

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**CAIO DE SÁ DAL'COL**

**DA (NÃO) INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE  
QUALQUER NATUREZA NA CONTRATAÇÃO DE *DATA CENTER*  
LOCALIZADO NO EXTERIOR**

**VITÓRIA/ES  
2016**

**CAIO DE SÁ DAL'COL**

**DA (NÃO) INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE  
QUALQUER NATUREZA NA CONTRATAÇÃO DE *DATA CENTER*  
LOCALIZADO NO EXTERIOR**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao curso de Especialização em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

**VITÓRIA/ES  
2016**

## RESUMO

O presente trabalho traz uma análise crítica quanto à (não) incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza na contratação de *data center* localizado fora do território brasileiro, ou seja, na locação de espaço em centro de dados localizado no exterior. Para tanto, será necessário analisar a fundo alguns dos critérios da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, atividade que envolverá, por consequência, a fixação de alguns conceitos do direito civil, com o fito de melhor distinguirmos seus institutos. Com a fixação destes conceitos, torna-se possível uma análise sistêmica e isenta desta figura contratual incipiente e alienígena, em coerência com o ordenamento jurídico pátrio.

**Palavras-chave:** *Data center* no exterior – Natureza jurídica – ISSQN – O conceito de serviço – Resultado – Locação de espaço em bem imóvel – Não-incidência.

## **ABSTRACT**

This study provides a critical analysis of the tax incidence (or not) on services when hiring data center located abroad, in other words, when leasing a cabinet in data center outside Brazil. Therefore, it will be mandatory to analyze some elements of the ISS's tax-incidence rule, which also requires us to appoint some definitions of civil law, willing to better distinguish its institutes. Better explaining these concepts, it is possible to do a neutral and systemic analysis of this new and foreign contractual figure, in line with the Brazilian legal order.

**Keywords:** Data center abroad - Legal nature - ISS - The concept of service - Result - Leasing of a cabinet – Non incidence.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	06
<b>1 – DO OBJETO DE ESTUDO</b> .....	08
<b>2 – DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b> .....	09
2.1 – DO CRITÉRIO MATERIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	11
2.1.1 – Do caráter de superposição do Direito Tributário.....	12
2.1.2 – Do alcance da expressão “Serviços de Qualquer Natureza”.....	15
2.2 – DO CONCEITO DE “RESULTADO” PARA FINS DE INCIDÊNCIA OU NÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	18
<b>3 – DO CONCEITO E DOS ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES DO DATA CENTER – DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b> .....	22
3.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CLASSIFICAR A LOCAÇÃO DE ESPAÇO EM CENTRO DE DADOS ( <i>DATA CENTER</i> ) COMO SERVIÇO – DA LOCAÇÃO DE ESPAÇO EM BEM IMÓVEL.....	25
3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR COMO OCORRIDO O RESULTADO NO BRASIL QUANDO A CONTRATAÇÃO DE <i>DATA CENTER</i> É REALIZADA NO EXTERIOR.....	30
<b>CONCLUSÃO</b> .....	32
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	33

## INTRODUÇÃO

O mundo tem passado por substanciais mudanças. As grandes guerras mundiais impulsionaram o desenvolvimento da tecnologia, acentuando-se sobremaneira tal fenômeno nas últimas décadas. Todos os dias surgem novidades e a de ontem já se encontra obsoleta amanhã.

Com o avanço tecnológico, os países experimentaram uma espécie de dissolução de suas fronteiras. Na medida em que a comunicação e a troca de dados se tornou cada vez mais simples e acessível, cresceu a complexidade das relações e, por consequência, a dificuldade em sua regulamentação e fiscalização. Neste ponto, é de bom alvitre salientar que o próprio incremento de tecnologia deveu-se, em grande parte, à incessante busca da sociedade empresária pela melhor qualidade de seus produtos e serviços, de forma a oportunizar aos cidadãos sempre que houver de melhor no mercado.

Diante desse cenário, as manifestações legislativas nem sempre conseguem acompanhar as transformações sociais. O direito não cria a realidade, ele a persegue. Porém, na ânsia de logo tentar enquadrar a nova relação social em algum instituto jurídico preexistente, os intérpretes do direito acabam por equivocar-se. Incorrem em analogias e subsunções impróprias, ao arrepio da ordem jurídica pátria, sobretudo quando toca o campo tributário, em que a sanha arrecadatória do Fisco funciona como verdadeiro antolho<sup>1</sup> sobre os olhos do intérprete. Este só enxerga um caminho: o da incidência tributária. O que se revela ainda mais preocupante, pois invade o direito de propriedade do cidadão, garantia das mais caras do Estado Democrático de Direito, e que somente pode ser limitado com atenção aos contornos impostos pelo texto constitucional.

Nesse contexto é que se insere a locação de espaço em *data center* localizado fora do território nacional, questão jurídica enfrentada pelo autor antes na prática do que em teoria, e antes por necessidade, que por mera curiosidade – como de praxe em se tratando de negócios jurídicos envolvendo novas tecnologias.

---

<sup>1</sup> Palas acessórias dos cabrestos postas de modo que os animais só possam ver em frente e para baixo.

Desta maneira, cumpre salientar que a Solução de Divergência nº 6 – Cosit, da Receita Federal, incorreu no alertado equívoco, ao decidir que a atividade de locação de espaço em *data center* localizado no exterior “não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas como uma típica prestação de serviços”, sem perquirir os reais contornos do instituto, suas formas de estruturação, sem atentar a algumas peculiaridades dessa atividade, bem como aos conceitos de Direito Civil necessários à formação de um posicionamento consistente quanto à incidência tributária (ou não) na hipótese em comento.

## 1 DO OBJETO DE ESTUDO

O presente trabalho tem por escopo analisar os aspectos tributários envolvidos na atividade de locação de espaço em *data center*. Explicitando o corte metodológico eleito pelo autor, analisar-se-á a incidência ou não do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de locação de espaço em *data center* situado no exterior, por empresa nacional, especificamente na seguinte modalidade: naquela em que a empresa pátria loca o servidor e também o espaço em que será alocado. Por óbvio, o presente trabalho não deixará de entrar na discussão acerca das demais hipóteses de contratação de um *data center*, como naquela em que a sociedade empresária brasileira detém a propriedade do servidor, e apenas aluga o espaço em território estrangeiro da empresa alienígena para abrigar seu equipamento. Porém, não se destinará a esgotar o assunto.

Por óbvio, não poderemos descurar de tecer uma breve conceituação dos institutos utilizados como premissas para o presente trabalho, sem, entretanto, adentrar-nos a suas minúcias, desprezando eventuais discussões doutrinárias e jurisprudenciais a respeito.

A escolha da espécie tributária em comento – especificamente o ISSQN – se deu em razão da importância de se definir a natureza jurídica da atividade, cuja qualificação ou não como “serviço” implica em notáveis consequências para a definição de incidência (e da não-incidência) na fonte do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS-Importação<sup>2</sup>.

Por fim, insta destacar que não pretende este emaranhado de palavras, todavia, estancar o debate sobre o tema. Muito pelo contrário: pretende-se, justamente, incitá-lo, de forma a aperfeiçoar a aplicação e a interpretação do sistema tributário brasileiro, evitando arbitrariedades e desatinos contra o cidadão.

---

<sup>2</sup> A cobrança de CIDE-Royalties se dá por entender o Fisco brasileiro que, nessas operações, há transferência de tecnologia. Também não se pode admitir essa cobrança, pois não há efetiva transferência de tecnologia. No entanto, esta não é uma consequência direta da classificação ou não da atividade como serviço tributável pelo ISSQN.

