utilização da palavra serviço pela Constituição, esta já detinha em seu *conceito* a ideia de uma atividade econômica muito mais abrangente que a definida pelo direito civil.

Considerando que as operações envolvendo¹⁸¹ o *SaaS* e o *streaming* detêm um alto grau de complexidade, envolvendo uma soma de esforços – cujo resultado que é objeto de interesse do contratante –, estar-se-ia, então, diante de uma nítida atividade econômica condizente com o *signo* conotado pelo vocábulo serviço quando de sua fixação no artigo 156 da Constituição.

Portanto, demonstrada a insuficiência da dicotomia obrigacional dar *versus* fazer para fins de conceituação de serviço ante a própria extensão que o vocábulo encontra dentro do direito privado, bem como quando de sua incorporação ao texto Constitucional, tais variações já estariam presentes na legislação e doutrina, entendemos que, por meio

¹⁸⁰ Trecho retirado da página nº 13 do voto condutor.

¹⁸¹ Tema abordado ao longo do item 3.2.

da interpretação sistemática adotada, seria constitucional a exação dessas riquezas ser operada sob os matizes do ISSQN, o que tornaria necessária a revisão do tema pelo Supremo, sobretudo do que fora tomado como elemento nuclear da Súmula Vinculante nº 31.

5.2 SaaS e *Streaming*: hipótese de incidência residual?

Embora no item anterior tenhamos tentado demonstrar não só a constitucionalidade, mas como a coerência lógico-interpretativa em entender que tanto o *SaaS* e o *streaming* figuram como materialidades claras dos ISSQN, desde que readequada a interpretação do conceito de serviço à luz da própria constituição, não se ignora, também, os que também entendem que ambos os casos seriam melhor albergados por uma *hipótese de incidência* própria a eles, afastando a necessidade de um alto labor interpretativo; ou seja, a criação de impostos residuais que prevejam claramente esses casos.

A respeito, bem leciona CARRAZA¹⁸²:

Quanto a lei não descreve, de modo exaustivo, o *tipo tributário*, o gravame não pode validamente ser exigido. É o que a doutrina hispânica chama de *insuficiência* da *hipótese de incidência*, fenômeno que impede a *incidência*. (grifos do autor).

Quanto às operações envolvendo licença de uso, ainda ensina¹⁸³:

É importante deixar patenteado que a licença de uso não traslada a titularidade jurídica da propriedade intelectual, vale dizer, dos direitos autorais do *software*. Insistimos em que o licenciado (ou o sublicenciado) não adquire a propriedade do *software*, mas apenas o direito de vir a utilizá-lo. O autor do *software* (licenciador) detém o direito de dele “utilizar, frui e dispor” (art. 28 da Lei nº 9.610/98). Já o licenciado apenas de credencia a usar este bem imaterial quando autorizado, prévia e expressamente pelo autor (cf. art. 29 da Lei nº 9.610/98). Há, *in casu*, simples cessão do direito de uso; não da propriedade do bem. Em suma, o objeto da operação jurídica praticada com o *software* não é a venda nem deste bem imaterial nem do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais inerentes ao programa de computador. (...). Em todos estes casos dá-se uma cessão de direitos que (...) não confunde nem com operação mercantil (tributável por meio de ICMS), nem com a prestação de serviço de qualquer natureza (tributável por meio do ISS).

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões ...* p. 29.

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 190-191.

Como analisado, se afasta de pronto a incidência do ICMS a essas riquezas, bem como a sua submissão ao ISSQN encontra alguns percalços não só na ordem de interpretação do conceito constitucional de serviços, mas também ao fato da ausência de previsão taxativa na lista anexa à lei complementar nº 116/2003. A par disso, para alguns, a interpretação sugerida no capítulo anterior sobre o conceito de serviços figuraria como ampliativa, e, portanto, inconstitucional¹⁸⁴.

