

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI**  
**VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ**  
**CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO**  
**LINHA DE PESQUISA: DIREITO, JURISDIÇÃO E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL**

**A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO BRASIL:  
DIFICULDADES E PROPOSTAS.**

**TOMÁS JOSÉ MEDEIROS LIMA**

**Itajaí-SC, agosto de 2022**

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI**  
**VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ**  
**CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO**  
**LINHA DE PESQUISA: DIREITO, JURISDIÇÃO E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL**

## **A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO BRASIL: DIFICULDADES E PROPOSTAS.**

**TOMÁS JOSÉ MEDEIROS LIMA**

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado em  
Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí –  
UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título  
de Mestre em Ciência Jurídica.

**Orientador: Professor Doutor Clovis Demarchi**

**Itajaí-SC, agosto de 2022**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço à minha esposa Livia Cristina, pois sem ela não haveria Mestrado. Esta dissertação é o meu terceiro filho e, para concebê-lo, foi preciso deixar meus dois outros bebês sob os cuidados da pessoa mais especial do mundo.

Ao Professor Doutor Clovis Demarchi, pela sempre disponível e criteriosa orientação. Encerro esta jornada me sentindo honrado em ter sido orientado por um preceptor ímpar, distintamente técnico, sereno e humano.

À minha família, especialmente aos meus pais, filhos, irmãos, sogros, cunhados e sobrinha, pelo estímulo na obtenção deste título e pela carinhosa compreensão acerca das horas de convívio que nos foram subtraídas.

Aos Amigos do Mestrado: Alencar, Bruno, Cordeiro, Gustavo, Jaime e Madureira, por tornarem esta caminhada mais leve.

Ao amigo Danilo Singarini, pelo suporte emocional durante a jornada.

À Univali e à FCR, nas pessoas da Professora Doutora Denise Garcia e do Professor Doutor Fábio Hecktheuer, pelo esforço em viabilizar este Minter em condições tão adversas de pandemia.

À Procuradoria Geral do Estado de Rondônia, pelo custeio financeiro e pelo constante incentivo no aperfeiçoamento acadêmico e profissional.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho aos meus pais e aos meus filhos,  
por serem as respostas aos mais fundamentais questionamentos:  
como e por que cheguei até aqui.

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

**Itajaí-SC, agosto de 2022.**

**Tomás José Medeiros Lima**  
**Mestrando**

## PÁGINA DE APROVAÇÃO

Conforme Ata da Banca de defesa de mestrado, arquivada na Secretaria do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica - PPCJ/UNIVALI, aos vinte e três dias do mês de agosto do ano de dois mil e vinte e dois, às dezesseis horas (Horário de Brasília) e quinze horas (Horário em Rondônia) reuniu-se a Banca Examinadora de Dissertação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, vinculado ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, do mestrando **Tomás José Medeiros Lima**, sob título “**A tributação dos serviços digitais no Brasil: dificuldades e propostas**”. A Banca Examinadora foi formada mediante o Ato Organizacional número 049/PPCJ/2022, baixado pelo Coordenador do Programa Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica, Professor Doutor Paulo Márcio da Cruz, composta pelos Professores Doutor Clovis Demarchi (UNIVALI), como presidente e orientador, Doutor Bruno Smolarek Dias (UNIPAR), como membro, Doutor Gilson Jacobsen (UNIVALI), como membro e Doutora Carla Piffer (UNIVALI), como membro suplente. Conforme consta em Ata, após a avaliação dos membros da Banca, a Dissertação foi APROVADA COM DISTINÇÃO.

Por ser verdade, firmo a presente.

Itajaí (SC), 29 de agosto de 2022.



PROF. DR. PAULO MÁRCIO DA CRUZ  
Coordenador/PPCJ/UNIVALI

## ROL DE CATEGORIAS

**Economia Digital:** Toda atividade comercial que utilize tecnologia da informação para a sua consecução e apresente a intangibilidade como característica<sup>1</sup>.

**Incidência Tributária:** Imposição existente a determinadas pessoas de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo<sup>2</sup>.

**Intangibilidade:** Tudo aquilo que ostente valor econômico, apesar de não poder ser fisicamente tocado nem medido, incluindo desde frutos do conhecimento aplicado, até elementos outros, como direitos relativos à imagem ou à inovação<sup>3</sup>.

