

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

KELLY DE AQUINO RODRIGUES FERNANDES

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN E A
POLÊMICA ACERCA DA INCIDÊNCIA SOBRE AS ATIVIDADES DE
“COMPUTAÇÃO EM NUVEM”**

São Paulo, dezembro/2013

KELLY DE AQUINO RODRIGUES FERNANDES

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN E A
POLÊMICA ACERCA DA INCIDÊNCIA SOBRE AS ATIVIDADES DE
“COMPUTAÇÃO EM NUVEM”**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito parcial para obtenção do Certificado de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo, dezembro/2013

KELLY DE AQUINO RODRIGUES FERNANDES

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN E A
POLÊMICA ACERCA DA INCIDÊNCIA SOBRE AS ATIVIDADES DE
“COMPUTAÇÃO EM NUVEM”**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários, como requisito parcial para
obtenção do Certificado de Especialista em
Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA:

Resultado da Avaliação: _____.

Data de Aprovação: _____.

São Paulo, dezembro/2013

RESUMO

O objetivo deste trabalho é demonstrar a importância do respeito aos ditames constitucionais, principalmente quando o assunto envolve tributação, na medida em que a Constituição Federal traça as diretrizes para a instituição dos tributos. Ademais, será demonstrada a relevância da regra-matriz de incidência tributária, para delimitar a hipótese de incidência dos tributos, realizando-se a análise, com base nesse esquema, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. O critério material do referido imposto (prestação de serviços – obrigação de fazer) é elemento que exige maior explicação, na medida em que provoca disparidades na doutrina e na jurisprudência, no que tange ao seu alcance, principalmente pela discussão acerca da necessidade ou não da Lei Complementar n.º 116/2003 para delimitar o seu campo de abrangência. Posteriormente, será aferida a possibilidade de tributação das atividades de “Computação em Nuvem” pelo ISSQN, a partir da distinção entre obrigação de fazer e de dar, bem como considerando o conceito de prestação de serviço constitucionalmente definido.

Palavras-Chave: Constituição Federal. Instituição de tributos. ISSQN. Regra-matriz de incidência tributária. Regra-matriz de incidência tributária do ISSQN. Critério material. Prestação de serviço. Obrigação de fazer. Lei Complementar n.º 116/2003. “Computação em Nuvem”. Obrigação de dar.

ABSTRACT

The purpose of this work is demonstrate the importance of respect for constitutional principles, especially when it involves taxation, to the extent that the Federal Constitution defines guidelines for the imposition of taxes. Furthermore, it demonstrated the importance of the rule - array of tax incidence, to delimit the case of incidence of taxes, accomplishing the analysis, based on this scheme, the Tax on Services of Any Nature - ISSQN. The substantive test of that tax (provision of services - obligation to do) is element that requires further explanation, in that it causes differences in doctrine and jurisprudence, with respect to its scope, especially for the discussion about the need or not of Complementary Law n.º 116/2003 to delimit its field of coverage. Subsequently, the possibility will be assessed for taxation of "Cloud Computing" by ISSQN activities, from the distinction between obligation to make and give as well as considering the concept of providing constitutionally defined service.

Keywords: Federal Constitution. Imposition of taxes. ISSQN. Rule-array of tax incidence. Rule-array of tax incidence ISSQN. Criterion material. Service delivery. Obligation to do. Complementary Law n. 116/2003. "Cloud Computing". Obligation to give.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	6
1	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN	7
2	REGRA- MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	9
2.1	REGRA- MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN.....	14
2.1.1	Conceito de prestação de serviço	17
2.1.2	Relevância da Lei Complementar n.º 116/2003	21
3	“COMPUTAÇÃO EM NUVEM” – CONCEITO	26
3.1	PRINCIPAIS ATIVIDADES	27
3.1.1	Infraestrutura como Serviço	28
3.1.2	Software como Serviço	29
3.1.3	Plataforma como Serviço	29
3.2	PROBLEMÁTICA ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ISSQN	30
3.3	PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 171/12	33
4	CONCLUSÃO	35
	REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

Ao realizar a análise de qualquer tributo, faz-se necessário averiguar sua consonância com a Constituição Federal, tendo em vista que nela se encontram rigorosamente detalhadas as normas instituidoras de tributos de modo a evitar conflitos entre os entes da Federação quando da criação dos mesmos.

Um método que garante uma análise eficaz do tributo é aquele da regra-matriz de incidência tributária, que possibilita sua apreciação de forma detalhada, facilitando a identificação de disparidades com a norma constitucional que o instituiu.

Assim, estando o ISSQN previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, dele partiremos para analisar o referido imposto sob o enfoque da regra matriz de incidência tributária, o que possibilitará a identificação de alguns pontos que merecerão maior explanação, na medida em que geram, na doutrina e na jurisprudência, divergentes posicionamentos, sendo um deles relacionado à delimitação do conceito de prestação de serviço, consistente em uma obrigação de fazer - critério material do imposto - e o outro acerca da relevância da Lei Complementar n.º 116/2003, na delimitação desse critério.

Com esses conceitos claramente identificados, será possível analisar as principais atividades desenvolvidas na “Computação em Nuvem” de modo a verificar a possibilidade de incidência do ISSQN sobre as mesmas, o que levará indubitavelmente à distinção entre obrigação de fazer e de dar.

Será considerada ao longo desse trabalho a impossibilidade do legislador infraconstitucional alargar o campo de incidência do ISSQN, desprezando os preceitos constitucionais, na medida em que, se isso ocorrer, referida norma deverá ser rechaçada do sistema por inconstitucionalidade.

Dessa forma, a finalidade deste trabalho é demonstrar que por mais que a sociedade esteja em constante evolução e o direito não consiga acompanhar esse desenvolvimento, não podem ser desrespeitados os preceitos constitucionais, ou seja, a ânsia arrecadatória dos entes tributantes não pode prevalecer sobre os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

A Constituição Federal é a lei maior do ordenamento jurídico brasileiro, estando todas as outras normas subordinadas às suas diretrizes.

No âmbito do direito tributário essa subordinação se mostra mais evidente, na medida em que o constituinte originário abordou de forma minuciosa as normas instituidoras de tributos, delimitando claramente a competência¹ conferida a cada ente da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), os quais estão completamente vinculados aos limites constitucionais fixados.

Essas normas, delimitadoras do poder de tributar, têm por finalidade resguardar a harmonia entre as pessoas políticas que integram a Federação, em consonância com o princípio Federativo, evitando conflitos entre eles quando da identificação do fato tributável e sua posterior exigência dos contribuintes, bem como resguardar o direito dos contribuintes de não serem compelidos ao pagamento de tributos que não encontram fundamento de validade na Constituição Federal.

No caso dos Municípios – bem como do Distrito Federal, em face da previsão contida no artigo 32, §1º da Constituição Federal² – foram fixadas no artigo 156 da Constituição Federal as hipóteses que podem ser por eles tributadas, dentre as quais está inserida a do ISSQN, prevista no inciso III, que assim estabelece: “*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

De acordo com esse dispositivo é possível identificar que o ISSQN incide sempre que houver a ocorrência de um serviço, independentemente de sua natureza, desde que definido em lei complementar, com exceção dos casos relacionados a operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual intermunicipal e de

¹ “*Competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos (...)*.” (Paulo de Barros CARVALHO, Curso de direito tributário, p. 267.)

² “*Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 1º - Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.*”

comunicação, visto que inseridos no campo de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal.

Por ter a lei complementar o papel de introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário, com o intuito de unificar o tratamento de determinada questão (de grande relevância) em âmbito nacional, a ela foi atribuída a função de definir os “serviços de qualquer natureza”, previstos no inciso III, do artigo 156, da Constituição Federal, evitando que cada Município e o Distrito Federal atribua uma definição distinta para um conceito previamente delimitado pela Constituição Federal³. Embora tenha essa função de propiciar a unidade do sistema e evitar definições distintas para um mesmo instituto, não pode o legislador complementar, em momento algum, desvirtuar os preceitos constitucionais⁴.

Atualmente a Lei Complementar n.º 116/2003, que será abordada em tópico próprio, é o preceito normativo que fixa as diretrizes do ISSQN e define os serviços sujeitos a sua incidência⁵.

Desta forma, é possível concluir que cada Município ou o Distrito Federal, antes de instituir o ISSQN, deve verificar sua pertinência com os preceitos constitucionais fixados, bem como com a legislação complementar pertinente (Lei Complementar n.º 116/2003), de modo a garantir a constitucionalidade do mesmo.

³ Prevendo a ocorrência de conflitos na atividade legiferante e visando resguardar as diretrizes fixadas na Lei Maior, o constituinte elegeu a lei complementar (em razão de seu procedimento legislativo mais rigoroso) como o veículo introdutor de normas voltado a solucionar os conflitos existentes entre os entes federados. Nesse sentido são os dizeres de Paulo de Barros Carvalho: “... *o constituinte elegeu a legislação complementar como veículo apto para pormenorizar, de forma cuidadosa, as várias outorgas de competências atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, verdadeiro corpo de regras de âmbito nacional, sempre que os elevados valores plasmados no Texto Supremo, estiver em jogo. (...) Quando, porém, qualquer daquelas diretrizes da Lei Maior estiver na iminência de ser violada, pelo exercício regular da atividade legiferante das pessoas políticas, podendo configurar-se conflito jurídico no campo das produções normativas, ingressa a lei complementar colocando no ordenamento ‘normas gerais de direito tributário’, para atuar na elucidação dos âmbitos competenciais tributários, regendo matérias que, a juízo do constituinte, parecem suscitar maior vigilância, merecendo, portanto, cuidados especiais*”. (Direito tributário linguagem e método, p. 763.)