Ainda que não compactuemos com esta ilação, aqueles que o fazem entendem que, além da ausência da materialidade expressa na constituição, o fato é que as discussões acerca do local da hipótese de incidência (critério espacial) figurariam como óbice quase que intransponível acaso se decidisse pela incidência do ISSQN ou ICMS.

Apesar do critério espacial não ter sido aqui debatido, cabem algumas ponderações¹⁸⁵. Por exemplo, se consideraria como local da obrigação tributária o domicílio do tomador ou do prestador? Na hipótese de o prestador situar-se fora do Brasil (que é, por sua vez, a maioria dos casos), existiria algum mecanismo para retenção do ISSQN, com a conseguinte atribuição de responsabilidade pelo recolhimento ao tomador, que, no mais das vezes, trata-se de pessoa física? Poderia, ainda, tal responsabilidade ser atrelada ao agente financeiro que realizou, a título de pagamento pelo uso *software/streaming*, a remessa dos valores ao exterior? Nos casos em que o Brasil figurasse como signatário de tratado para evitar a dupla tributação, como essas questões estariam dispostas?

Dessa forma, a tributação, ainda que legítima, pelo ISSQN, acarretaria num massivo esforço de criar e adequar um aparato administrativo capaz de abarcar todas essas peculiaridades, permitindo o exato controle das operações envolvidas, o que, muito possivelmente, tornaria valores arrecadados – quando não inferiores – inexpressivos, ante aos gastos deles decorrentes.

Vale aqui menção ao passo que tal debate se encontra, por exemplo, nos países da União Europeia. Em que pese o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) conter em seu arquétipo tanto a prestação de serviços como a circulação de mercadorias, o que afasta a

¹⁸⁴ MAIA, Welington Antunes da. **Tributação Em Software e a Necessidade de Lei Complementar que institua tributo por Competência Residual**. Disponível em Revista Direito Tributário Atual -RDTA. São Paulo: Editora IBDT, n. 37, p. 466, 2017. Acessado em 22/05/2018.

¹⁸⁵ PISCITELLI, Tatiane. *Op. Cit.*.

discussão inicial sobre a materialidade do *SaaS* e do *streaming*, até lá não parece haver consenso quanto às questões espaciais de incidência¹⁸⁶.

Como afirmado, embora se entenda que essas materialidades estejam contidas no conceito de serviço empregado pela Constituição, deveras parece que superar esse embate é apenas o primeiro degrau de uma infinidade que, do ponto de vista operacional, num primeiro momento, tornaria quase que inviável a correta exação dessas riquezas através do ISSQN.

6 CONCLUSÃO

Durante a elaboração e execução do trabalho, perquiriu-se sobre a natureza material das riquezas denotada pelas operações de *streaming* e *cloud computing* - sobretudo aquelas vinculadas ao *SaaS*-, para, num segundo momento verificar se figurariam como hipótese de incidência do ICMS, e/ou do ISSQN.

Para tanto, o ponto de partida foi a análise do aspecto material dessas espécies tributárias sob a égide da Constituição, é dizer, tentou-se aclarar os moldes que o texto Magno deu a essas duas exações. Nesse percalço, foi possível constatar que as operações sujeitas a incidência do ICMS, devem, necessariamente, fazer uma correspondência a três elementos: (I) operação, (II) circulação, e (III) mercadoria.

Todavia, como demonstrado, a sistemática operacional do *streaming* e do *SaaS*, deixa de anteder ao segundo elemento, na medida em que o tipo contratual utilizado para comercialização destes é o de licença de uso, caso em que não ocorre a troca da titularidade jurídica do bem, mas tão somente uma disponibilização para uso.

Já as operações suscetíveis a incidência do ISSQN, seriam aquelas em que subsiste a figura de um tomador e um executor de serviço, sendo que o segundo, mediante contratação onerosa, realiza determinado conjunto de atividades para oferecer um resultado ao primeiro.