## 2. DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Inicialmente, com vistas a tentar aclarar a mente do incauto leitor, nunca é demais lembrar e redesenhar a regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Dessa forma, ainda que possa não comportar todas as hipóteses imagináveis do fenômeno da incidência tributária do referido imposto, inegavelmente auxilia e diminui as chances de erro do intérprete na análise da incidência ou não da norma jurídica – no sentido de aplicar o texto legal referente ao ISSQN ao fato observado – sobre determinada conduta. No mesmo sentido, destina-se também ao legislador, que, muito embora detenha certa discricionariedade para estipular as possíveis hipóteses em que a prestação de serviços será tributada, não pode fugir dos conceitos previamente estabelecidos constitucionalmente e fixados pelo instituto<sup>3</sup>.

Nesse compasso, extrai-se do texto constitucional, mais especificamente de seu artigo 156, III, o fundamento para a cobrança do aludido imposto, consoante melhor se observa de seu próprio texto, *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.

---

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

---

<sup>3</sup> Escorreita é a observação tecida por Paulo de Barros Carvalho, senão veja-se: “o esquema da regra-matriz de incidência é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse modelo normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando esclarecer questões jurídicas mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o Texto Constitucional”. *Direito Tributário: linguagem e método*, 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 773.

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;

Tem-se, portanto, que o ISSQN é um imposto de competência municipal, incidente sobre os serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, excluindo-se de suas hipóteses de incidência as operações de transporte intermunicipal e interestadual, que constituem o critério material de outro imposto, o ICMS.

Logo de início, nota-se que a regulamentação pormenorizada da matéria, assim como tantas outras, foi delegada pelo constituinte ao legislador complementar<sup>4</sup>. Vale, no entanto, destacar, que o legislador não pode desvirtuar os contornos mínimos do conceito previamente estabelecido pela Constituição Federal. Quem conceitua, é a Carta Maior; a lei complementar apenas define<sup>5</sup>. Nesse espeque, além de encaixar-se no conceito constitucional de serviço, o fato impositivo também deve estar inserto na lei complementar, esta atua enquanto autorizadora. Os Municípios, pois, somente poderão tributar os serviços inclusos, atualmente, na Lei Complementar 116/2003<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Cumpre aqui transcrever salutar advertência do mestre Paulo de Barros Carvalho nesse sentido: “Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno”. *Direito Tributário: linguagem e método*, 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 771-772.

<sup>5</sup> “A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.” ATALIBA, Geraldo. *Imposto sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e Ingressos Gratuitos*. In: Revista de Direito Administrativo nº 104. Rio de Janeiro: FGV, abr-jun. 1971, p.383. Vale trazer à balha ainda perfeita distinção entre Conceito e Serviço firmada por Betina Treiger Grupenmacher, senão veja-se: “*Conceito* é a compreensão que alguém tem de uma palavra; noção, concepção, ideia. E, deste modo, da interpretação sistemática das normas constitucionais, extraem-se os conceitos dos termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos impostos insertados na competência impositiva de cada uma das pessoas políticas de Direito Público. Ao estabelecer conceitos constitucionais, o constituinte limitou a atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos, quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar. Já a *definição*, usualmente estabelecida em nível infraconstitucional, é a operação linguística que busca a determinação clara e precisa de um conceito ou de um objeto. Assim, a definição tem o condão de precisar os elementos genericamente estabelecidos nos conceitos. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços*. In: O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. MOREIRA, André Mendes [et all]. São Paulo: Noeses, 2014, p. 85.

<sup>6</sup> O ISS é um imposto municipal. É dizer ao Município competirá instituí-lo (CF, art., 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III). Isto não quer dizer que a lei

A partir do regramento constitucional, cumpre explicitar a regra-matriz de incidência do imposto ora tratado. No esquema traçado por Paulo de Barros Carvalho, temos o seguinte:

“Hipótese:

- critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação;
- critério espacial: âmbito territorial do Município;
- critério temporal: momento da prestação do serviço.

Consequência:

- critério pessoal: *sujeito ativo*: Município [ou o Distrito Federal, nos termos dos arts. 32, §1º, e 147, do Texto Constitucional]; *sujeito passivo*: prestador do serviço;
- critério quantitativo: *base de cálculo*: preço do serviço; *alíquota*: aquela prevista na legislação do imposto<sup>7</sup>.”

Por óbvio, na subsunção aos eventos do mundo real, essa fórmula ideal da regra-matriz de incidência ganha contornos mais complexos. No entanto, conforme já advertido, não pode o intérprete da norma ultrapassar os limites lógicos impostos pela regra matriz.

Na análise aqui tecida, deixaremos de lado os demais critérios da regra-matriz de incidência tributária para nos concentrarmos, tão somente, no critério material da regra, que, por si só, é o elemento chave para solucionar a discussão que se põe à mesa.

---

complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto. ( ... ) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art., 146, I). E isso ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º). ( ... ) não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa. ( ... ) Não há como falar em isenção, mas, simplesmente, em exclusão de serviços praticados pelas instituições mencionadas. Trata-se, na verdade, de não incidência, motivo por que não há invocar o disposto no art. 151, III, da CF" (RE 361.829, voto do Min. Carlos Velloso, DJ. 24 fev., 2006). MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6ª. Ed., Ed. Saraiva: São Paulo, 2007, p. 694.

<sup>7</sup> *Direito Tributário: linguagem e método*, 5ªEd. São Paulo: Noeses, 2013, p. 771-772.

## 2.1 – DO CRITÉRIO MATERIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

É assente que o critério material é a conduta eleita pelo legislador cuja efetivação deflagra a instauração da relação jurídica tributária; é o que define o evento no mundo fático que será relevante para a ordem jurídica, especialmente para fins de incidência tributária. É, portanto, o núcleo do antecedente tributário.

O critério material do ISSQN, por determinação constitucional, é a prestação de “serviços de qualquer natureza”, conforme definido no art. 156, III, da CF.

### 2.1.1 – Do caráter de superposição do Direito Tributário

É forçoso convir, desde logo, que a interpretação conferida à expressão “serviços de qualquer natureza” não pode fugir do próprio conceito de “serviços”; não podem os municípios, pretender a incidência do ISSQN sobre, por exemplo, bens (móveis ou imóveis), ou, ainda, sobre a renda<sup>8</sup>.

Nesse compasso, insta ressaltar que o constituinte, ao fixar a competência do município para instituir o imposto sobre serviços, utilizou-se de conceito próprio do Direito Privado, constitucionalizando, assim, o instituto<sup>9</sup>. Dessa maneira, a hipótese de

---

<sup>8</sup> Em crítica à constante desvirtuamento dos institutos, Andrei Pitten Velloso leciona que “Não se pode tributar um fato cuja construção conceitual não se amolda ao conceito normativo simplesmente porque é destinado à prática de fato tributável. Somente este pode estar sujeito à imposição, já que a aplicação das regras pressupõe a correspondência entre a construção conceitual dos fatos e da norma. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 60-61.

<sup>9</sup> “O conceito e a definição da prestação de serviço, instituto próprio do Direito Privado, foi expressamente constitucionalizado pelo enunciado do artigo 156, inciso III, da Constituição da República (CF), de modo que o conteúdo da expressão contida no enunciado constitucional se encontra carregado de sentido próprio atribuído historicamente pelo Direito Privado.