**Princípio da Capacidade Contributiva:** Integrando o princípio da isonomia, consiste em tratar os desiguais de modo desigual, motivo pelo qual o tributo deve ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um<sup>4</sup>.

**Presença Econômica Significativa:** Nova proposta de presença tributável, a qual sugere que uma empresa não residente vem a apresentar uma presença econômica com base em fatores que evidenciam interação com uma jurisdição via tecnologia digital e outros meios automatizados, cuja receita gerada desta forma é o fator básico de determinação, que deve ser combinado com outros fatores<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> COP proposto por composição.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 120.

<sup>3</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 42.

<sup>4</sup> MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília: Sindifiscoconacional, 2010, p. 17.

<sup>5</sup> GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Os relatórios do projeto beps ação 1, as propostas da união europeia e as atualizações referentes à tributação da economia digital. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 183.

**Princípio da Generalidade:** Conceito pelo qual todos devem contribuir para o financiamento do Estado<sup>6</sup>.

**Princípio da Territorialidade:** Princípio segundo qual as normas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita, tratando-se de um preceito universal que tem prevalecido tanto no Direito Internacional como no Direito Interno de cada país<sup>7</sup>.

**Serviço:** É uma espécie de trabalho, um esforço humano que se volta para outra pessoa, isto é, que alguém desempenha para terceiros, não se tratando de esforço desenvolvido em favor do próprio prestador<sup>8</sup>.

**Serviços Digitais:** Espécie do gênero “serviço”, os quais são prestados por meio de mecanismos da Tecnologia da Informação, usualmente oferecidos por grandes corporações transnacionais<sup>9</sup>.

**Tributação:** É o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, porquanto o Estado não poderia realizar os seus fins sociais sem a imposição tributária, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica<sup>10</sup>.

**Tributo:** “[...]toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>11</sup>.

---

<sup>6</sup> BECHARA, C. H. T.; CARVALHO, J. R. L. G. de; VILLAS-BÔAS, G. A sustentabilidade e o sistema tributário: as setes virtudes e os sete pecados. In: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo De; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2015, p. 168.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 80.

<sup>8</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. p. 29.

<sup>9</sup> COP proposto por composição.

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 266.

<sup>11</sup> Art. 3º da Lei nº 5.172/1966. BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 05 jun. 2022.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO .....</b>	<b>XI</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>XII</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
Capítulo 1 .....	17
<b>CONSIDERAÇÕES SOBRE TRIBUTOS.....</b>	<b>17</b>
1.1 A DIMENSÃO INTEGRATIVA E MULTIFACETADA DO TRIBUTO .....	17
1.2 INFLUXOS ENTRE ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO.....	21
1.3 FUNDAMENTOS CONTEMPORÂNEOS DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA ....	24
1.4 A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA REGULAMENTAÇÃO .....	30
1.5 O TRIBUTO COMO DEVER CÍVICO .....	35
1.6 O DIREITO DO CONTRIBUINTE A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA.....	40
Capítulo 2.....	47
<b>IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ..</b>	<b>47</b>
2.1 DISCIPLINA JURÍDICA DO PODER TRIBUTÁRIO .....	47
2.2 A FORÇA DIRIGENTE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	52
2.3 DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA.....	55
2.4 IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS .....	57
Capítulo 3.....	65
<b>SERVIÇOS DIGITAIS E EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>65</b>
3.1 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E ECONOMIA DIGITAL .....	65
3.2 O SURGIMENTO DOS SERVIÇOS DIGITAIS.....	69
3.3 LIMITES CONSTITUCIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS .....	71
3.4 A EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA .....	76
Capítulo 4.....	84
<b>TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: DIFICULDADES E PROPOSTAS.....</b>	<b>84</b>

<b>4.1 PANORAMA NORMATIVO DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS</b>	<b>84</b>
4.1.1 Tributação do <i>data center</i> .....	84
4.1.2 Tributação sobre o licenciamento para uso de <i>software</i> .....	86
4.1.3 Tributação sobre publicidade na internet .....	88
4.1.4 Tributação sobre <i>streaming</i> .....	88
4.1.5 Tributação sobre plataformas digitais de serviços de transporte .....	90
4.1.6 Tributação sobre plataformas digitais de serviços de hospedagem....	92
4.1.7 Tributação sobre <i>VoIP</i> .....	94
4.1.8 Tributação sobre serviços relativos à internet das coisas.....	95
4.1.9 Tributação sobre serviços de impressão em 3D .....	96
<b>4.2 DIFICULDADES NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS</b> .....	<b>97</b>
4.2.1 Serviços digitais prestados por empresas sediadas no Brasil .....	98
4.2.2 Serviços digitais prestados por empresas sediadas no exterior .....	102
<b>4.3 PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS</b> .....	<b>103</b>
4.3.1 Repensar a tributação: intangibilidade da economia digital .....	103
4.3.2 Maior agilidade e simplificação ao sistema tributário brasileiro.....	108
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>112</b>
<b>REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS</b> .....	<b>115</b>