⁴ Nesse sentido são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “*Tendo sido a competência tributária exaustivamente delimitada pelo constituinte, ao legislador infraconstitucional, incluindo o complementar, cabe a tarefa de regulamentá-la explicitando-a em seus pormenores, sempre em conformidade com as prescrições constitucionais. Se assim não o fizer, o produto legislativo deve ser desprezado pelo intérprete, inaplicado e retirado do ordenamento jurídico pelo órgão competente*”. (Ibid., p. 772).

⁵ Durante muito tempo o ISSQN foi regulado pelo Decreto-Lei n.º 406/68, o qual possuía força de Lei Complementar, com alterações trazidas pelo Decreto-Lei n.º 834/69 e pela Lei Complementar n.º 56/87. Acerca da história legislativa do ISSQN leia-se “Algumas notas sobre o Imposto sobre Serviços” de Alcides Jorge Costa (Revista do Advogado, p. 10-11.).

2 REGRA - MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para possibilitar o estudo específico do ISSQN, faz-se necessária a compreensão da regra-matriz de incidência tributária (que consiste em um esquema que permite a análise precisa e detalhada da norma instituidora de um tributo), na medida em que esta facilita a identificação de casos de ilegalidade e inconstitucionalidade na exigência de tributos, propiciando um cenário de maior segurança jurídica.

A regra-matriz de incidência é um desdobramento do constructivismo lógico-semântico, sugerido por Lourival Vilanova e amplamente difundido por Paulo de Barros Carvalho, cuja utilização tem se mostrado de extrema relevância para a correta interpretação dos preceitos normativos em matéria tributária.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho⁶:

... o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do 'constructivismo lógico-semântico' sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova. E sua repercussão no direito tributário vem acontecendo com surpreendente intensidade. Somam-se, hoje, centenas de textos que empregam essa orientação epistemológica para aprofundar a investigação em matéria de tributos, certamente pelo seu vigor analítico e pela fecundidade das notações semânticas e pragmáticas que suscita, valendo ressaltar que têm sido auspiciosos os resultados práticos dessa proposição elaborada, originalmente, no plano teórico (...). Com efeito, o conhecimento do sistema jurídico-prescritivo não pode continuar livre e descomprometido de padrões metodológicos como tem acontecido em múltiplas manifestações de nossa doutrina.

Referido autor, ao analisar as regras instituidoras de tributos, verificou a existência de componentes que se repetiam em todas as normas jurídicas, os quais, quando identificados e separados, permitiam uma análise pormenorizada e rigorosa do tributo⁷.

Para desenvolver o esquema da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho partiu da premissa unânime da Filosofia do Direito de que toda norma jurídica (em sentido estrito) tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ou seja, contém um antecedente,

⁶ Direito tributário linguagem e método, p. 146- 147.

⁷ Nesse sentido são os dizeres de Autora Tomazini de Carvalho, ao explanar acerca do estudo de Paulo de Barros Carvalho sobre a regra-matriz de incidência tributária: "*Examinando várias normas, em busca da construção de proposições descritivas generalizadoras, verifica-se uma constante: que o legislador, na sua atividade de selecionar propriedade dos fatos e das relações jurídicas, acaba utilizando-se sempre dos mesmos critérios, percebidos quando, por meio da abstração lógica, separamos as expressões genéricas designativas do fato e da relação presente em todas e quaisquer normas jurídicas*". (Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico, p. 376.)

que descreve um fato (aqui significando acontecimento, evento) de possível ocorrência e um conseqüente, que descreve a conseqüência jurídica, caso a hipótese, prevista no antecedente, efetivamente ocorra⁸ e, desde que vertida em linguagem competente⁹.

A partir daí analisou os critérios que compõem a hipótese (antecedente) das normas instituidoras de tributos, concluindo que, para identificação dos fatos eleitos pelo legislador como signos presuntivos de riqueza econômica, faz-se necessário delimitar o núcleo do fato e seus condicionantes de espaço e tempo (critérios material, espacial e temporal). Essas seriam as informações básicas para a identificação de um fato com relevância jurídica¹⁰:

... descrever um fato social é apresentar as notas conceptuais que elegemos para transmitir sua idéia a nossos interlocutores. Significa apontar critérios de identificação, diretrizes para seu reconhecimento, toda vez que ocorra no contexto social, ainda que o sucesso pertença ao mundo dos objetos físicos ou naturais. Em outras palavras, equivale a consignar o critério material (verbo + complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fáctico e seus condicionantes de espaço e de tempo.

Além disso, destacou que o conseqüente da norma jurídica também traz elementos que servem como critérios de identificação do tributo, na medida em que dele consta a descrição dos sujeitos da relação que será instaurada (critério pessoal), caso o antecedente previsto na

⁸ Paulo de Barros CARVALHO, Direito tributário linguagem e método, p. 147.

⁹ O posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, adotado neste trabalho, é no sentido de que somente haverá norma jurídica se essa for vertida em linguagem competente: “Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia (...). Firmados nessas meditações podemos notar, com hialina clareza, que a incidência não se dá ‘automática e infalivelmente’ com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker. Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica”. (Idem, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 31-32). Contrário a esse entendimento há autores que sustentam que a norma jurídica independe da vontade do homem, dentre eles, como mencionado por Paulo de Barros Carvalho, está Alfredo Augusto Becker: “A juridicidade tem grande analogia com a energia eletromagnética e a incidência da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma descarga eletromagnética. (...) Ora, com o acontecer dos fatos, vão se realizando (existindo no presente e no pretérito), um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando todos os elementos se realizaram (existem no presente e no pretérito), a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente (imediate, instantânea e infalivelmente) aquele instrumento entra em dinâmica e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada. Recebendo esta carga de energia (de juridicidade), a hipótese de incidência fica carregada de energia eletromagnética (juridiciza-se) em estado dinâmico, cujo efeito é a irradiação (pela hipótese de incidência já juridicizada) da eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico de direito e correlativo dever, de pretensão e correlativa obrigação, de coação e correlativa sujeição”. (Teoria geral do direito tributário, p. 308).

¹⁰ Paulo de Barros CARVALHO, Direito tributário linguagem e método, p. 148.

norma ocorra e seja vertido em linguagem competente, bem como os elementos que possibilitam quantificar o valor devido (critério quantitativo).

Ou seja, o conseqüente tributário indica uma relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, em torno de um objeto, onde um dos sujeitos estará obrigado, proibido ou permitido a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa em face do outro.

Fixadas essas premissas cumpre conceituar, ainda que de forma sucinta, cada um dos critérios que integram a regra-matriz de incidência tributária, de modo a demonstrar sua eficiente e necessária aplicação quando da análise das normas que instituem tributos.

O critério material da hipótese tributária pode ser considerado como o enunciado¹¹ que traz o núcleo do acontecimento, ou seja, traz a informação central utilizada pelo legislador para condicionar os demais critérios. Nele será descrito um comportamento humano, bem como as peculiaridades desse comportamento.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹²:

O critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critério temporal e espacial). Isto, porém, já é o suficiente para classificarmos os tributos (...).

Esse critério material sempre será composto por “(i) um verbo, que representa a ação a ser realizada; (ii) seguido de seu complemento, indicativo de peculiaridades desta ação”.¹³

O critério espacial, por sua vez, consiste no enunciado da hipótese tributária que possibilita a delimitação do lugar de acontecimento do evento previsto na norma como tributável.

Esse critério é de suma importância quando da análise da norma instituidora de tributos, na medida em que sua correta interpretação evita conflitos de competência entre os entes da Federação, pois nele encontram-se fixadas as condições territoriais necessárias para a correta adequação do fato à norma.

¹¹ “Enunciado é a expressão linguística, produto da atividade psicofísica de enunciação, são sentenças (frases) formadas pelo conjunto de fonemas e grafemas devidamente estruturados que tem por finalidade transmitir um conteúdo completo, num contexto comunicacional. Em outros termos, enunciado é uma forma física que, por exemplo, na linguagem escrita, manifesta-se numa sequência de palavras (símbolos) gramaticalmente estruturadas, com o pretexto de serem significativas de um conteúdo completo ...” (Aurora Tomazini de CARVALHO, Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico, p. 185).

¹² Direito tributário linguagem e método, p. 464.

¹³ Aurora Tomazini de CARVALHO, Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico, p. 387.

Por fim, compondo a hipótese tributária, há o critério temporal, que pode estar implícito ou explícito no texto normativo, o qual possibilita identificar o momento de consumação do fato previsto hipoteticamente na norma, ou seja, possibilita identificar o momento em que nasce o vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Cumprido destacar que a hipótese tributária é indecomponível, podendo ser decomposta por abstração apenas para realizar a análise lógica do enunciado¹⁴.