É a constitucionalização de um instituto próprio de Direito Privado, tomado pelo Poder Constituinte, na qualidade de matéria-prima na elaboração do enunciado constitucional, mas carregado de sentido. O legislador tributário está sim autorizado a atribuir aos atos civis efeitos tributários próprios (art. 109 do CTN). E esse fenômeno se dá por ocasião da feitura do conseqüente normativo (constituição da relação jurídica). O que é vedado ao legislador tributário é confundir o que a Constituição separou. No ato de elaboração legislativa não se permite unificar ou assemelhar institutos consagrados pelo Direito. Se permitido, desconsiderar-se-ia por completo a rígida discriminação de competências tributárias que o Poder Constituinte, no alto de seu exercício pleno de soberania e representação popular, houve por bem assim positivar.

incidência do ISSQN é a prestação de serviços, e “prestação de serviços” está delimitada pelo Direito Privado<sup>10</sup>. Sob o prisma da segurança jurídica, não se pode, a todo momento, querer transmutar, alterar ou alargar institutos já sedimentados, sobretudo no ramo do direito tributário, em que vige fortemente o princípio da legalidade, de forma a revelar a indispensável tipicidade, em que “*o que não é serviço não pode ser transformado em serviço por ‘ficção jurídica’, eis que tal técnica hermenêutica é inadmissível no direito tributário*”<sup>11</sup>

Como consabido, o direito tributário é um eminentemente um direito de sobreposição, ou seja, na clássica lição de Alberto Xavier, “reporta-se a situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, as quais são — na sua grande generalidade — objecto de regulamentação por outros ramos do Direito, de harmonia com o ponto de vista objectivo e peculiar que os informam”<sup>12</sup>.

O art. 109 do Código Tributário Nacional explicita o carácter de sobreposição deste ramo do direito, ao dispor expressamente que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

---

Daí a necessária busca no Direito Privado dos elementos componentes da prestação de serviços para fins de tributação, com o fito de inserir a descrição desse fato jurídico na hipótese normativa do Imposto Sobre Serviços (ISS) e dos demais tributos incidentes mais especificamente sobre as prestações internacionais de serviços, de modo a respeitar a discriminação de rendas tributárias minuciosamente repartidas pelo legislador constituinte.” MACHADO, Gustavo Pagliuso. *Aspectos tributários da importação de serviços*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 24.

<sup>10</sup> No histórico julgamento que definiu pela impossibilidade de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, o Ministro Marco Aurélio afirmou categoricamente que: “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesse do Estado, embora não enquadráveis como primários.” BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE nº 116.121-3/SP*, Rel. Min. Marco Aurélio, 2001, p. 705.

<sup>11</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Armadores estrangeiros que se reembolsam das despesas com operadores portuários de embarcadores e consignatários (THC e outras) – ISS é pago pelos operadores – ilegalidade da legislação do município de manaus que pretende cobrar iss no reembolso de tais despesas com as operações já incididas pelo referido tributo*. In: *Panóptica*, Vitória, vol. 8, n. 2 (n. 26), p. 169-194, jul./dez. 2013, p. 178.

<sup>12</sup> *Manual de Direito Fiscal I (Reimpressão)*, Lisboa: Almedina, 1981, p. 22-23.

No entanto, o art. 110 do mesmo diploma tributário já tece pertinente advertência: 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, para definir ou limitar competências tributárias. Obtempera-se que referida advertência seria desnecessária<sup>13</sup>. O próprio texto constitucional já se encarregou de constitucionalizar os preceitos de direito privado que lhe são caros. Funciona, porém, como reforço argumentativo; ferramenta de densificação constitucional<sup>14</sup>.

Assim, o ISSQN somente poderá ser cobrado nos termos acima brevemente delineados, não podendo, em hipótese alguma, ultrapassar tais contornos. Caso se deseje tributar uma hipótese de incidência diversa daquela delineada no art. 156, III, não mais se estará tratando do imposto sobre serviços, mas, sim, do exercício da competência residual, privativa da União. Na hipótese em que o ente municipal decida pela incidência de um imposto cujo critério material exorbite aquele previsto pelo texto constitucional – mormente, aqueles excluídos do conceito de “serviços” – incorre em patente usurpação da competência da União, o que macula gravemente a exação<sup>15</sup>.

Desse modo, estando fixadas as premissas iniciais, imprescindível se faz a análise do que seria efetivamente “serviço”, com base no Direito Privado, visto que,

---

<sup>13</sup> “Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado. Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição”. MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e a locação ou cessão de direito de uso*. 2004, p.10-11. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000026.pdf>. Acesso em: 25.mai.2016.

<sup>14</sup>A respeito da ideia de densificação constitucional, ver: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003.

<sup>15</sup> “Todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão previstos, expressamente, de forma explícita ou implícita, na Constituição Federal, no bojo da discriminação das competências tributárias outorgadas às pessoas políticas. Sobre os fatos nela não explicitamente previstos, a própria Magna Carta atribui à União, de modo expreso, competência para instituir impostos (desde que não se confundam com os nela discriminados). Outorgou-lhe a chamada competência residual, pela qual todo e qualquer fato, que não aqueles expressa e implicitamente colocados sob a competência das outras pessoas políticas (Estados e Municípios), inclui-se na competência da União. Disso resulta que todo e qualquer fato que – exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal – for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia”. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 26-27.

inevitavelmente, repita-se, referido conceito privatístico irá irradiar-se por todo o sistema jurídico.

### **2.1.2 – Do alcance da expressão “Serviços de Qualquer Natureza”**

Conforme já destacado algumas vezes no presente trabalho, a materialidade do ISSQN apenas pode ser verificada de percuciosa análise no núcleo de seu critério material, qual seja, a expressão “prestação de serviços”.

Em primeiro lugar, impende esposar que o texto constitucional apenas faz referência ao fato “serviço”. Apesar do constituinte não ter sido expresso, necessariamente e implicitamente, ele, ao delimitar a competência para a cobrança do aludido imposto, refere-se a seu produtor<sup>16</sup>. O conteúdo econômico do arquétipo constitucional deixa transparecer ser o prestador o verdadeiro beneficiário da prestação, sendo mensurável seu proveito econômico da atividade.

A seguir, passa-se à definição da expressão nuclear acima citada, “prestação de serviços”.

Serviço, na definição vocabular, é o “1 - ato ou efeito de servir; 2 - exercício, funções, trabalho do que serve; 3 - execução de trabalho ou desempenho de funções, ordenados ou pagos por outrem; 4 - ato ou ação útil aos interesses de alguém”<sup>17</sup>.

No linguajar jurídico, Maria Helena Diniz conceitua serviço como o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva<sup>18</sup>”.

Aires Fernandino Barreto, por sua vez, define a atividade como sendo “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para

---

<sup>16</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 31.

<sup>17</sup> MICHAELIS. *Dicionário de português online*. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portuguesportugues&palavra=servi%E7o>> . Acesso em: 25.mar.2016.

<sup>18</sup> *Dicionário Jurídico*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 311.

outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”<sup>19</sup>, que não o município.

Nesse contexto, explicita que, por “desempenho de atividade”, deve-se entender um comportamento humano, o desenvolvimento de um esforço pessoal traduzido num ato ou conjunto de atos.

Em outra ocasião, Aires F. Barreto propõe o conceito constitucional de serviço como sendo uma “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, *tendente à obtenção de um bem material ou imaterial*”.<sup>20</sup>

Também José Eduardo Soares de Melo define que:

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço, mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.”<sup>21</sup>

Vale, ainda, ressaltar que a prestação de serviços é uma atividade autônoma, remunerada, e que não costuma ter caráter continuado, muito pelo contrário: costuma ser de breve duração<sup>22</sup>.