## RESUMO

A presente Dissertação está inserida na Linha de Pesquisa Direito, Jurisdição e Inteligência Artificial, tendo sido produzida durante o programa de pós-graduação *Stricto Sensu* – Mestrado – em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – Univali, realizado de forma interinstitucional (MINTER) com a Faculdade Católica de Rondônia - FCR/RO. O seu objetivo científico é analisar a tributação dos serviços digitais no Brasil, identificando quais são as dificuldades em impor gravames que cumpram adequadamente o papel arrecadatário, bem como explicitar algumas propostas de aperfeiçoamento legislativo. Para tanto, o trabalho foi dividido em quatro capítulos, desenvolvendo-se o tema na seguinte forma: No primeiro capítulo, há uma apresentação do fenômeno tributário sob uma perspectiva contemporânea. No segundo capítulo, aborda-se a disciplina jurídica do poder tributário, mormente a sua normatização na Constituição brasileira e, em seguida, trata dos impostos sobre serviços na legislação tributária. No terceiro capítulo, aponta-se a Tecnologia da Informação como impulsionadora da economia digital, de onde se brota os serviços digitais, identificando, na sequência, que há limites constitucionais na tributação de serviços, motivo pelo qual este novo fenômeno econômico provoca erosão da base tributária. No quarto capítulo, apresenta-se o panorama normativo contemporâneo da tributação dos serviços digitais do Brasil, elencando as principais dificuldades encontradas e algumas propostas de aperfeiçoamento normativo. Nas considerações finais, apresenta-se o relatório da pesquisa, confirmando-se as hipóteses que embasaram o presente estudo.

**Palavras-chave:** Tributação de Serviços. Economia Digital. Serviços Digitais.

## ABSTRACT

This Dissertation fits within the Line of Research on Law, Jurisdiction and Artificial Intelligence and it has been produced during the *Stricto Sensu* postgraduate program - Master Degree - in Legal Science at the Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, through an Inter-institutional Program (MINTER) in partnership with Faculdade Católica de Rondônia – FCR. Its scientific objective is to analyze the taxation of digital services in Brazil, identifying the difficulties in imposing taxes that adequately fulfill the collection activity, in addition explaining some proposals for legislative improvement. Therefore, the work was divided into four chapters, developing the theme as follows: In the first chapter, a presentation of the tax phenomenon from a contemporary perspective is made. In the second chapter, the legal discipline of the tax power is approached, especially its regulation in the Brazilian Constitution and, in the sequence, it addresses the taxes on services in the tax legislation. In the third chapter, Information Technology is pointed out as a driver of the digital economy, from which digital services arise, identifying that there are constitutional limits on the taxation of services, which is why this new economic phenomenon causes erosion of the base tax. In the fourth chapter, the contemporary normative panorama of the taxation of digital services in Brazil is presented, listing the main difficulties encountered and presenting some proposals for normative improvement. In the final considerations, the research report is presented, which confirms the hypotheses that supported the present study.

**Keywords:** Taxation of Services. Digital Economy. Digital Services.

## INTRODUÇÃO

A presente Dissertação está inserida na Linha de Pesquisa Direito, Jurisdição e Inteligência Artificial, tendo sido produzida durante o programa de pós-graduação *Stricto Sensu* – Mestrado – em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – Univali, realizado de forma interinstitucional (MINTER) com a Faculdade Católica de Rondônia - FCR/RO. A dissertação está atrelada ao grupo de pesquisa CNPq Governança, Constitucionalismo, Transnacionalidade e Sustentabilidade e ao projeto específico de Direito e Governança Regulatória.

O objetivo científico é analisar a tributação dos serviços digitais no Brasil, identificando quais são as dificuldades em impor gravames que cumpram adequadamente o papel arrecadatório, bem como explicitar algumas propostas de aperfeiçoamento legislativo.