No conseqüente da regra-matriz de incidência tributária está o critério pessoal, que permite identificar os sujeitos (ativo e passivo) que compõem a relação jurídica que irá surgir quando o fato previsto hipoteticamente na norma ocorrer e for vertido em linguagem competente.

O sujeito ativo é aquele que detém o direito subjetivo de exigir o objeto da prestação do sujeito passivo, que é aquele a quem compete o dever jurídico de cumprir com a obrigação que lhe é imputada.

Como último critério do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, está o quantitativo, que permite identificar o valor devido pelo sujeito passivo. Esse critério é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

A base de cálculo do tributo, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, deve ter uma correlação com a hipótese de incidência, podendo confirmá-la, infirmá-la e afirmá-la, ou seja, a base de cálculo deve guardar relação com o fato que será tributado, pois não seria plausível utilizar como base impositiva situação diversa da que deu respaldo para a criação do gravame¹⁵:

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo (...). Eis a base de cálculo em sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal.

A alíquota se une à base de cálculo possibilitando identificar o valor que o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo. Ademais, garante a realização de objetivos extrafiscais

¹⁴ “Cumprido ponderar, por outro lado, que a hipótese das normas jurídicas é indecomponível, nada impedindo, entretanto, que venhamos a cindí-la por meio de abstração, contingência admissível enquanto se lida com entidades lógicas.” (Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, Manual de direito financeiro e tributário, p. 86).

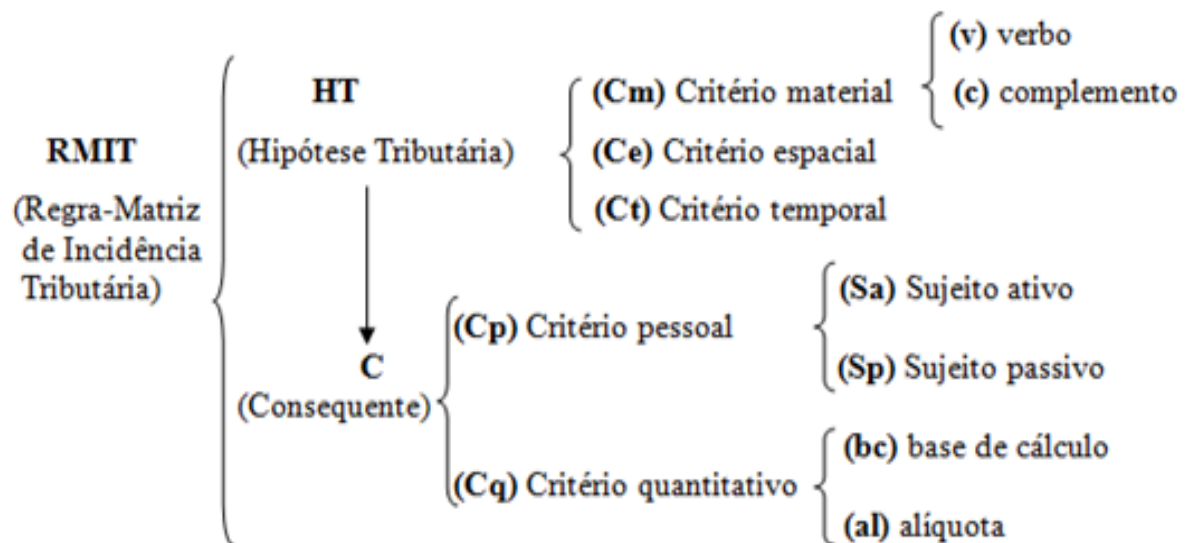
¹⁵ Paulo de Barros CARVALHO, Direito tributário linguagem e método, p. 618-619.

dos entes políticos, bem como se apresenta como importante instrumento que garante o respeito a preceitos constitucionais como a igualdade, a capacidade contributiva e o não-confisco¹⁶.

Após conceituar os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária, imperioso destacar o seguinte trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho, onde o autor sintetiza o significado da regra-matriz¹⁷:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u'a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve ser a consequência, e esta, por sua vez prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.

Desta forma, chega-se ao seguinte esquema padrão da regra-matriz de incidência tributária, o qual pode ser preenchido sempre que o jurista for construir a norma jurídica instituidora de um tributo, o que empregará maior rigor analítico à exação¹⁸:



¹⁶ Nesse sentido são os dizeres de Paulo de Barros Carvalho ao se referir à alíquota: “Não entra na configuração tipológica dos tributos, cingida que está ao binômio ‘hipótese de incidência/base de cálculo, mas se apresenta como instrumento importante na realização de elevados desígnios constitucionais, como a diretriz do respeito à capacidade contributiva e, por decorrência, a implementação da igualdade. É por manejá-la dentro de certos limites que o legislador evita os detrimientos do confisco e conduz a atividade tributária por canais politicamente recomendáveis, tonando efetivo os propósitos de bem-estar social e protegendo valores muito caros a comunidade. São as alíquotas, outrossim, elementos que preciosos na realização dos objetivos extrafiscais do Estado, ao manipular as várias figuras impositivas”. (Paulo de Barros CARVALHO, Direito tributário linguagem e método, p. 620-621).

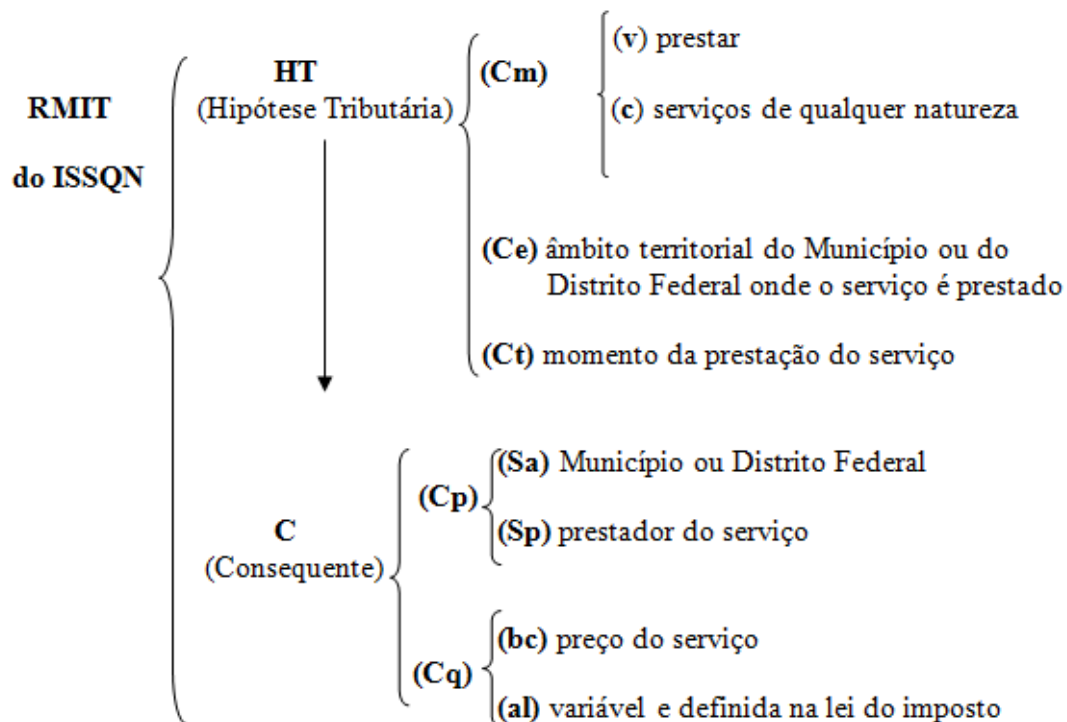
¹⁷ Idem, Curso de direito tributário, p. 410.

¹⁸ Esquema elaborado com base no modelo de Aurora Tomazini de Carvalho (Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico, p. 381).

Agora, de posse desses conceitos, é possível analisar especificamente a norma instituidora do ISSQN, utilizando o esquema da regra-matriz de incidência tributária.

2.1 REGRA - MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

Com base na previsão constitucional do ISSQN (artigo 156, III), a sua regra-matriz de incidência tributária pode ser assim estruturada:



Da análise do esquema acima, é possível inferir que o critério material da hipótese tributária do ISSQN é formado pelo verbo “prestar” e pelo complemento “serviços de qualquer natureza”, definidos em lei complementar (Lei Complementar 116/2003), com exceção dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme expressa determinação constitucional.

Cumprido consignar que embora não esteja descrito expressamente no artigo 156, III, da CF, o verbo “prestar”, este deve ser subentendido já que o critério material pressupõe um

comportamento humano (obrigação de fazer) previsto hipoteticamente na norma, o qual concretizado e vertido em linguagem competente dará origem ao fato tributável. Daí porque não é possível utilizar apenas o substantivo serviço, sendo necessário associar a este o verbo prestar.

O critério espacial indica o local que deve ser considerado para verificar a incidência do ISSQN. Está relacionado ao âmbito do Município ou do Distrito Federal onde o serviço é prestado, em consonância com a própria materialidade do ISSQN; não há que se falar em tributação fora desse limite territorial, sob pena de afronta à competência fixada na Constituição Federal e ao princípio da territorialidade¹⁹.