Entretanto, a doutrina tradicional entende que, por excelência, um serviço seria traduzido por uma obrigação de fazer. Dessa forma, a sistemática do contrato de cessão de uso não se assemelharia, a rigor, a um *facere*, mas comungaria muito mais com a ideia de uma obrigação de dar. Afora isso, ante a similitude do contrato de licença de cessão

¹⁸⁶ A respeito: **Tributação na era digital: Renda X Consumo**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-20102017>. Acessado em 01/06/2018.

de uso ao contrato de locação de bem móvel, ainda que se considerasse essas operações como obrigações de fazer, por força da Súmula Vinculante nº 31, estas não seriam alcançadas pelo ISSQN.

Dessa forma, com base na definição tradicional, tanto o *streaming* como o *SaaS* figurariam como casos de insuficiência de hipótese de incidência para fins tributação pelo ISSQN ou pelo ICMS.

Contudo, como se demonstrou, a dicotomia entre dar *versus* fazer se mostra inócua frente a operações como o *SaaS* e o *streaming*, vez que se tratam de um conjunto de operações complexas que, além de não serem alcançados por esse simples critério, incorrem sim no conceito constitucional de serviço.

Quando da incorporação desse signo pela própria Constituição, o próprio Direito Privado já não o reduzia a um mero fazer; pelo contrário, já levava em consideração o conceito mais amplo vocábulo serviço. Isso ocorreu graças aos esforços do Direito Comercial e Empresarial em ressaltar o conceito econômico imanente a este signo.

Sob esse prisma, o conceito de serviço no plano constitucional não seria subsumido a uma simples obrigação de fazer, mas sim a atividade que tem por fim atingir um resultado útil ao tomador, ou seja, algo que este possa - e tenha interesse - em usufruir.

Embora o Supremo já venha dando indícios de uma abando palatino da dicotomia clássica para fins de solver conflitos de competência, a interpretação adotada no RE 651.703 sinalizou a necessidade de maior cuidado em relação a que as normas de competência exprimem: enunciados prescritivos rígidos (conceitos) ou enunciados descritivos abertos (tipos).

A exegese aqui aventada sobre um conceito mais amplo do vocábulo serviço, por sua vez, não se confunde nem com uma interpretação econômica do direito, nem com a ideia de que as normas de competência tributária exprimiriam tipos; pelo contrário, o rigor e suficiência dessas normas apenas se coaduna com a ideia de conceitos, bem como a reconstrução interpretativa utilizada tomou por base os signos já contidos na Constituição, sem desvirtuá-los ou deturpá-los.

Por essa razão, entende-se que as materialidades do *streaming* e do *SaaS* são sim alcançáveis pela incidência do ISSQN, vez que figuram, efetivamente, como serviços, e, portanto, albergados pela competência Municipal prevista no artigo 156, inciso III da Constituição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADMINISTRADORES: **o-fenomeno-chamado-twitch-por-que-streams-ao-vivo-valem-tempo-gasto** disponível em <<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/o-fenomeno-chamado-twitch-por-que-streams-ao-vivo-valem-tempo-gasto/87724/>>. Acessado em 29/04/2018.
- AMARAL, Eduardo do. **Limites e desafios da fiscalização tributária no comércio eletrônico direto e indireto**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 19, n. 150, jul. 2016. Acessado em 14/05/2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1995.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT., 1966
- ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo, 2010.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software**. Florianópolis: Momento Atual, 2003. p. 64. *Apud*. PISCITELLI, Tatiane, *in*, **Os Desafios Da Tributação Do Comércio Eletrônico**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 1/2016 | p. 195 - 216 | Jul - Ago / 2016. Acessado em 16/05/2018
- CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CHIRIGATI, Fernando Seabra. **Computação em Nuvem**. Disponível em: <http://www.gta.ufrj.br/ensino/eel879/trabalhos_vf_2009_2/seabra/>. Acessado em 14/05/2018.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.
- EHRHARDT JÚNIOR, Marcos A. de A. **Sociedade da informação e o direito na era digital**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 10, n. 44, jul. 2007. Acessado em 07/05/2018.
- FILHO, Marcello Martins Motta. Ensaio jurídico sobre a computação em nuvem (cloud computing). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 116, p. 175-200, maio/jun. 2014. Acessado em 16/05/2018.
- GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação com indutores de inovação tecnológica**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, n. 51, 2000. p. 134-135 *apud*, CARPINETTI, Ana Carolina. A Não Incidência Do Icms Em Operações De Transferência Eletrônica De Bens Digitais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 133, p. 87-103, mar./abr. 2017. DTR\2017\724. Acessado em 17/05/2018
- HARADA, Kyoshi. **ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 11, n. 57, set. 2008. Acessado em 22/05/2018.