Destaca-se inicialmente que se atravessa um momento notadamente marcado pelo desejo de mudanças constitucionais e infraconstitucionais na legislação tributária, oportunidade na qual é propício repensar os fundamentos da imposição tributária, refletindo sobre onde irá repousar a atividade legislativa de reforma do ordenamento fiscal. Tal situação de mudança é costumeira e acontece com certa frequência, visto que qualquer sistema tributário precisa ser constantemente revisado, sendo natural que sejam repensadas novas soluções que permitam o seu aperfeiçoamento, no sentido de melhorar a eficiência e a justiça fiscal.

Sobressai a necessidade de uma reforma profunda na percepção do poder de tributar, tanto pelo Fisco, no sentido de compreender a necessidade de se promover uma política tributária mais eficiente e simplificada, como pelo próprio contribuinte, a quem cabe enxergar a sua sujeição ao tributo como o único caminho que viabiliza o Estado a concretizar os interesses públicos.

Mais recentemente, a tecnologia tem exercido um papel disruptivo nas dinâmicas de comércio por todo o mundo, notadamente como função propulsora da globalização, promovendo o surgimento daquilo que tem se convencionalizado chamar de economia digital. Nessa linha, é inegável o papel da tecnologia como

impulsionadora dos novos contornos comerciais, possibilitando o avanço sobre fronteiras, face ao seu notável protagonismo no universo econômico.

Fato é que a tecnologia veio a acelerar a globalização, alterando o alcance dos negócios das empresas, expandindo as fronteiras comerciais e permitindo inclusive o surgimento de companhias que apenas atuam no universo digital, sendo capaz de uma empresa possuir atividade econômica robusta em diversas localidades do globo sem sequer ter alguma unidade de presença física.

Pode-se, então, avançar no estudo de um novo fato econômico, que tem exposto o Sistema Tributário Nacional à prova, cujo impacto avança sobre qualquer fronteira, em razão da sua natureza: o surgimento de serviços digitais. Nesse tear, é preciso destacar que a intangibilidade dos tempos atuais tem se mostrado tão exacerbada que a tecnologia já permite a prestação de vários serviços de forma completamente desterritorializada, sendo possível identificar que algumas empresas de tecnologia realizam suas atividades em favor de indivíduos residentes no Brasil sem sequer possuir qualquer estabelecimento no território nacional.

De início, observam-se severas limitações da legislação vigente em tributar os serviços digitais desterritorializados, cuja situação se avulta na medida em que as consequências nefastas da redução da arrecadação tributária são sentidas, especialmente no comprometimento da consecução das funções básicas do Estado.

Neste sentido, o objetivo geral da dissertação é analisar a tributação dos serviços digitais no Brasil, identificando quais são as dificuldades em impor gravames que cumpram adequadamente o papel arrecadatário, bem como explicitar algumas propostas de aperfeiçoamento legislativo.

Há uma imperiosa necessidade de estudo dessa nova realidade econômica, pois atualmente é notória a aptidão esboçada pela tecnologia em possibilitar a execução dos mais diversos serviços de forma desterritorializada, o que necessita de um olhar mais atento dos operadores do Direito, visando orientar a produção legislativa e jurisprudencial ante um contexto fático que se renova constantemente.

Para a pesquisa foram levantadas a(s) seguinte(s) hipótese(s):

a) É possível identificar as principais dificuldades em tributar os serviços digitais.

b) É constatável observar que alguns serviços digitais são passíveis de tributação na atualidade.

c) Pode-se verificar propostas de alteração do sistema tributário brasileiro para impor gravames aos serviços digitais ainda não tributáveis.

Os resultados do trabalho de exame das hipóteses estão expostos na presente dissertação, de forma sintetizada, como segue.

No Capítulo 1, faz-se uma apresentação do fenômeno tributário sob uma perspectiva contemporânea, por meio da descrição da sua origem, características, fundamentos e regulamentação no ordenamento jurídico vigente e, posteriormente, identificando-o como um dever cívico que se limita por postulados éticos-normativos de justiça social.

O Capítulo 2 aborda-se a disciplina jurídica do poder tributário, mormente a sua normatização na Constituição brasileira, destacando-se a força dirigente deste fenômeno jurídico na sociedade para, em seguida, tratar dos impostos sobre serviços na legislação tributária.