A identificação do critério espacial não é tarefa tão simples, tendo em vista que, em alguns casos, a obrigação de fazer se desenvolve em várias etapas e em lugares distintos, hipótese que exige a análise da finalidade do contrato, ou seja, é preciso identificar as etapas da obrigação de fazer, de modo a separar aquelas que se apresentam apenas como atividade-meio (para se obter o resultado pactuado), e aquela que efetivamente corresponde ao objeto da prestação e que deverá ser considerada para identificação do ente tributante, na medida em que essa representa a efetiva prestação do serviço.

Essa afirmação está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica do Recurso Especial n.º 1.060.210/SC, que evidencia a escolha do local da prestação do serviço (ou seja, local da atividade-fim) para identificação da sujeição ao ISSQN²⁰.

¹⁹ A Lei Complementar 116/2003, em seus artigos 3º e 4º, tratou o critério espacial do ISSQN, de forma diversa da previsão constitucional. Isso porque, fixou como critério espacial, outros fatores distintos do local da prestação do serviço, veja-se: “Art. 3º *O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...). Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas*”.

²⁰ “(...) 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. (...) 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ (...).” (REsp 1060210/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes MAIA FILHO, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013).

Nesse sentido, importante destacar a conclusão do artigo de Carlos Soares ANTUNES, acerca do atual cenário jurisprudencial sobre o tema²¹:

Com esse julgamento, cristaliza-se o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca da identificação do local da prestação do serviço como determinante para a definição da sujeição do ISS, regendo-se essa inquirição pela análise da essência da atividade de prestada, ou seja, da finalidade almejada pelo contratante do serviço, independentemente da prática, pelo prestador, de outras atividades que se qualifiquem como instrumentais (atividade-meio) ao atingimento daquele objetivo primordial almejado pelo contribuinte”.

Já o critério temporal do ISSQN é o momento da prestação do serviço, ou seja, apenas quando for efetivada a prestação do serviço (considerando a diferença entre atividade-meio e atividade-fim) é que será possível falar em incidência do ISSQN.

No conseqüente da regra-matriz de incidência tributária está o critério pessoal, composto pelo sujeito ativo (aquele que possui o direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo), no caso o Município ou o Distrito Federal onde o serviço for efetivamente prestado e, pelo sujeito passivo, prestador do serviço (a quem compete o dever jurídico de realizar o pagamento do tributo).

O critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN será calculado tomando como base de cálculo o preço do serviço (isso porque a base de cálculo deve guardar relação direta com o fato imponible) e a alíquota, a ser fixada em consonância com a legislação do imposto, a qual é variável entre os Municípios e o Distrito Federal (de 2%²² a 5%²³).

Alguns pontos destacados na regra-matriz de incidência tributária do ISSQN merecem maior explanação de modo a possibilitar a exata compreensão do alcance desse tributo, inclusive para viabilizar a posterior análise quanto à possibilidade (ou não) de incidência do mesmo nos casos de “computação em nuvem”, quais sejam: a delimitação do conceito de prestação de serviço e a relevância da Lei Complementar n.º 116/2003 para delimitar do critério material do ISSQN.

²¹ Carlos Soares ANTUNES, A identificação do local da prestação de serviços para o fim de oneração pelo ISS no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, p. 30.

²² Artigo 88 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias: “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

²³ Lei Complementar n.º 116/2003: “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO); II – demais serviços, 5% (cinco por cento)”.

2.1.1 Conceito de prestação de serviço

O artigo 110 do Código Tributário Nacional estabelece que o legislador não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir competência tributária.

Assim, tendo a Constituição Federal utilizado do conceito de Direito Civil, quando da atribuição da competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituição do ISSQN, não cabe ao legislador infraconstitucional ampliar ou restringir esse conceito, sob pena de infringência ao texto maior.

Silvio de Salvo Venosa, com base no que preceitua o Código Civil²⁴, definiu a prestação de serviço da seguinte forma²⁵:

A prestação de serviço pode ser conceituada como o contrato sinalagmático pelo qual uma das partes, denominada prestador, obriga-se a prestar serviços a outra, denominada dono do serviço, mediante remuneração. (...) Trata-se de contrato bilateral, pois gera direitos e obrigações para ambas as partes e como decorrência é oneroso; consensual, por se aperfeiçoar por simples acordo de vontades, e comutativo, porque impõe vantagens e obrigações recíprocas que se presumem equivalentes, conhecidas pelas partes. (...) O objeto desse contrato é uma obrigação de fazer, uma conduta, tanto material como intelectual.

Para análise da hipótese de incidência do ISSQN, faz-se necessário utilizar-se desse conceito do Direito civil de forma sistemática com os demais preceitos constitucionais, o que leva à conclusão de que o campo de serviços tributáveis não corresponde à totalidade de serviços possíveis, existindo algumas situações que, mesmo configurando-se como serviços, não são tributadas pelo ISSQN, quais sejam: *a-*) a prestação de serviço a si próprio, na medida em que não constitui signo presuntivo de riqueza e não demonstra capacidade contributiva; *b-*) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício, pois configura relação de emprego; *c-*) a prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de Sociedade; *d-*) a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por integrarem o campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF; *e-*) a prestação de serviços para o exterior, em decorrência da isenção heterônoma; *f-*) a prestação de serviço pelo poder público, tendo em vista que nesse caso o serviço se qualifica

²⁴ O artigo 594 do Código Civil estabelece: “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

²⁵ Silvio de Salvo VENOSA, Direito civil: contratos em espécie, p. 203 – 207.

como público, estando acobertado pela imunidade; g-) a prestação de serviço sem natureza econômica, na medida em que ausente o signo presuntivo de riqueza e a capacidade contributiva; e h-) a prestação de serviço não constante da Lista estabelecida na Lei Complementar n.º 116/2003²⁶, por expressa determinação constitucional.

Imperioso destacar as lições de Aires F. Barreto²⁷ acerca da abrangência do termo serviço:

... não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. (...) É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiro. (...) O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. (...) Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é a apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.

Paulo de Barros Carvalho²⁸ estabelece os elementos necessários para que se configure a prestação de serviço:

Para configurar-se a prestação de serviços é necessário que ocorra o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). (...) é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de “obrigação de fazer”.

No mesmo sentido são as lições de Marçal Justin Filho²⁹:

... julgamos cabível definir a materialidade da hipótese de incidência do ISS nos seguintes termos: prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia (...). A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer.

Assim, tem-se que a prestação de serviço corresponde ao exercício, por parte do prestador, de atuação, com conteúdo econômico e sem subordinação, que tenha por objeto uma utilidade (material ou imaterial) ao tomador, o qual, em contrapartida, pagará o preço do

²⁶ Cf. SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário, p. 322.

²⁷ ISS na Constituição e na Lei, p. 29.

²⁸ Direito tributário linguagem e método, p. 767-768.

²⁹ O Imposto Sobre Serviços na Constituição, p. 83-90.

serviço. Ou seja, estamos diante de uma obrigação de fazer do prestador em relação ao tomador, sob o regime de direito privado, ficando este último obrigado ao pagamento do valor pactuado (a atuação do prestador não pode corresponder aos serviços que estão excluídos do campo de incidência do ISSQN, conforme acima mencionado).

Desta forma, é possível asseverar que a prestação de serviço está diretamente relacionada com uma obrigação de fazer, que corresponde a um esforço humano do devedor (prestador) em favor do credor (tomador). Neste sentido são os dizeres de Washington de Barros Monteiro³⁰: “*Nas obrigações de fazer, a prestação consiste num ato do devedor, ou num serviço deste*”.

Para melhor compreensão desta obrigação, que permite delimitar o campo de incidência do ISSQN, é necessário distingui-la da obrigação de dar (na qual o devedor obriga-se a entregar uma coisa), na medida em que alguns negócios envolvem tanto um esforço humano como a entrega de um objeto, o que dificulta identificar qual obrigação prevalece em detrimento da outra, ou se ambas estão presentes, bem como a qual ente compete a tributação (se ao Município através do ISS ou ao Estado pelo ICMS). Daí a necessidade de compreensão de ambos os institutos.

Washington de Barros Monteiro³¹ estabeleceu muito bem a distinção entre essas obrigações:

Em primeiro lugar, nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* a prestação consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; nas obrigações *in faciendo*, o objeto consiste num ato ou serviço do devedor. Diversificam-se, portanto, na sua essência, embora *dar* ou *entregar* alguma coisa, em última análise, seja de fato fazer alguma coisa.

O *substractum* da diferenciação está em verificar se o *dar* ou o *entregar* é ou não consequência do *fazer*. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

Assim, a obrigação de fazer é identificada por um esforço humano na confecção de algo para outrem, nada interferindo o fato de que ao final ocorra a entrega dessa coisa. Já a obrigação de dar está relacionada apenas com a entrega da coisa, não havendo qualquer elaboração por parte daquele que realiza a tradição.

³⁰ Curso de direito civil: direito das obrigações, 1ª parte, p. 90.