Como se pode ver, o cerne da definição está no esforço humano, produzindo utilidade a terceiro<sup>23</sup>. Em que pesem as pequenas variações conceituais, é indubitável que a prestação de serviços aparece sempre como uma obrigação de fazer.

---

<sup>19</sup> BARRETO, Aires Fernandino. “*Usucapião e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis*”, in: Revista de Direito Tributário, nº 17/18, p. 40/41.

<sup>20</sup> ISS – *Não Incidência sobre Cessão de Espaço em Bem Imóvel*. In: Revista de Direito Tributário nº 76. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 49-50.

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. (atual. conforme a Lei Complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003, p.33.

<sup>22</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. *Aspectos tributários da importação de serviços*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 32.

<sup>23</sup> Também nesse sentido, manifestou-se o Min. Marco Aurélio: “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *RE nº 116.121-3/SP*, Rel. Min. Marco Aurélio, 2001, p. 705.

E as obrigações de fazer distinguem-se da obrigação de dar em razão principalmente de seu objeto: na obrigação de dar, há a obrigação de entregar a coisa; ao passo que, nas obrigações de fazer, o objeto da prestação é o ato do contratado, do devedor. Ou seja, nas obrigações de dar, um dos contratantes obriga-se a entregar um bem, algo já existente. As obrigações de fazer, diversamente, impõem do contratante a elaboração, produção, mediante esforço humano, de algo até então inexistente<sup>24</sup>.

Nesse ínterim, cumpre transcrever interessante lição de Orlando Gomes:

Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.<sup>25</sup>

Por essas razões, acertadamente, conclui, indene de dúvidas e peremptoriamente, Aires Fernandino Barreto que “*de fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um facere. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá*”<sup>26</sup>.

Desse modo, relevante frisar ainda que, para que haja realmente a caracterização de uma obrigação de fazer, materializando-se em uma prestação de serviço, faz-se indispensável a presença da prestação de serviço como o elemento principal da contratação. Portanto, para efeitos de incidência tributária, há a obrigação de acurada apreciação acerca do fim, do objetivo do contrato, para saber se ali será uma prestação de serviço ou não<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 43. e CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ªEd. São Paulo: Noeses, 2013, P.775.

<sup>25</sup> *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 67. Também neste sentido: “Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer”. JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 90.

<sup>26</sup> *ISS na Constituição e na lei*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 44.

<sup>27</sup> No mesmo sentido, elucidativas são as palavras de Marcelo Caron Baptista ao destacar que “sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de ‘prestação-fim’, saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas ‘prestações-meio’

Pouco importará, para fins tributários, que, para o alcance do objetivo final do contrato, tenha sido necessária a realização de algum serviço, como, por exemplo, no caso em que o fim principal de um contrato é o aluguel de uma estrutura, compreendendo toldos, tendas e afins, para uma festa, sendo que, necessariamente, será preciso a montagem dos referidos equipamentos. Neste caso, por certo, não deverá haver a tributação por meio do ISSQN, porquanto a aludida montagem apenas é um meio para a consecução do objetivo do contrato. O fim do contrato, o produto a ser usufruído, é a entrega da estrutura montada. A montagem desvela-se apenas como um auxílio, sem a desejável – para o Fisco, geralmente – autonomia para ser tratado como serviço individualizado.

## 2.2 DO CONCEITO DE “RESULTADO” PARA FINS DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Pode-se dizer que a Lei Complementar nº 116/2003 instituiu nova modalidade de cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza também irá incidir sobre fatos praticados no exterior<sup>28</sup>. Diante disso, infere-se que o legislador pátrio optou pelo princípio do destino (exportações são isentas e importações são tributáveis), em detrimento do princípio da origem (exportações são tributáveis e importações são isentas), ou seja, em tese, todos os serviços consumidos em um país estarão sujeitos à tributação<sup>29</sup>.

Para melhor visualização das hipóteses elegidas pelo legislador, importa trazer à colação os artigos 1º, §1º e 2º, parágrafo único, ambos das LC nº 116/2003, *in verbis*:

---

da sua realização”. *ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005, p. 284.

<sup>28</sup> Neste ponto, válido ressaltar que há fortes argumentos pela inconstitucionalidade de referida tributação, contudo, por razões metodológicas, tal tema não será abordado no presente trabalho. Por todos, ver: ALVES, Anna Emilia Cordelli. *ISS – Aspectos relevantes decorrentes da análise do artigo 1º da Lei Complementar n.116, de 31 de julho de 2003*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 99. São Paulo: Dialética, 2003. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS – Não incidência sobre a Importação de Serviços*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 201, jun. 2012, p. 19-27.

<sup>29</sup> Para mais detalhes, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *ISS sobre a importação de serviços do exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p. 39-42.

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

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

---

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

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

Como se vê, melhor explicando, o imposto também incidirá sobre aqueles serviços provenientes do exterior e aqueles que tenham se iniciado no exterior. Contudo, com base no princípio da igualdade<sup>30</sup>, as situações alhures descritas somente poderão sofrer exação tributária nos casos em que o resultado se verifique no Brasil. Pois, do contrário, abriria espaço para o Brasil imiscuir-se em fatos totalmente alheios ao território nacional, invadindo a soberania dos demais países, delicado campo das relações internacionais.

Conquanto um pouco longo, merece trazer à balha as tão acertadas quanto incisivas palavras de Luís Eduardo Schoueri sobre o tema, senão veja-se:

No que se refere à exportação de serviços, constata-se que ali não se enquadram, a teor do parágrafo único do artigo 2º, “os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”. Note-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado, é irrelevante a sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário, *cumulativamente*, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique o resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no País.

---

<sup>30</sup> Sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri tece interessante observação: “Ora, se foi eleito um princípio (destino), é lícito esperar que o legislador complementar tenha sido coerente em sua opção. Ou seja: na ausência de indicação em contrário, importação e exportação são uma única espécie de operação, vista a partir de dois ângulos (se um país exporta, outro importa). É assim que o mesmo princípio de destino que desonera a exportação exige, em seu reverso, a tributação das importações. Daí que se uma operação é considerada uma exportação, o seu oposto será uma importação, e vice e versa. SCHOUERI, Luís Eduardo. *ISS sobre a importação de serviços do exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p. 45.

Ora, para a importação de serviços, pode-se aplicar o dispositivo acima, *mutatis mutandis*, para concluir-se que ali não se incluem os *serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil*.<sup>31</sup>

Destarte, há de haver, essencialmente, elemento de conexão com o Brasil, em que o fim almejado seja verificado no país canarinho. Obviamente, a observância deste elemento de conexão quando o serviço tenha começado no exterior e tenha sido finalizado no Brasil é de simples verificação.

Noutro giro, a zona de penumbra aumenta substancialmente quando os serviços são finalizados no exterior<sup>32</sup>. Para aferir se os resultados são percebidos no Brasil ou não, imprescindível se faz uma criteriosa observância do contrato entabulado entre as partes, de forma a tentar extrair deste todos os meandros, tanto sobre as atividades a serem realizadas, tanto onde será o local de seu resultado.<sup>33</sup> Ademais, deve-se buscar, igualmente, o local em que houve a necessidade do serviço, o local em que ele trará utilidade<sup>34</sup>.