O Capítulo 3 aponta-se a tecnologia da informação como impulsionadora da economia digital, de onde se brota os serviços digitais, identificando, na sequência, que há limites constitucionais na tributação de serviços, motivo pelo qual este novo fenômeno econômico provoca erosão da base tributária.

O Capítulo 4, apresenta-se o panorama normativo contemporâneo da tributação dos serviços digitais do Brasil, elencando as principais dificuldades encontradas e algumas propostas de aperfeiçoamento normativo.

Nas Considerações Finais são apresentados aspectos destacados do trabalho, seguidos de estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a tributação dos serviços digitais no Brasil.

Quanto à Metodologia empregada, registra-se que, na Fase de Investigação<sup>12</sup> foi utilizado o Método Indutivo<sup>13</sup>, na Fase de Tratamento de Dados o Método Cartesiano<sup>14</sup>, e, o Relatório dos Resultados expresso na presente Dissertação é composto na base lógica indutiva.

Nas diversas fases da Pesquisa, foram acionadas as Técnicas do Referente<sup>15</sup>, da Categoria<sup>16</sup>, do Conceito Operacional<sup>17</sup> e da Pesquisa Bibliográfica<sup>18</sup>.

---

<sup>12</sup> “[...] momento no qual o Pesquisador busca e recolhe os dados, sob a moldura do Referente estabelecido [...]”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. 14 ed. ver., atual. e ampl. Florianópolis: Empório Modara, 2018. p. 112-113.

<sup>13</sup> “[...] pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral [...]”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 114.

<sup>14</sup> Sobre as quatro regras do Método Cartesiano (evidência, dividir, ordenar e avaliar) veja LEITE, Eduardo de oliveira. **A monografia jurídica**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 22-26.

<sup>15</sup> “[...] explicitação prévia do(s) motivo(s), do(s) objetivo(s) e do produto desejado, delimitando o alcance temático e de abordagem para a atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa.” PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 69.

<sup>16</sup> “[...] palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma ideia.” PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 41.

<sup>17</sup> “[...] uma definição para uma palavra ou expressão, com o desejo de que tal definição seja aceita para os efeitos das ideias que expomos [...]”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 58.

<sup>18</sup> “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 217.

## Capítulo 1

### CONSIDERAÇÕES SOBRE TRIBUTOS

O objetivo deste primeiro capítulo é apresentar uma perspectiva contemporânea sobre o fenômeno tributário, descrevendo sua origem, características, fundamentos e regulamentação no ordenamento jurídico vigente para, posteriormente, identificá-lo como um dever cívico balizado por postulados ético-normativos de justiça social.

#### 1.1 A DIMENSÃO INTEGRATIVA E MULTIFACETADA DO TRIBUTO

Antes de principiar qualquer estudo atinente à matéria tributária, faz-se necessário tecer breves comentários sobre a dimensão integrativa e multifacetada que o tributo ostenta.

Isso porque é fato inconteste de que a doutrina clássica tributarista tem lecionado que a noção de tributo é o núcleo da disciplina Direito Tributário. Dessa forma, qualquer trabalho que se pretenda desvelar as nuances do referido ramo científico precisa, necessariamente, captar a essência de tal fenômeno jurídico.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, estatui que “tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, numa acepção mais básica do tributo, infere-se que neste há uma

[...] relação jurídica que se estabelece entre o Estado (por via de regra), como sujeito ativo, e alguma pessoa (física ou jurídica), como sujeito passivo e mediante a qual pode o sujeito ativo exigir do sujeito passivo o cumprimento de dever jurídico específico, qual seja o de pagar certa importância em dinheiro<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 91-92.

Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> visualiza uma natureza dúplice do referido conceito: de um lado, uma configuração estática, na qual uma endonorma apresenta um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física e, de outro, uma visão dinâmica, onde se estabelece uma relação jurídica em virtude do acontecimento de um fato que não configure acordo de vontades.

Nessa toada, em razão da quase impossibilidade de custeio da máquina pública por meio de receitas originárias, rememora-se as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, no sentido de que, para o referido autor, a tributação é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, porquanto o Estado não poderia realizar os seus fins sociais sem a imposição tributária, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica<sup>21</sup>.