³¹ *Ibid*, p. 91.

A assertiva de que a prestação de serviço, critério material da hipótese de incidência do ISSQN, pressupõe uma obrigação de fazer é entendimento pacífico na doutrina e nos tribunais.

O Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 116.121-3/ SP³², no qual se analisou a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, que constava da lista anexa ao Decreto Lei n.º 406/68, decidiu pela inconstitucionalidade da exigência por considerar que locação não corresponde à prestação de serviço, uma vez que o que se tem é uma obrigação de dar e não de fazer.

Assim ficou assentado na ementa e em trechos do voto do Ministro Marco Aurélio, relator do julgado:

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.

(...)

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, **não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços.** Observem-se os institutos em vigor tal como se contém na legislação de regência. (...)

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. (Destaque nossos)

Nesse julgado ficou claramente consignado o que está sendo afirmado nesse trabalho: para configurar uma prestação de serviço deve haver uma obrigação de fazer, não cabendo ao legislador ignorar, na tentativa de alargar o campo de incidência de um tributo, que os institutos, as expressões e os vocábulos, têm sentido próprio.

Da doutrina e da jurisprudência resta evidente que não é possível considerar como hipótese de incidência do ISSQN algo diverso de prestação de serviço, tampouco incluir como prestação de serviço algo diverso de uma obrigação de fazer, sob pena de inconstitucionalidade.

³² RE 116121, Relator: Min. Octavio GALLOTTI, Relator p/ Acórdão: Min. Marco AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

2.1.2 Relevância da Lei Complementar n.º 116/2003

Conforme já restou delineado no início desse trabalho a Constituição Federal, ao fixar o campo de incidência do ISSQN no artigo 156, III, estabeleceu que o mesmo iria incidir sobre os serviços de qualquer natureza, desde que “definidos em lei complementar” (considerando as ressalvas acima elencadas quanto as hipóteses que, mesmo configurando serviços, não atraem a incidência do imposto).

A expressão “definidos em lei complementar”, constante do mencionado dispositivo constitucional, gera discussões na doutrina atraindo diversas interpretações acerca da relevância ou não de norma complementar para delimitar o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN.

A despeito das divergências, está em vigor a Lei Complementar n.º 116/2003, que disciplinou várias questões acerca do ISSQN e definiu o que vem a ser “serviços de qualquer natureza”, através de uma lista a ela anexada, em cumprimento à determinação constitucional.

Para alguns autores a lista de serviços constantes da Lei Complementar n.º 116/2003 é apenas sugestiva; para outros, exemplificativa e há aqueles que a consideram taxativa.

Para Roque Antonio Carrazza a definição de serviço já está no texto constitucional, não necessitando de norma complementar para tanto. Daí porque referido autor entende que a lista de serviços é apenas sugestiva ³³:

... somos de parecer que a lei complementar a que alude o art. 156, III, *in fine*, da CF só pode dispor sobre conflitos de competência entre o ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e distritais e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, por via de imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza. (...) Depois, a norma albergada no art. 156, III, da Lei das Leis é de *eficácia plena e aplicabilidade imediata* (José Afonso da Silva). Como tal, produz todos os efeitos independentemente da eleição de qualquer lei complementar. Como corolário disto, temos que a competência municipal para tributar serviços independe da edição de lei complementar que os defina. Segue-se, daí, que o legislador complementar *não pode* fixar rol de serviços tributáveis pelos Municípios. (...) Realmente é inconcebível aceitarmos que a chamada “lista de serviços” seja taxativa. (...) Portanto, a *lista* é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público. Melhor esclarecendo, ela contém sugestões que poderão, ou não, ser levadas em conta pela Câmara de Vereadores de cada Município ao instituir, *in abstracto*, o ISS.

³³ Roque Antonio CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, p.908-909.

Clélio Chiesa, por sua vez, defende que a lista de serviços constante da norma complementar é exemplificativa, não vinculando os Municípios em respeito a autonomia das unidades municipais³⁴:

... sempre fizemos coro com os defensores da tese de que a mencionada lei complementar não tem natureza taxativa, mas apenas exemplificativa. Defendemos que a lei infraconstitucional, ainda que seja a complementar, não pode limitar a atuação do legislador municipal, pois isso implicaria a violação ao princípio da autonomia dos Municípios. Admitir que a lei complementar possa apontar os serviços que poderão ser tributados por meio de ISS, é transferir para o Congresso Nacional o poder de definir, por meio de lei infraconstitucional, o campo de atuação dos Municípios no tocante a esse imposto, amesquinhando a autonomia das unidades municipais.

A despeito das opiniões dos renomados autores, entendemos como correta a interpretação que atribui caráter taxativo a referida lista de serviços, ou seja, apenas os serviços nela descritos, desde que não extrapolem os ditames constitucionais, são passíveis de incidência do ISSQN.

Isso porque, conforme anteriormente delineado, em razão do papel da lei complementar de introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário, o constituinte a ela atribuiu, expressamente, a função de definir os serviços de qualquer natureza que compõem a hipótese de incidência do ISSQN. Assim, cabe ao legislador complementar evitar que cada Município e o Distrito Federal atribuam uma definição distinta para um conceito previamente delimitado pela Constituição Federal.

Diante da relevância da matéria para todo o País (delimitação do critério material do ISSQN), pode-se afirmar que a Lei Complementar n.º 116/2003 possui caráter nacional e não federal (devendo ser obedecida por todos os Municípios e pelo Distrito Federal), tendo por finalidade garantir uma sintonia entre as normas ordinárias com os preceitos constitucionais³⁵.

Assim, não há que se falar em violação da autonomia dos municípios na medida em que o caso corresponde à clara exceção ao referido princípio, fixada expressamente pela

³⁴ Clélio CHIESA, O ISS e a LC 116: o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n.º 116/2003, p. 53.

³⁵ Cumpre registrar as diferenças entre lei complementar federal e nacional, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “(...) Essa é a razão pela qual a distinção dos atos normativos federais e nacionais não se faz por meio do exame da autoridade que os expediu, mas pelo seu conteúdo: se de interesse da pessoa política de direito interno denominada União, trata-se de ‘norma federal’; se relevante para todo o País, está-se diante de ‘norma nacional’. Quanto aos efeitos, diferenciam-se pelo fato de que a norma federal vincula apenas o aparelho administrativo da União, ao passo que a nacional, não obstante editada pela mesma autoridade, atinge também os Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) Além desse dispositivo, diversos outros dizem respeito a conteúdos de relevância para toda a Nação brasileira, conferindo à lei complementar aquele papel de mecanismo de ajuste ao qual me referi a tratar especificamente do tema de Lei Complementar, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos constitucionais.” (Direito tributário linguagem e método, p. 769-770)

Constituição Federal. O que há no presente caso é respeito ao princípio da legalidade tributária e da segurança jurídica.

Desta forma, considerar a taxatividade da lista de serviço anexa a Lei Complementar n.º 116/2003 é a conclusão mais coerente com a intenção do constituinte de garantir uma unidade de interpretação do termo “serviços de qualquer natureza”, presente no artigo 156, III, da Constituição Federal, não cabendo aos intérpretes e ao legislador ordinário ignorar essa previsão.

Nesse sentido são os dizeres de Paulo de Barros Carvalho³⁶:

Compete à legislação de caráter nacional, portanto, auxiliar na delimitação do critério material do ISS, indicando quais atividades se inserem nos limites competenciais dessa pessoa política. Tudo isso, por certo, com observância rígida demarcação constitucional das competências tributárias. (...) A lista de serviços veiculadas por lei complementar (ou por documento normativo com força equivalente) serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução “serviços de qualquer natureza”. (...) Em síntese, para caracterizar “serviços de qualquer natureza” nos termos empregados pelo constituinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: (i) ser serviço; e (ii) estar indicado em lei complementar.

Assim, tem-se que para configurar o critério material do ISSQN deve haver efetivamente uma prestação de serviço, definida em lei complementar e em consonância com a Constituição Federal.

Ainda acerca da taxatividade da lista de serviços Alcides Jorge Costa³⁷ asseverou:

... a CF fala em serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, o que não impede a existência de uma lista de serviços tributáveis. Na verdade, quando a Constituição menciona serviços definidos em lei complementar, não quer dizer que há uma definição conceitual de serviços. Como já foi dito, existem outros tipos de definição, como a enunciativa. Neste tipo, é enumerado tudo o que se contém no objeto da definição. (...) Por isso, a forma de definição adotada pela lei complementar nada tem de estranho. (...) a lista é taxativa e não exemplificativa, segundo já decidiu o STF. O caráter exemplificativo da lista foi definido pelos que pregavam que a autonomia do município seria ofendida se lista fosse taxativa. Entretanto a autonomia é a que resulta da Constituição, e não simplesmente do artigo.

Conforme se depreende das lições do autor supramencionado, o fato da Lei Complementar n.º 116/2003 não ter desenvolvido um conceito para serviços não significa que não cumpriu adequadamente a previsão constitucional. Isso porque existem outras formas de

³⁶ Direito tributário linguagem e método, p. 770-771.