Com efeito, deverá restar presente, ao mínimo, o elemento conectivo entre a atividade fim perpetrada e o Brasil. Este elo deverá ser importante e ter a capacidade para influir no resultado final da atividade que poderá ensejar a tributação, para que realmente se observe o resultado e, assim, o evento seja passível de incidência tributária.

---

<sup>31</sup>ISS sobre a importação de serviços do exterior. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p. 45.

<sup>32</sup> Há bastante controvérsia acerca do assunto, existindo as mais distintas ideias e correntes. Para aprofundamento, ver: CARRAZA, Roque Antônio. *ISS — Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior — não incidência — exegese do art. 2º, I e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/03*. Direito Tributário Internacional, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007. GRANATO, Marcelo de Azevedo. *O Lugar da Informação: Considerações sobre a Interpretação do Termo “Resultado” na Lei Complementar 11/2003*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 227, ago. 2014, p. 73-79. BOARETO, Roberta Callijão; GALEOTE, Murilo. *O ISS e a exportação de serviços para o exterior. Uma abordagem prática da questão. A perspectiva da Jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 23, vol. 121, mar-abr.2015, p. 207-223. VENTURA, Bruno Matos. *ISS: Análise Constitucional do Conceito de “Resultado”*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 243, dez. 2015, p. 18-27.

<sup>33</sup> Nesse sentido, ver: MACHADO, Gustavo Pagliuso. *Aspectos tributários da importação de serviços*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 304.

<sup>34</sup> Descobre-se o local do resultado com base no lugar em que o serviço trouxe utilidade, vale dizer, pelo lugar onde se necessitou do serviço. O resultado refere-se em especial à ‘causa do contrato’. SCHOUERI, Luís Eduardo. *ISS sobre a importação de serviços do exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p.43.

Neste ínterim, cumpre observar que a própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), informa que os serviços somente devem ser tributados no local em que o uso comercial acontecer, *in verbis*<sup>35</sup>:

O princípio do destino é designado para garantir que o imposto sobre serviços e intangíveis comercializados internacionalmente seja em última análise arrecadado apenas na jurisdição onde o consumo final ocorre, mantendo, desse modo a neutralidade com o sistema IVA, aplicável ao comércio internacional. (...) No contexto de transações *business-to-business*, o princípio do destino é geralmente implementado de forma a alocar os direitos de tributar sobre suprimentos (leia-se: serviços e intangíveis) internacionalmente comercializados à jurisdição onde o uso comercial deve ocorrer, pois isso facilita o objetivo final de garantir que o imposto é pago e a receita reverta para a jurisdição onde a oferta ao consumidor irá ocorrer. Isto garante que serviços e intangíveis sejam tributados de acordo com as regras da jurisdição do consumidor independentemente da jurisdição de onde eles são supridos. Isto também garante igualdade de condições para fornecedores (de serviços e intangíveis), de modo que os negócios tendentes a adquirir tais serviços sejam orientados por motivações econômicas e não tributárias.

Levando a cabo a interpretação clássica exarada pelo famoso precedente do STJ – Resp nº 831.124-RJ, STJ, Primeira Turma, relator: Ministro José Delgado, julgado em 8/8/2006, publicado no DJ de 25/9/2006 –, em que o Tribunal decidiu que os serviços de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves (que somente seriam novamente utilizadas no exterior), contratados por pessoas jurídicas do exterior para a realização em Petrópolis/RJ, os seus resultados seriam verificados no Brasil, o “resultado” deveria ser entendido como a conclusão dos serviços.

---

<sup>35</sup> Citação extraída de MACHADO, Gustavo Pagliuso. *Aspectos tributários da importação de serviços*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 308.

### **3 DO CONCEITO E DOS ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES DO *DATA CENTER* – DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Estabelecidas tais premissas, forçoso se faz definir o que seria um *data center*, quais as suas possíveis atividades e se estas podem revelar-se como “prestação de serviços”; analisando, por derradeiro, a possibilidade ou não de incidência do ISSQN.

Com o aumento exponencial do volume das trocas de dados via *Internet*, cresce também a preocupação das empresas com o armazenamento desses dados que, além de necessitarem de um espaço virtual, acabam por exigir também um espaço físico para seu armazenamento.

Assim como o mundo real, o mundo virtual também precisa de segurança; o mundo virtual precisa de uma estrutura física para existir. Considerando a alta tecnologia envolvida nas máquinas de armazenamento de dados, elas também exigem um ambiente especialmente projetado para aloca-las. E o custo de manter um centro de dados próprio é para poucos, como o Google e o Yahoo, para os demais, os *data centers* resolvem o problema.

Os *data centers*, ou “centro de dados”, em linhas gerais, são uma espécie de condomínio entre as empresas que necessitam de um espaço físico adequado para armazenar seus servidores – cada uma delas loca apenas uma parte do imóvel e, assim, podem dividir os custos de refrigeração, segurança e estrutura do espaço<sup>36</sup>.

Assim, os *data center* são imóveis projetados, em geral, para o armazenamento de equipamentos eletrônicos, como, por exemplo, computadores-servidores, sistemas de armazenamento de dados (*storages*) e ativos de rede (*switches*, roteadores).

Esses “centros de dados” têm, normalmente, uma estrutura bastante segura, em todos os níveis, de modo que disponibiliza condições ideais de funcionamento, por meio de controle de temperatura, energia e segurança reforçada. O pé direito é alto, e o chão

---

<sup>36</sup> Somente a título exemplificativo, os centros de dados contam com um avançado sistema anti-incêndio, em que os extintores, juntos, podem apagar o fogo em apenas dez segundos. No entanto, cada um desses extintores custa cerca de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

também é suspenso, para que a circulação do ar não fique comprometida, assegurando que os aparelhos permaneçam em uma temperatura estável.

Conforme salientado alhures, cada *data center* comporta milhares de espaços individuais, estruturados como uma verdadeira jaula, e que são alugados a diferentes clientes. Essas “jaulas” são separadas e independentes entre si, ficando a cargo daquele que for utilizá-la a disposição dos aparelhos que bem entender, da maneira que lhe convier.

Para a estruturação de um *data center*, por óbvio, há a necessidade de um alto grau de especialização, no sentido de construir e preparar um local que garanta segurança máxima aos futuros clientes. O esforço humano excepcional apenas é empreendido na idealização e construção do espaço. Após a concretização de tais procedimentos, tem-se apenas atividades tendentes à manutenção do espaço, como aquelas de limpeza e monitoramento de segurança, não se exigindo mais esforço humano para a realização da atividade, que consiste, tão somente, na disponibilização do espaço para o armazenamento do maquinário responsável pelo armazenamento e troca de dados de cada cliente na rede mundial de computadores.

Ernest Holloway, gerente de operações da Equinix, maior empresa no ramo de locação de espaços em *data center* explica que a empresa sequer se considera do ramo da *Internet*: “*nós não fornecemos conexões para a Internet*”. E completa: “*minha responsabilidade é fazer com que os clientes tenham energia elétrica contínua e ininterrupta, que a segurança funcione e que o controle ambiental – a temperatura no local – seja bem regulada*”<sup>37</sup>.

A Equinix, no ano de 2013, contava trinta e seis *data centers* espalhados pelo mundo, e somava um total aproximado de 1.700 (mil e setecentos) locatários. Apenas a título de exemplo, em uma das suas unidades, há somente dezessete funcionários, o que demonstra que a atividade humana é o menor dos recursos de que se utiliza a empresa.