IZIDORO, Wellington. **Contrato de licença de uso de software transferência de tecnologia**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/contrato-de-licen%C3%A7a-de-uso-de-software-transfer%C3%A7%C3%A3o-de-tecnologia>>. Acessado em 17/05/2018.

JOTA. **Tributação de Softwares e o parecer Normativo SF nº 01/2017**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>>. Acessado em 22/05/2018.

JOTA. **Tributação na era digital: Renda X Consumo**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-20102017>. Acessado em 01/06/2018.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do *software* no Brasil. Mercadoria ou Serviço? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, p. 165-186, mar./abr. 2016. DTR\2016\2947. Acessado em 17/05/2018

LOPES, Leopoldo Fernandes da Silva. **O Poder Judiciário brasileiro “nas nuvens”**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 11, n. 55, jul. 2008. Acessado em 14/05/2018.

MACEDO, Alberto. O conceito econômico de serviços também já foi juridicizado há tempos também pelo Direito privado. In: **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MAIA, Welington Antunes da. **Tributação Em Software e a Necessidade de Lei Complementar que institua tributo por Competência Residual**. Disponível em *Revista Direito Tributário Atual -RDTA*. São Paulo: Editora IBDT, n. 37, p. 466, 2017. Acessado em 22/05/2018.

MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Das modalidades de obrigações**. Dissertação para concurso à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: s.e., 1959, p. 57-58 *apud* MACEDO, Alberto. *Op. Cit.*

MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Administradores Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 197-250.

PISCITELLI, Tatiane. Os Desafios Da Tributação Do Comércio Eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 1, p. 195-216, jul./ago. 2016. Acessado em 22/05/2018.

REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. **A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do Direito Tributário brasileiro e do direito digital**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 20, n. 158, mar. 2017.

ROCHA, Hilton Ricardo. **Software & Direito: Definição, Criação e Propriedade**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 8, n. 23, nov. 2005. Acessado em 16/05/2018.

SAASHOLIC: **Brazil SaaS Landscape 2017: A Primeira Pesquisa Sobre o Mercado SaaS no Brasil**. Disponível em: <<https://saasholic.com/brasil-saas-landscape-2017-a-primeira-pesquisa-sobre-o-mercado-saas-no-brasil-5a6e6669cd6e>>. Acessado em 22/05/2018.

SANTOS, Ana Luiza Vieira. A Incidência Do Imposto Sobre Serviços E Do Imposto Sobre Circulação De Mercadorias Sobre A Tributação De Computação Em Nuvem E

Streaming. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 11, p. 119-136, mar./abr. 2018. DTR\2018\10669. Acessado em 22/05/2018.

VALOR ECONÔMICO. MAGALHÃES, Heloísa. Huawei planeja a Rota da Seda do século 21., São Paulo, 08 set. 2017. Acessado em 07/05/2018.

VALOR ECONÔMICO. WOLF, Martin. As mudanças na economia mundial em sete gráficos. São Paulo, 21 jul. 2017. Acessado em 07/05/2018.

VELOSO, Andrei Pitten. “Vagueza não se identifica com ausência de significado, mas com nebulosidade semântica”. VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências tributárias**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. São Paulo: Atlas, 2014.

WEIKERSHEIMER, Deana. **Comercialização de Software no Brasil: uma questão a ser avaliada**”, *apud*. BRIGARÃO, Gustavo. **A incidência do ICMS sobre o download de softwares**, in **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.