³⁷ Algumas notas sobre o Imposto Sobre Serviços, p. 10-12.

definição possíveis, tendo sido utilizada a enunciativa, onde se elenca o que integra a coisa definida.

O entendimento jurisprudencial também é pela taxatividade da lista de serviços³⁸, conforme se verifica das ementas abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.³⁹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. ART. 543-C DO CPC. SÚMULAS 7 E 83 DO STJ. A Primeira Seção, em 23.9.2009, por ocasião do julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia n. 1.111.234/PR, reafirmou que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 é taxativa, mas admite interpretação extensiva. Firmou-se o entendimento de que o exame de compatibilidade dos serviços efetivamente prestados com aqueles previstos abstratamente na referida lista deve ser levado a termo pelas instâncias de origem, sendo inviável a análise em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido⁴⁰.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO 406/68. TAXATIVIDADE. LEITURA EXTENSIVA DE CADA ITEM. INTERPRETAÇÃO AMPLA. POSSIBILIDADE. DECISÃO AGRAVADA ALINHADA COM A JURISPRUDÊNCIA ASSENTE NESTA CORTE. PRECEDENTES. CONFRONTO ANALÍTICO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. 1. Agravo regimental contra decisão que não proveu agravo de instrumento por o acórdão recorrido encontrar-se alinhado com a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de enquadrar-se serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS. 2. Precedentes: AgRg no Ag 746.276/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 06.09.2007; AgRg no REsp 763.958/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 31.05.2007; AgRg no Ag 577.068/GO, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 28.08.2006; AgRg no REsp 659.522/GO, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 28.05.2007. 3. A alegação de suposta divergência jurisprudencial não merece prosperar, visto que não houve confronto analítico. 4. Agravo regimental não-provido⁴¹.

³⁸ Cumpre destacar que nos julgados transcritos está sob enfoque a lista de serviços constante do Decreto-Lei 406/68, antecessor da Lei Complementar n.º 116/2003.

³⁹ REsp 1111234/PR, STJ, Rel. Ministra Eliana CALMON, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009.

⁴⁰ AgRg no AREsp 358.566/BA, STJ, Rel. Ministro Humberto MARTINS, Segunda Turma, julgado em 10/09/2013, DJe 18/09/2013.

⁴¹ AgRg no Ag 903258/PR, STJ, Rel. Ministro José DELGADO, Primeira Turma, julgado em 21/02/2008, DJe 05/03/2008.

É de se constatar que os tribunais reconhecem a taxatividade da lista de serviços descrita na lei complementar; todavia, aceitam uma interpretação extensiva dos itens nela descritos que trazem essa possibilidade (com a locução “congêneres”, por exemplo), situação que deve ser vista com cautela, para que não passem a tributar casos que não se qualificam como prestação de serviço, apenas por má análise do intérprete, infringindo, além da Constituição Federal, a previsão contida no artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional⁴².

Assim, conclui-se que: *i-*) os Municípios e o Distrito Federal não podem tributar através do ISSQN serviços que não constam da lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003, em razão de sua taxatividade; *ii-*) a Lei Complementar deve manter consonância com a Constituição Federal; *iii-*) caso sejam incluídos na lista situações que não se qualifiquem como serviços, devem ser desprezadas e rechaçadas do sistema, sob pena de ofensa à Constituição Federal.

⁴² “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

3 “COMPUTAÇÃO EM NUVEM” – CONCEITO

Após o estudo do ISSQN sob o enfoque da regra-matriz de incidência tributária faz-se necessário analisar especificamente a “Computação em Nuvem”, conforme proposta inicial desse trabalho, de modo a verificar se essa atividade se enquadra no critério material do referido imposto.

A “Computação em Nuvem”⁴³, conhecida como “Cloud Computing”, corresponde a uma evolução tecnológica que possibilita através de um ambiente virtual a utilização remota de diversos recursos de informática, como por exemplo: armazenamento de dados e aplicativos, utilização de ferramentas de redes, processamento de programas etc. Ou seja, uma empresa disponibiliza para seus contratantes uma estrutura com uma série de tecnologias, que poderão ser executadas e acessadas por estes de qualquer local por meio da internet, sem que haja a necessidade de instalação de programas e aplicativos no computador do usuário, o que minimiza os custos e maximiza a potência dos recursos utilizados.

Assim encontram-se os seguintes conceitos para essa operação:

Cloud Computing, também chamado de Computação em Nuvem é um novo paradigma de computação que visa a integração de diversos conceitos e tecnologias para a geração de um ambiente tecnológico ubíquo. (...) Assim, os consumidores poderão acessar, de qualquer lugar do mundo, as aplicações e dados hospedados em uma Nuvem Computacional (Cloud Computing)⁴⁴.

Em síntese a “computação em nuvem” consiste na oferta de serviços, em ambiente de internet, que envolvem processamento de dados, utilização de softwares, armazenamento de dados e outros, que não requerem conhecimento, do consumidor, quanto à localização física e configuração do sistema que presta os serviços. O usuário contrata a utilidade, muitas vezes a partir de computadores com pouca capacidade de memória (computadores “magros”), justamente porque operará software e arquivos de forma remota (não há download) e sem uma localização física específica e pré-definida⁴⁵.

⁴³ O nome “Computação em Nuvem” derivou da Internet que é conhecida como “a nuvem”: “Desde muito tempo a Internet vem sendo chamada de ‘a nuvem’ – nome originado pelo símbolo usado para representar a Internet em diagramas de rede – e agora passa a ser tendência com o SaaS e a Web 2.0, uma vez que a computação continua a desvinculação de localidades físicas” (Chee, BRIAN J.S., Curtis FRANKLIN JR., Computação em Nuvem Cloud Computing: tecnologias e estratégias, p. 20)

⁴⁴ Diogo Cortiz da SILVA, Grid Computing e Cloud Computing – Análise dos impactos sociais, ambientais e econômicos da colaboração por meio de compartilhamento de recursos computacionais, p. 115.

⁴⁵ Fernando Antonio Cavanha GAIA; Maurício Barros e GEORGIOS; Theodoros ANASTASSIADIS, Tributação da computação em nuvem.

Um exemplo de “Computação em Nuvem” comumente utilizada são as contas de e-mails, nas quais o usuário tem os seus dados mantidos em um ambiente virtual, que pode ser acessado de qualquer local, conforme se verifica do seguinte trecho extraído de artigo sobre o tema:

Se você tem um (sic!) conta de e-mail com um serviço baseado na web, como Hotmail, Yahoo ou Gmail, então você já teve experiência com computação em nuvem. Em vez de rodar um programa de e-mail no seu computador, você se loga (sic!) numa conta de e-mail remotamente pela web. O software e o armazenamento da sua conta não existem no seu computador – estão na nuvem de computadores do serviço⁴⁶.

A “Computação em Nuvem” está sendo cada vez mais utilizada por grandes empresas que veem nessa tecnologia várias vantagens, na medida em que ela proporciona *i-*) facilidade no acesso⁴⁷; *ii-*) segurança no armazenamento de dados⁴⁸; *iii-*) alta tecnologia; e *iv-*) redução dos gastos dos contratantes que não precisam investir internamente na área de informática, pois a estrutura é fornecida pela empresa que disponibiliza o ambiente virtual, sendo possível sua utilização através de computadores com pouca potência⁴⁹.

Cumprе ressaltar que os contratantes não adquirem a propriedade dos equipamentos utilizados para manter o ambiente virtual que eles terão acesso, eles adquirem apenas o direito de utilizar, por um determinado período, o ambiente virtual e a tecnologia colocada à sua disposição, dentro dos limites contratados, ao término do contrato os direitos retornam para a empresa contratada.

3.1 PRINCIPAIS ATIVIDADES

⁴⁶ Jonathan, STRICKLAND, Como funciona a computação em nuvem, Traduzido por HowStuffWorks Brasil.

⁴⁷ O fato da “Computação em Nuvem” ser utilizada através da internet traz vantagens e desvantagens. As vantagens, como dito, correspondente à possibilidade de utilização de qualquer local, porém o usuário fica a mercê da qualidade da internet, que se não for boa, pode atrapalhar o desempenho das atividades na “nuvem”.

⁴⁸ Todavia, ainda há resistência em sua utilização, tendo em vista que muitos questionam a eficiência da segurança, tendo em vista que tudo fica arquivado na “nuvem”, teoricamente a disposição de todos.

⁴⁹ “A queda das Torres Gêmeas levaram as organizações a se preocuparem com a necessidade de ter além dos servidores de produção e de testes, também os de contingência, pois o volume de informações e de documentos perdidos pelas empresas ali instaladas gerou uma preocupação a mais para o mundo corporativo, qual seja a segurança da informação. Não bastava mais ter sistemas de backup (sic!) dentro da própria organização, mas também fora dela”. (André Sussumu, LIZUKA, Tributação do cloud computing (A Nuvem) é uma incógnita)

Por ser a “Computação em Nuvem” atividade relacionada com a área da Tecnologia da Informação, as empresas que a disponibilizam no mercado estão em constante evolução, ampliando, em curto espaço de tempo, as possibilidades de utilização desse ambiente virtual.