---

<sup>37</sup> Reportagem transmitida pela rede Globonews. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=uyPflC73jzQ>>. Publicado em: 13 de maio de 2013. Acesso em: 29 de março de 2016.

Nessa toada, vale destacar que o *data center* é somente o espaço destinado à inserção dos equipamentos. Não há para a empresa locadora qualquer poder, de fato ou jurídico, sobre o que estará dentro da estrutura locada. O gerenciamento dos computadores-servidores é todo realizado pelo contratante (locatário). O proprietário do imóvel do *data center* não pode sequer ingressar no espaço locado. Não há qualquer ingerência. A propriedade dos servidores e de eventuais outros equipamentos que estejam insertos naquela determinada estrutura locada é do locatário. Alfim, vale destacar que o espaço locado deverá ser devolvido no mesmo estado em que tenha sido recebido. Não há, pois, esforço humano e consumo.

Por oportuno, imprescindível frisar que qualquer tipo de serviço que eventualmente seja necessário nos equipamentos instalados nos espaços locados é requisitado e contratado em separado – visto que não tem relação direta com o espaço, explicitando expressamente qual será o esforço humano a ser engendrado. Este seria o caso de, em determinado dia, acontecer uma eventual pane ou dano em um dos computadores-servidores, de maneira que se exigirá um conserto imediato, com a necessidade de, para que o equipamento volte a funcionar, que o seu conserto seja realizado manualmente. Como, provavelmente, aquele que usufrui do computador-servidor não teria tempo hábil para promover o conserto da máquina, sem acarretar maiores prejuízos aos seus clientes, contraria em separado os serviços de algum técnico para resolver o problema.

Há, ainda, a possibilidade de se contratar o espaço no *data center* em conjunto com os serviços de gerenciamento dos computadores-servidores e demais equipamentos. Porém, tal hipótese, em razão do corte metodológico adotado no presente trabalho, não será objeto deste estudo. É inegável que, o empresário que detém a estrutura de um *data center*, com vistas a agregar valor à sua atividade empresarial, ofertará as mais variadas possibilidades de utilização do espaço, podendo, inclusive, providenciar a disponibilização de mão de obra para o total controle dos servidores ali dispostos, exercendo, ele mesmo, o gerenciamento e o armazenamento dos dados.

Ademais, cumpre elucidar que também há a possibilidade de se alugar o próprio servidor da empresa que opera o *data center*, o que, por certo, também configura

hipótese diversa da ora tratada, e que, de igual maneira, não será analisado neste trabalho.

Ressalte-se, pois: o presente trabalho restringe-se à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na locação de espaço em *data center*, nos casos em que a empresa contratante localiza-se no Brasil e opta por locar um espaço em um centro de dados no exterior, para deixar sua máquina com segurança e em ambiente adequado.

### 3.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CLASSIFICAR A LOCAÇÃO DE ESPAÇO EM CENTRO DE DADOS (*DATA CENTER*) COMO SERVIÇO – DA LOCAÇÃO DE ESPAÇO EM BEM IMÓVEL

Recentemente, a Solução de Divergência nº 6 – Cosit, da Receita Federal<sup>38</sup> decidiu que “a contratação de um *data center* não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas sim como uma típica prestação de serviços”.

Nos termos da argumentação tecida pelo órgão do Ministério da Fazenda, nos contratos que envolvem o centro de dados não se verificaria a “entrega da coisa”, no caso, a entrega do servidor à empresa brasileira, pois “a empresa brasileira ou seus clientes acessam o servidor remotamente a partir do Brasil”. E, sem a entrega do bem móvel, não haveria que se falar em locação do bem móvel.

Primeiramente, há que se destacar que, no caso em análise, conforme já salientado, trata-se da hipótese diversa, em que a empresa brasileira é a própria dona do servidor de dados, e apenas aluga um dos espaços individuais para alocar seu maquinário. Ou seja, trata-se de locação de espaço em bem imóvel, que não enseja a cobrança do ISSQN.

Nota-se que o espaço alugado pela empresa é de seu domínio pleno, ninguém podendo nele adentrar sem sua permissão. Nos casos em que necessita de algum reparo ou

---

<sup>38</sup> BRASIL, Receita Federal, Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Divergência nº 6 – Cosit*. Data: 3 de junho de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesDivergenciaCosit/2014/SDCosit06.pdf>>. Acesso em: 29 de março de 2015.

serviço nos equipamentos, a própria sociedade empresária providencia a contratação de um prestador de serviço especializado, autoriza sua entrada e acesso à máquina e paga isoladamente o valor do serviço, essa sim um verdadeiro serviço – que, no entanto, tem repercussão apenas no exterior.

Ainda que assim não fosse, vale aqui a advertência tecida no início do texto: a complexidade das relações sociais atuais deve ser considerada quando da eleição do tratamento jurídico que será conferido à matéria.

Afirmam as autoridades fiscais na Solução de Divergência nº 6 da Receita Federal, que “conforme Código Civil brasileiro de 2002, sem a entrega do bem móvel, não há que se falar em locação de bem”. No entanto, cumpre aqui esclarecer que o Código Civil, em seu art. 565 versa que, “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” e, dentre as obrigações do locador, está a de “entregar a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina”, nos termos do art. 566, inciso I, do diploma civil.

Tradicionalmente, doutrina e jurisprudência, portanto, sempre entenderam ser a entrega do bem uma das características do contrato de locação de coisas. No entanto, conforme se denota de mera leitura dos artigos colacionados, a entrega do bem é exigida por ser um pressuposto para o uso e gozo do bem, estes sim objetos da locação de coisas.

Não obstante, nos casos em que a empresa brasileira aluga servidor de dados de empresa estrangeira, alocando-o em centro de dados, há a efetiva entrega da coisa, bem como possibilita seu uso e gozo. Não há a sua entrega simbólica, mas o objeto que ensejou a celebração do contrato é entregue aos cuidados da empresa brasileira, no espaço em que esta aluga no centro de dados. A empresa brasileira passa a ter total controle e responsabilidade pelo aparelho. Observe-se, ademais, que o uso e gozo do bem – ou seja, a *mens legis* da exigência de sua entrega, contida no art. 566, I, do Código Civil -, no caso do servidor, independem da entrega física do bem, visto que, conforme reconhecido pelas próprias autoridades fiscais julgadoras na Solução de

Divergência nº 6, “a empresa brasileira ou seus clientes acessam o servidor remotamente a partir do Brasil”.

De mais a mais, frisa-se que o caso aqui tratado carece de elemento essencial e nuclear para a caracterização como serviço, haja vista a inexistência de qualquer esforço humano presente na relação jurídica. O proprietário do *data center* apenas fornece um espaço destinado sobretudo às empresas do setor tecnológico e com alto grau de sofisticação. A disponibilização do espaço não envolve qualquer atividade humana, qualquer interação, valendo lembrar que, no que tange ao espaço locado, este passa a ser controlado integralmente pelo locatário, sem qualquer interferência do locador.

Nesse sentido, descaracteriza-se ainda como uma prestação de serviço o fato de que – ao contrário do que costumeiramente se dá com as obrigações de fazer, que, em regra, impõem ao contratante a *elaboração, produção, mediante esforço humano, de algo até então inexistente* – na hipótese aqui estudada, não há nada de novo, nem anteriormente inexistente. Acrescenta-se a isso o fato de que pode haver, a depender do tamanho do *data center*, cerca de 100 (cem) clientes na mesma situação. Da mesma forma, passando ao largo do conceito de prestação de serviços, a relação jurídica entre o *data center* e os seus clientes notabiliza-se por ser uma relação em caráter continuado, em sentido diametralmente oposto daquelas que envolvem um *facere*, que costumam ser de breve duração. Infere-se ainda que, repisa-se, ao final, o bem deverá ser restituído da mesma em que foi entregue à empresa locatária, não havendo consumo.