Leandro Paulsen<sup>22</sup> identifica que os tributos são efetivamente a principal receita financeira do Estado, que se classificam:

[...] como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Em geral, portanto, possuem caráter fiscal, devendo pautar-se essencialmente pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. Mas, como os tributos sempre oneram as situações ou operações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, gerando efeitos extrafiscais, e por vezes são instituídos ou dimensionados justamente com esse objetivo.

Os Estados têm usualmente tributado o comércio, a propriedade e a renda, cujas correntes doutrinárias apontam “[...] que o tributo era elemento compositor da preferência das nações por esta ou aquela linha de conduta, levaram a toda a concepção moderna da economia, da tributação, da política e do direito”<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. p. 99.

<sup>21</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 266.

<sup>22</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 34.

<sup>23</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 198.

É imperioso constatar que a vida em sociedade, organizada de forma civilizada - em outras palavras, afastada da ideia de barbárie -, pressupõe o surgimento de alguns fenômenos sociais, sendo os principais, para fins deste estudo, o direito, a economia e a política. Tais fenômenos são objeto de investigação de seus respectivos ramos do conhecimento, cada um deles gozando de autonomia científica, porquanto estudam, analisam e interpretam diversos fatos sociais sob a sua própria perspectiva.

Dito isso, recorda-se que a Ciência Jurídica, a Ciência Econômica e a Ciência Política estudam o tributo, cada uma sob sua ótica, dando-lhe maior ou menor relevância. Sob a perspectiva do Direito, o tributo é objeto de estudo de ramo que goza de autonomia científica, o Direito Tributário, tamanha a sua importância para a Ciência Jurídica.

Em outras palavras, a relação tributária é o cerne do Direito Tributário, qual seja, a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas últimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas políticas ou pelo Estado<sup>24</sup>.

Aqui, cabe parênteses: na verdade, inexistem ramos independentes do Direito, havendo uma falsa ideia de autonomia, já que esta separação é apenas didática. Nesse sentido, os dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>25</sup>:

[...] o Direito é uno, todo interligado, a reger a vida social. São tolices essas “autonomias científicas” dos diversos ramos do Direito. Muitos juristas se comprazem em dizer que o seu Direito é autônomo e importante, mais importante que os demais. Ora, essa divisão do Direito em ramos é, a um só tempo, funcional e didática e nada mais. Serve apenas ao pragmatismo, na regulação dos múltiplos aspectos da vida social, instituindo princípios e diretivas adequadas aos objetos regulados, e facilita no plano didático o ensino e a compreensão do Direito.

Retomando o raciocínio, nas Ciências Econômicas também não é diferente a relevância do tributo, uma vez que este exerce papel fundamental nas relações comerciais, estimulando ou inibindo a atividade econômica (caráter

---

<sup>24</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 24.

<sup>25</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 23.

extrafiscal, o qual será melhor explanado adiante), dentre outras características relevantes. Por fim, o tributo também é estudado na Ciência Política, todavia de forma menos interessada, pois é usualmente tratado como “mero instrumento de poder”<sup>26</sup>.

Ademais, é notório que, em todas as ciências acima percorridas, evidencia-se que o tributo exerce um papel relativamente diferenciado em cada espectro de observação, o que aponta o caráter multifacetado desse fato social. Mais que isso, é forçoso reconhecer que, semanticamente, o tributo possui diversos significados.

Paulo de Barros Carvalho<sup>27</sup> leciona que semântica jurídica é o campo das significações do Direito, sendo o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados, cuja relação apresentada “[...] é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula. O aspecto semântico nos leva ao tormentoso espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e multissignificativos”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>28</sup> visualiza diversas acepções ao vocábulo “tributo”:

O vocábulo “tributo” experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;

---

<sup>26</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 314-315.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 216.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 55.

f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Registra-se, outrossim, que é possível identificar dentro do mesmo ramo de conhecimento diversos papéis desempenhados pelo tributo, como o ocorre no Direito. Nesse tear, Ives Gandra da Silva Martins<sup>29</sup> discorre que a imposição tributária abrange as facetas fiscal, parafiscal e extrafiscal, aduzindo que qualquer que seja o campo próprio de ação e a finalidade da receita obtida ou desenvolvimento estipulado, porquanto “[...] o instrumental jurídico existente visualiza essa relação de índole econômica, de participação em determinadas atividades, mesmo que a título de paralelo desenvolvimento social”.