Assim, delimitaremos o estudo a três atividades principais realizadas nesse ambiente virtual, quais sejam: Infraestrutura como Serviço, Software como Serviço e Plataforma como Serviço.

3.1.1 Infraestrutura como Serviço⁵⁰

A infraestrutura como Serviço consiste na disponibilização de uma infraestrutura, cuja atividade principal é o armazenamento de dados, os quais ficam à disposição dos contratantes, de acordo com o que foi pactuado e durante o tempo previamente fixado⁵¹.

Nesse sentido são os dizeres de Hélder Pereira Borges, José Neuman de Souza, Bruno Schulze e Antonio Roberto Mury⁵², em trabalho sobre a Computação em Nuvem:

A infra-estrutura é baseada na virtualização dos recursos computacionais que pode ser dinamicamente escalada para aumentar ou diminuir os recursos de acordo com as necessidades das aplicações.

Em resumo, IaaS relaciona-se com a capacidade que um provedor tem de oferecer uma infra-estrutura de processamento e armazenamento de forma transparente.

O contratante não precisa investir em tecnologia para acessar os seus dados, tendo em vista que o armazenamento será efetuado pela empresa que oferece a estrutura, cabendo a ela a disponibilização de equipamentos com alta tecnologia que comporte o arquivamento das informações de diversos contratantes.

Assim, pode-se dizer que ocorre a locação de um espaço virtual para armazenamento remoto de informações, as quais ficam arquivadas na “nuvem” podendo ser acessadas pelo contratante de qualquer computador com acesso à internet.

⁵⁰ Conhecida como “Infrastructure as a Service” (IaaS).

⁵¹ Cf. Fernando Antonio Cavanha GAIA; Maurício Barros e GEORGIOS; Theodoros ANASTASSIADIS, Tributação da computação em nuvem.

⁵² Computação em Nuvem, p. 14.

3.1.2 Software como Serviço⁵³

No Software como Serviço é colocado à disposição do contratante um software ou aplicativo que ficará instalado na “nuvem” e será utilizado através da internet, sem que haja a necessidade de realização de download no equipamento do contratante⁵⁴. Nesse sentido:

Os sistemas de software devem estar disponíveis na internet através de uma interface com um navegador web, logo devem ser acessíveis de qualquer lugar a partir dos diversos dispositivos dos usuários. Desta forma, novos recursos podem ser adicionados aos sistemas de forma transparente aos usuários, tornando-se assim a manutenção e evolução dos sistemas tarefas bem mais simples.⁵⁵

Nesse caso, ocorre a cessão do direito de uso do software, na medida em que o usuário não o adquire, apenas o utiliza pelo tempo contrato, sendo essa utilização a base para calcular o valor que será devido ao contratado.

3.1.3 Plataforma como Serviço⁵⁶

Trata-se de uma plataforma composta por várias atividades, ou seja, nela o contratante tem acesso ao armazenamento e processamento de dados, utilização de software e aplicativos, testes de software etc. Nesse sentido⁵⁷:

... os contratos de PaaS consistem na utilização de uma plataforma de computação em conjunto com um pacote de soluções, geralmente voltado ao desenvolvimento, teste e entrega de software para a computação em nuvem. Trata-se de serviço complexo por excelência, na medida em que envolverá, invariavelmente, o processamento de dados, o armazenamento e o licenciamento de software, além dos testes do software em desenvolvimento. Tais atividades são geralmente parte de uma mesma contratação indivisível, o que caracteriza como meras atividades-meio do serviço principal contratado (PaaS).

⁵³ Conhecido como “Software as a Service” (SaaS).

⁵⁴ Cf. Fernando Antonio Cavanha GAIA; Maurício Barros e GEORGIOS; Theodoros ANASTASSIADIS, *Tributação da computação em nuvem*.

⁵⁵ Hélder Pereira BORGES, et al. *Computação em Nuvem*, p. 16.

⁵⁶ Conhecido como “Plataform as a Service” (PaaS).

⁵⁷ Fernando Antonio Cavanha GAIA, Maurício Barros e GEORGIOS, Theodoros ANASTASSIADIS. *Tributação da computação em nuvem*

Por ser esse serviço à junção de várias atividades é correto afirmar que se trata de um serviço complexo, no qual ocorre a locação de uma plataforma com diversas atividades que ficam a disposição do contratante durante o tempo estipulado em contrato.

3.2 PROBLEMÁTICA ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ISSQN

Fixados os conceitos acima é possível analisar se há o enquadramento das referidas atividades com a regra-matriz de incidência tributária do ISSQN, o que adiantamos ser assunto bastante tortuoso para os tributaristas, seja pelas divergências de opiniões acerca do tema, seja por ser matéria completamente nova que o direito não acompanha.

Conforme restou anteriormente delineado, para que haja a incidência do ISSQN, faz-se necessária a existência cumulativa de *i-*) uma prestação de serviço (consideradas as ressalvas anteriormente deduzidas⁵⁸), concernente em uma obrigação de fazer, *ii-*) descrita na lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003 e *iii-*) em consonância com as diretrizes constitucionais. Ou seja, ainda que conste da lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003, se não configurar efetivamente uma prestação de serviço, nos termos fixados pela Constituição Federal, não poderá ocorrer à incidência do imposto, da mesma forma que se for uma prestação de serviço e não estiver descrita na Lei Complementar também não incidirá o imposto, por expressa determinação constitucional.

Assim, conforme restou acima mencionado, na atividade de Infraestrutura como Serviço desenvolvida na “nuvem” ocorre a disponibilização, mediante remuneração e pelo tempo estipulado em contrato, de um ambiente virtual para armazenamento remoto de dados, ou seja, há a locação desse ambiente virtual, nos termos do artigo 565 do Código Civil que assim preceitua: “*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*”.

Sendo locação, não há que se falar em prestação de serviço e conseqüente incidência do ISSQN, pois locação caracteriza-se como obrigação de dar, não havendo para sua

⁵⁸ No tópico 2.1.1 referente ao conceito de prestação de serviço.

consecução qualquer esforço humano para confecção de algo para outrem, mas apenas a entrega da coisa objeto do contrato, ainda que de forma temporária.

Essa conclusão está em consonância com o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 116.121-3/SP⁵⁹, que inclusive editou a Súmula Vinculante n.º 31: “*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Desta forma, não há como cogitar a aplicação ao caso do item 1.03 previsto na lista de serviços anexa a Lei Complementar n.º 116/2003 (Processamento de dados e congêneres), na medida em que o que se tem é a locação de um espaço virtual para armazenamento de dados, não sendo possível realizar uma interpretação extensiva da norma, tampouco considerar como serviço aquilo que serviço não é.

No Software como Serviço o contratante tem a sua disposição um software ou aplicativo que fica instalado na “nuvem”, não ocorrendo qualquer download no seu equipamento, o contratante apenas o utiliza pelo tempo contratado.

Nos termos da Lei n.º 9.609/1998⁶⁰, a propriedade de programas de computador é espécie de direito autoral (que está inserido na categoria dos bens móveis, nos termos do inciso III, do artigo 83 do Código Civil⁶¹, tendo em vista seu caráter patrimonial e pessoal), o qual pode ser definido como⁶²:

Direito que tem o autor de explorar economicamente, com exclusividade, sua obra, de aliená-la, autorizar sua tradição ou adaptação, por toda a sua vida. Transmite-se aos herdeiros e sucessores pelo prazo de 60 anos, a contar da data do seu falecimento.

No artigo 9º da Lei n.º 9.609/1998 restou fixado que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença⁶³ e a Lei n.º 9.610/1998⁶⁴, que trata dos direitos autorais,

⁵⁹ RE 116121, Relator: Min. Octavio GALLOTTI, Relator p/ Acórdão: Min. Marco AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001

⁶⁰ “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei”.

⁶¹ “Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: I - as energias que tenham valor econômico; II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações”.

⁶² Deocleciano Torrieri GUIMARÃES, Dicionário técnico jurídico, p. 256.

⁶³ “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”.

⁶⁴ “Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: (...)”.

fixou que os mesmos poderão ser transferidos a terceiros através de licenciamentos, concessão e por cessão.

Tanto na cessão do direito de uso do software quanto no licenciamento, a titularidade do direito autoral sobre o software é mantida com o próprio autor, cabendo ao contratante apenas o seu uso (daí falar-se em cessão parcial).

No caso sob exame a titularidade do direito autoral sobre o software é mantida pela empresa que disponibiliza a atividade desenvolvida na “nuvem”, sendo transferido para o contratante apenas o direito de uso.

Não há que se dizer que essa utilização se configura como uma obrigação de fazer, e consequentemente como uma prestação de serviço. Isso porque o que se busca é a simples autorização para utilização do software, configurando nítida obrigação de dar, tendo em vista a ausência de qualquer esforço humano em favor de outrem, mediante remuneração⁶⁵.

Nesse caso, deve ser utilizado o mesmo entendimento que o Supremo Tribunal Federal adotou para os casos de locação de bens móveis, ou seja, pela impossibilidade de incidência do ISSQN, tendo em vista que ausente qualquer obrigação de fazer.