Por fim, no que se refere especificamente ao ponto em que a Receita Federal, na Solução de Divergência nº 6, destaca a impossibilidade de separação das atividades para “garantir o bom funcionamento dos servidores locados, tais como ‘os serviços de segurança locados pela Consulente (do espaço físico e dos servidores), acesso à internet (disponibilização de conectividade à internet – link para acesso), climatização do ambiente, garantia de fornecimento estável e geração de energia elétrica, para evitar danos aos servidores e comprometimento de seu funcionamento”, e a locação do bem físico, e, por isso, deveria ser caracterizado como um todo, prevalecendo a prestação de serviços.

Contudo, tal entendimento, acima esposado, se, por um lado, acerta que as aludidas atividades são inerentes a um *data center*, erra primordialmente ao considerar que, por elas serem inerentes este seria o objetivo primordial do contrato de locação do espaço. Inverte o fim e subverte a lógica contratual. O contrato é a locação de um dado bem imóvel com todas as peculiaridades que lhe são inerentes<sup>39</sup>.

Nesse sentido, poder-se-ia considerar, no máximo, os serviços de manutenção da segurança, manutenção da climatização do ambiente, limpeza do local e manutenção da energia elétrica estável como atividades meio para que o fim contratual seja alcançado. Não se constituem como atividades que possam ser consideradas como fim; não se confundem com o objetivo precípuo do contrato, que é a disponibilização de um espaço física em uma estrutura segura para a alocação de equipamentos.

Tais atividades-meio já se encontram embutidas no valor do contrato, fazendo parte do custo fixo mensal do proprietário do *data center*, que, por certo, deve, dentro de sua margem de ganho, dividir os custos entre cada um daqueles que utilizam de cada um de seus espaços disponíveis. Provavelmente comporá o preço final a ser cobrado de cada cliente, mas nunca será objeto de contratação específica ou recebimento em separado, pois se faz parte integrante do próprio espaço ofertado para os clientes. Mesmo que não haja qualquer cliente ou até mesmo apenas um, provavelmente o proprietário da *data center* continuará com os mesmos gastos, com a necessidade de manter o local ainda atrativo para o seu público alvo<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> Suponhamos que uma pessoa alugue uma casa com piscina para passar a temporada de férias na praia: é certo que o aluguel se deu em razão das peculiaridades do imóvel e, uma das obrigações do locador é, certamente, garantir o bom funcionamento dos recursos que motivaram o aluguel.

<sup>40</sup> Alberto Xavier, em texto específico sobre o tema, ao tratar das seguintes atividades de um *data center*, quais sejam: climatização do ambiente; acesso à internet; garantia de fornecimento estável; geração de energia elétrica, através de geradores; e de sistema de prevenção e combate de incêndios, atestou que “tais atividades-meio, ainda que se traduzam em serviços propriamente ditos, não são objeto de contratação entre a empresa titular do *data center* e seus clientes, nem objeto de remuneração por parte destes. Como já se disse, são custos de empresa titular do *data center*, assim como num escritório de advocacia sucede com secretárias, *office-boy*, manutenção e limpeza do espaço físico, aquisição de livros e assinaturas de revistas especializadas.

Acresce, ainda que, como as empresas de *data center* exercem sua atividade no interesse de inúmeros clientes, não seria viável a imputação individualizada de tais custos e a consequente remuneração separada por esses clientes.” *Da tributação dos rendimentos pagos a titulares de data center residentes no exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 234, mar. 2015, p. 7-14

Por óbvio, em um esforço argumentativo, pode-se considerar que quanto mais facilidades oferecer um determinado *data center*, também o seu preço aumentará e atingirá um determinado tipo de cliente. As variações poderão ser enormes, como, por exemplo, *data centers* que estão acostumados a disponibilizar espaços para empresas menores; e *data centers* acostumados a lidar com empresas maiores. O que não implicará em dizer que isto seria um serviço.

Lançando um diferente olhar sobre a temática, se analisado pela ótica de locação de bens imóveis em um prédio comercial, este terá também uma segurança reforçada, ar condicionado central, portaria, serviços de limpeza, dentre outros, mas não se poderá dizer que, por este fato, pelo prédio conter relações que envolvam serviços, a locação de uma sala comercial será um serviço. Da mesma forma, haverá prédios comerciais que oferecem mais facilidades, como, por exemplo, estacionamento com manobristas, *wi-fi* gratuito e um espaço em que há disponível um *coffee-break*, e, ainda assim, não poderá ser considerado como um serviço, visto que, apesar de o cliente que irá locar uma sala comercial em um prédio com mais facilidades, por opção própria, isto não implicará em dizer que o contrato se transmudará para uma prestação de serviços, visto que o fim continuará sendo o mesmo; continuará sendo um aluguel de uma sala comercial, com a particularidade de que este prédio oferece mais facilidades aos seus usuários.

Como já elucidado, da mesma forma ocorre com um *data center*. Não será o fato de que o prédio de um *data center* carregue uma diferente estrutura de funcionamento, uma complexidade maior e com alto grau de sofisticação que haverá um serviço. É claro que o cliente poderá escolher um espaço que lhe ofereça mais segurança, com mais facilidades, mas o fim do contrato, somente por este fato, não será suficiente para mudar a característica do contrato. O contrato não será um contrato de manutenção da segurança, manutenção da climatização do ambiente, limpeza do local e manutenção da energia elétrica estável, mas sim um contrato de locação de bem imóvel que contém dadas particularidades, garantindo condições mínimas para o uso do espaço locado. Neste ponto, é claro que um negócio que vise primordialmente clientes do ramo tecnológico, deverá oferecer as condições mínimas para que o seu negócio seja atrativo.

Para espantar de dúvidas qualquer entendimento em contrário, urge destacar que o proprietário de um *data center* poderá contratar com terceiros a manutenção do sistema de refrigeração, de segurança e a limpeza, sendo que tais serviços serão uma relação jurídica completamente distinta daquela firmada entre o proprietário do *data center* com os seus clientes; são fatos distintos, relações jurídicas diversas, com consequências diversas, merecendo, portanto, análises distintas. Enquanto que a primeira relação será passível de ser enquadrada como uma prestação de serviços, a segunda, nunca será passível de ser enquadrada enquanto prestação de serviços, mas sim como locação de espaço.

Assim, em ambos os casos – seja no caso de locação de bem móvel, seja no de bem imóvel – resta descaracterizada a incidência do ISSQN.

### 3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR COMO OCORRIDO O RESULTADO NO BRASIL QUANDO A CONTRATAÇÃO DE *DATA CENTER* É REALIZADA NO EXTERIOR

Por fim, convém frisar que, ainda que se chegue à insensata conclusão de que as atividades de um *data center* devem ser consideradas efetivamente enquanto serviços, tal constatação não se revela pura e simplesmente apta a ensejar, infalivelmente, a incidência do ISSQN, haja vista que continuaria a faltar requisito essencial para o referido fenômeno jurídico tributário/, qual seja: os resultados dos “serviços” serem verificados no Brasil.