Ainda que conste da lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003, o item 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) o mesmo é inconstitucional, tendo em vista que corresponde a situação que não se configura como prestação de serviço nos termos fixados pela Constituição Federal (conforme restou explanado nesse estudo não cabe ao legislador complementar alargar o campo de incidência do ISSQN).

Está pendente de apreciação perante o Supremo Tribunal Federal o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 688.223⁶⁶, em sede de repercussão geral, no qual será analisado se os contratos de licenciamento ou cessão de direitos de uso de software se submetem à incidência do ISSQN, o que girará em torno de aferir se o caso configura obrigação de fazer ou de dar.

No que tange à Plataforma como Serviço, que é composta por várias atividades (armazenamento e processamento de dados, utilização de software e aplicativos, testes de

⁶⁵ Cumpre ressaltar que há entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca da incidência do ISSQN nos casos de desenvolvimento de softwares por encomenda, bem como nos softwares customizados. Todavia a atividade posta sob análise configura a obtenção de uma licença de uso (cessão de uso) não havendo que se falar em qualquer prestação de serviço que possibilitasse a incidência do ISSQN.

⁶⁶ RE 688223 RG, Relator Min. Luiz FUX, julgado em 20/09/2012, DJe 03/10/2012.

software etc), pode-se dizer que corresponde a um serviço complexo, no qual ocorre a locação de uma plataforma com diversas atividades que ficam a disposição do contratante durante o tempo estipulado em contrato.

Por se tratar de locação, conforme acima mencionado, é de ser concluir pela impossibilidade de exigência do ISSQN, tendo em vista que o que se tem é uma obrigação de dar e não obrigação de fazer, o que denota ausência de prestação de serviço.

Assim, ainda que conste da lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003, o serviço de processamento de dados e congêneres (item 1.03), que corresponde a uma das atividades que integram essa plataforma, não é possível falar em incidência do ISSQN, na medida em que corresponde a uma atividade-meio para que ocorra a atividade-fim (Plataforma de Serviços), o que não se sujeita a incidência do imposto, principalmente por ser a atividade fim obrigação de dar e não de fazer.

Conclui-se, portanto, que todas as atividades apresentam-se como obrigação de dar e não de fazer, não sendo possível a incidência do ISSQN, na medida em que não se enquadram com o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN.

3.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 171/2012

A despeito de tudo que restou exposto acerca da impossibilidade de tributação pelo ISSQN das três atividades de “Computação em Nuvem” acima mencionadas é de se ressaltar que na ânsia arrecadatória o legislador tenta incluir novos itens passíveis de tributação pelo ISSQN, os quais, em alguns casos, se desvirtuam completamente do conceito constitucional de prestação de serviço, é o que se pode dizer do Projeto de Lei Complementar n. 171/2012⁶⁷.

Referido projeto, que se encontra aguardando parecer na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), tem por finalidade alterar a lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003, para incluir o item “Computação em Nuvem”, que o relator do projeto, o Deputado Carlos Gomes Bezerra, na explicação da ementa, conceitua como “*serviços na internet que não*

⁶⁷ Brasília. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP n.º 171/2012. Modifica a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Apresentação 08, maio de 2012.

requerem conhecimento, do consumidor, quanto a localização física e configuração do sistema”.

Ocorre que referido Projeto não conta com aparente rigor técnico. Isso porque, conforme restou acima mencionado a “Computação em Nuvem” não pode ser analisada como algo unitário, na medida em que nesse ambiente virtual se desenvolvem várias atividades, cada qual com suas peculiaridades, não sendo possível uma análise generalizada para aferir acerca da incidência ou não do ISSQN, sob pena desse item ser introduzido no ordenamento jurídico eivado de inconstitucionalidade.

Desta forma, embora seja cediço que o direito não acompanha a velocidade de evolução dos acontecimentos sociais, não é possível permitir que se tributem situações que não se amoldam a regra-matriz de incidência tributária, sob pena de violação ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

4 CONCLUSÃO

Do que restou exposto no presente trabalho é possível concluir que a hipótese de incidência tributária do ISSQN está fixada no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, o qual, analisado com base no esquema da regra-matriz de incidência tributária, permite a identificação do critério material do imposto, formado pelo verbo “prestar” e pelo complemento “serviços de qualquer natureza” (que deve ser compreendido como uma obrigação de fazer), bem como demonstra a imprescindibilidade da Lei Complementar n.º 116/2003, na descrição dos mesmos.

Assim, ainda que houvesse na lista de serviços anexa a Lei Complementar n.º 116/2003, a descrição das três principais atividades desenvolvidas na “Computação em Nuvem” (quais sejam: Infraestrutura como Serviços, Software como Serviço e Plataforma como Serviço), não poderia haver a tributação, tendo em vista que referida lista deve estar em consonância com o conceito de prestação de serviço constante na Constituição Federal, o que veda ao legislador complementar qualificar como prestação de serviço, aquilo que efetivamente não é, como é o caso das três atividades analisadas que se apresentam como obrigação de dar e não de fazer, sob pena de inconstitucionalidade.

Conclui-se, portanto, que o fato do direito não acompanhar, no ritmo esperado, as mudanças sociais não autoriza o legislador a agir em desconformidade com a Constituição Federal e em detrimento do princípio da legalidade e da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Carlos Soares. **A Identificação do local da prestação de serviços para o fim de oneração pelo ISS no entendimento do Superior Tribunal de Justiça**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 213, Jun. de 2013.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 10 de nov. 2013.

_____. **Lei n.º 9.609/1998**, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em 30 de nov. 2013.

_____. **Lei n.º 9.610/1998**, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em 30 de nov. 2013

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 nov. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 116.121**, Tribunal Pleno. Brasília. DF, 25 maio, 2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28116121%29&pagina=4&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/bo26eqq>. Acesso em 15 nov. 2013.

_____. **Código Civil**. Lei n.º 10.406/2002, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 10 nov. 2013.

_____. **Lei Complementar n.º 116/2003**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 01. nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag 903258/PR**, Primeira Turma. Brasília. DF, 05 março, 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=903258&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3#>. Acesso em 17. nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1111234/PR**, Primeira Seção. Brasília. DF, 08 outubro, 2009. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1111234&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3#>. Acesso em 17. nov. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Sumula Vinculante 31**. Brasília. DF, 17, fevereiro, 2010. Disponível em:

http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_1_a_29_31_e_32.pdf. Acesso em 29. nov. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 688223** RG. Brasília. DF, 03, outubro, 2012. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28688223%2ENUME%2E+OU+688223%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/ck6fkkw>. Acesso em 30. nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1060210/SC**, Primeira Seção, Brasília. DF, 05 de março de 2013. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1060210&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=8#>. Acesso em 18. nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 358.566/BA, Segunda Turma, Brasília. DF, 18 setembro, 2013. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=taxatividade+iss&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1#>. Acesso em 17. nov. 2013.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP n.º 171/2012**. Modifica a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília. DF, apresentação 08, maio de 2012.

Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=543746>. Acesso em 30. nov. 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, Hélder Pereira, et al. **Computação em Nuvem**. 2011, p. 14. Disponível em:

<http://livroaberto.ibict.br/handle/1/861>. Acesso em 30 de nov. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3 ed. São Paulo: Noeses. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3 ed. São Paulo: Noeses. 2009.

_____, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

_____, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8 ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

CHEE, Brian J.S., FRANKLIN JR., Curtis. **Computação em Nuvem – Cloud Computing: Tecnologias e Estratégias**. São Paulo: M. Books . 2013.

CHIESA, Clélio. **O ISS e a LC 116: o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/2003**. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética. 2003.

COSTA, Alcides Jorge. **Algumas notas sobre o Imposto Sobre Serviços**. Revista do Advogado: Temas atuais de Direito Tributário. Ano XXXII, dezembro de 2012, n.º 138.

GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS Maurício; ANASTASSIADIS, Theodoros. **Tributação da computação em nuvem**. Observatório da Imprensa – 31. jan. 2012. Disponível em: http://www.observatoriodaimprensa.com.br/news/view/ed679_tributacao_da_computacao_em_nuvem. Acesso em 20. nov. 2013.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 6. ed. São Paulo: Rideel, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva. 1994.

JUTIN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre serviços na Constituição**. Coleção Textos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, v. 10.

LIZUKA, André Sussumu. **Tributação do cloud computing (A Nuvem) é uma incógnita**. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 14 de novembro de 2012. Disponível em:

<http://www.conjur.com.br/2012-nov-13/andre-iizuka-tributacao-servico-cloud-computing-incognita>. Acesso em 21. nov. 2013.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações**. 1ª parte, 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 4.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SILVA, Diogo Cortiz da Silva. **Grid Computing e Cloud Computing – Análise dos impactos sociais, ambientais e econômicos da colaboração por meio de compartilhamento de recursos computacionais**. Mestrado em Tecnologias da Inteligência e Design Digital. São Paulo: PUC-SP, 2009.

JONATHAN Strickland. "**HowStuffWorks - Como funciona a computação em nuvem**". Publicado em 18 de março de 2009 (atualizado em 24 de março de 2009) Disponível em: <http://informatica.hsw.uol.com.br/computacao-em-nuvem.htm>. Acesso em 20. Nov. 2013.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: contratos em espécie**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009, v. 3.