Explica-se: tomando em conta toda a fundamentação acima construída, para a observância do local em que foi efetivado o resultado, um dos importantes pontos de análise seria o contrato entabulado. Nesse sentido, denota-se que o contrato para a utilização do espaço em *data center*, em regra, não terá qualquer elemento de conexão com o Brasil. Pouco importará para aquele que põe a disposição a atividade e produz a riqueza a partir dela, onde estará localizado o seu cliente. No presente caso, falta a conexão material à matéria, mesmo na hipótese de contratação em separado de serviços

para a realização do reparo do equipamento, o resultado será verificado no exterior, pois a máquina continuará no exterior.

Tal fato não importará para que a atividade se considere perfeita, a realidade daquela relação jurídica entre aquele que põe a disposição a estrutura do *data center* e aquele que a usufrui se dá inteira e exclusivamente no exterior. Não há qualquer reflexo em campo brasileiro. A utilidade também se dá no exterior, tendo em vista que, conforme se extrai, será a disponibilização de um espaço em um *data center*, deverá gerar a utilidade de se ter um local extremamente seguro para alocar os equipamentos.

De outra banda, se utilizado para o presente caso, *mutatis mutandis*, o mesmo raciocínio do citado precedente do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema – em que restou definido pela Colenda Corte, que o que importaria para fins de interpretação do termo “resultado” seria o local de conclusão dos serviços -, não seria nem mesmo preciso adentrar no campo da utilidade da atividade em se tratando das atividades disponibilizadas pelo *data center*, tendo em vista que, não necessitando de maiores elucubrações, por certo, todos os fatos ocorrem no exterior.

## CONCLUSÃO

Por tudo que até aqui se expôs, nota-se que a prestação de serviços é o núcleo do critério material de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. A prestação de serviços, inegavelmente, é o resultado de uma atividade humana direcionada à produção de um resultado específico. Exige, portanto, um “*facere*” por parte do prestador do serviço.

Ademais, em respeito aos limites de sua soberania, o Brasil houve por bem consignar em sua ordem jurídica que as atividades prestadas no exterior, ainda que consideradas serviços, somente ensejarão a incidência de tributo nacional, mais especificamente do ISSQN, nos casos em que a atividade seja tenha sido iniciada no estrangeiro, mas, seu resultado, obtido no país.

Nessa toada, adentrando-se à questão específica atinente à contratação, por empresa brasileira, de centro de dados – os *data centers* – localizados no exterior, faz-se mister uma percuçiosa análise de seus elementos, com o fito de enquadrá-la na figura jurídica pátria mais adequada. Essa transformação das relações sociais, econômicas e, por consequência, jurídicas, com o surgimento de novas atividades e novas figuras contratuais é decorrência de um salto tecnológico observado nas últimas décadas da história mundial.

Assim, os *data centers* nada mais são do que imóveis especialmente projetados para acondicionar servidores de dados das empresas. Cada uma delas loca um espaço, uma espécie de jaula individual, isolada normalmente por grades, onde dispõe livremente seu maquinário, tendo total controle de seu espaço particular.

De simples análise do objeto dos contratos das empresas para com esses centros de dados, nota-se que estas buscam o espaço adequado para acondicionar seus equipamentos. É certo que o imóvel tem qualidades específicas, que determinam a escolha do locador (e qual outro imóvel não tem?). No entanto, essas qualidades são

características ao próprio imóvel locado; não há atividade humana que justifique a existência de uma prestação de serviços; não há um *facere*.

Afastada a existência de prestação de serviço, não se mostra razoável admitir-se a incidência do ISSQN e seus reflexos sobre os valores pagos aos centros de dados, como remuneração pelo espaço alugado. Trata-se de locação de espaço em bem imóvel, que não enseja a incidência do ISSQN.

Ademais, vale destacar que, de qualquer modo, a atividade tem início, meio e fim fora do território nacional, visto que o objeto da contratação é o aluguel de espaço em bem imóvel, ou seja, no centro de dados. Ainda que serviço fosse, forçoso seria admitir que os resultados seriam observados no exterior, como aconteceria, por exemplo, se o objeto do contrato fosse a guarda e conservação dos servidores. Não há como vislumbrar a observância de resultado no Brasil. Se se considerasse o acesso remoto aos dados como o resultado do suposto serviço, qualquer país do mundo e qualquer cidade do Brasil poderia promover a cobrança do tributo.

Desse modo, ao apurar a natureza do contrato realizado pelas empresas brasileiras com os centros de dados localizados no exterior, esmiuçando-se as peculiaridades da atividade, nota-se que esta melhor se subsume à ideia de locação de espaço em bem imóvel.

Por esta razão, não se mostra possível a cobrança do ISSQN, pretendida pelo Fisco brasileiro. Igualmente, é vedada a cobrança dos demais reflexos daí decorrentes.

## BIBLIOGRAFIA

ALVES, Anna Emilia Cordelli. *ISS – Aspectos relevantes decorrentes da análise do artigo 1º da Lei Complementar n.116, de 31 de julho de 2003*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 99. São Paulo: Dialética, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Imposto sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e Ingressos Gratuitos*. In: Revista de Direito Administrativo nº 104. Rio de Janeiro: FGV, abr-jun. 1971.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_ *ISS – Não Incidência sobre Cessão de Espaço em Bem Imóvel*. In: Revista de Direito Tributário nº 76. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_ *ISS – Não incidência sobre a Importação de Serviços*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 201, jun. 2012.

\_\_\_\_\_ “*Usucapião e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis*”, in: Revista de Direito Tributário, nº 17/18.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005, p. 284.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *RE nº 116.121-3/SP*, Rel. Min. Marco Aurélio, 2001. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 25.mar.2016.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 831.124-RJ*. Rel. Min. José Delgado, 2006. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 25.mar.2016.

BOARETO, Roberta Callijão; GALEOTE, Murilo. *O ISS e a exportação de serviços para o exterior. Uma abordagem prática da questão. A perspectiva da Jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 23, vol. 121, mar-abr.2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. *ISS — Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior — não incidência — exegese do art. 2º, I e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/03*. Direito Tributário Internacional, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ªEd. São Paulo: Noeses, 2013.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, São Paulo: Saraiva, 1998.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. *O Lugar da Informação: Considerações sobre a Interpretação do Termo “Resultado” na Lei Complementar 11/2003*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 227, ago. 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. . *A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços*. In: O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. MOREIRA, André Mendes [et all]. São Paulo: Noeses, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

MACHADO, Gustavo Pagliuso. *Aspectos tributários da importação de serviços*. São Paulo: Almedina, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e a locação ou cessão de direito de uso*. 2004, p.10-11. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000026.pdf> . Acesso em: 25.mai.2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6ª. Ed., Ed. Saraiva: São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_ *Armadores estrangeiros que se reembolsam das despesas com operadores portuários de embarcadores e consignatários (THC e outras) – ISS é pago pelos operadores – ilegalidade da legislação do município de Manaus que pretende cobrar iss no reembolso de tais despesas com as operações já incididas pelo referido tributo*. In: *Panóptica*, Vitória, vol. 8, n. 2 (n. 26), p. 169-194, jul./dez. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3. ed. (atual. conforme a Lei Complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003.

MICHAELIS. *Dicionário de português online*. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/modernoportugues/index.php?lingua=portuguesportugues&palavra=servi%E7o> . Acesso em: 25.mar.2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *ISS sobre a importação de serviços do exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I (Reimpressão)*, Lisboa: Almedina, 1981.

\_\_\_\_\_ *Da tributação dos rendimentos pagos a titulares de data center residentes no exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 234, mar. 2015.