Hugo de Brito Machado<sup>30</sup> vai além, observando que, no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação, podendo ser esta até o seu principal objetivo, mas não o único. É possível, inclusive, que o tributo seja utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado,

[...] mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.

Pode-se, assim, verificar que a imposição tributária é objeto de estudo de diversas ciências sociais, agindo como o liame conectivo entre estas, além de exibir diferentes nuances em cada contexto científico.

## 1.2 INFLUXOS ENTRE ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO<sup>31</sup>

A retromencionada relação do gravame tributário com a economia carece de uma atenção mais aprofundada. Leandro Paulsen<sup>32</sup> destaca que o problema central da economia é a geração de riqueza num contexto de bens

---

<sup>29</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 375.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 69.

<sup>31</sup> A parte desse item se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: LIMA, Tomás José Medeiros. A erosão da base tributária provocada pelos serviços digitais desterritorializados. *In*: SOUZA, Maria Cláudia da Silva Antunes de (org.). **Sustentabilidade e o combate à vulnerabilidade socioeconômica**. Curitiba: Íthala, 2021, p. 227-239.

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 40.

escassos, constatando que a tributação implica custo para a atividade econômica, além de que carga tributária demasiada pode tornar proibitivos certos negócios, comprometendo a livre iniciativa e, na outra banda, os benefícios tributários “[...] quando subjetivos, podem causar violação à isonomia e à livre concorrência e, quando objetivos, desonerar determinados setores em detrimento de outros.”

Ives Gandra da Silva Martins<sup>33</sup> constata que o sistema tributário tem sustentado Estados crescentes e ineficientes, sofisticando-se a ponto de não deixar de lado nenhum aspecto da atividade humana considerado de natureza econômica sem tributação, não obstante o alvorecer das democracias, em número cada vez maior, nos países europeus e até em outros continentes, como o americano.

Ives Gandra da Silva Martins ainda observa que o tributo se justifica em decorrência da necessidade dos Estados em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, sendo um fenômeno que surge no campo da Economia, posteriormente reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito, consubstanciando a tríplice fato-valor-norma (Economia - Finanças Públicas - Direito)<sup>34</sup>, motivo pelo qual dispõe que:

Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma), uma vez que pretender conhecer bem uma das ciências, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes incorreto<sup>35</sup>.

Dessa verificação, observa-se que nos mais variados ramos científicos, o fenômeno da imposição tributária é estudado em razão do seu aspecto econômico e jurídico, dentre outros, o que o torna de interesse em diversas especializações do saber.

Acontece que, como a sua normatização é precedida por uma situação econômica que fundamenta a sua instituição, muito se questiona em doutrina como devem se relacionar tais fatos, quais sejam, econômicos e tributários, bem como qual

---

<sup>33</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 197.

<sup>34</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 15.

<sup>35</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 15.

seria o alcance de cada ótica científica. Nesse sentido, quando se trata de economia fiscal, Paulo de Barros Carvalho suscita a dúvida de onde repousaria o limite do que seria domínio econômico e do que seria Direito, constatando que não há fato jurídico puro ou fato econômico puro, e sim cortes de linguagem.<sup>36</sup>

Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho<sup>37</sup> dispõe que a Economia e o Direito de fato se relacionam, na medida em que a ciência econômica busca encontrar soluções para a carência de recursos e a ciência jurídica serve de instrumento de harmonização das relações sociais, limitando as liberdades e tutelando os direitos e garantias individuais e os interesses coletivos.

Seguindo o mesmo raciocínio, Ives Gandra da Silva Martins<sup>38</sup> pontua que não se estuda a economia sem estudar o tributo, em face do impacto que ele provoca nas relações entre os homens e entre esses e o poder, dispondo que “[...] nas relações dessa natureza, pela ótica do povo é que deve ser considerado o peso do tributo ou da política a ser adotada, para reduzi-lo à sua menor expressão.” Como pontua Maria Cláudia S. Antunes de Souza e Josemar Soares<sup>39</sup>, “a globalização desencadeia interconexões nas diversas áreas de atuação do homem [...]”, não sendo diferente no caso em apreço, no que se refere às relações entre as áreas econômica e jurídica.

Dessa forma, é inegável que tais fatos são objeto de interesse das ciências Direito e Economia, já que o fato econômico se relaciona diretamente com a norma tributária, bem como é inegável que o influxo entre essas pode ser objeto de estudo de ambas as áreas científicas, tratando-se de um fenômeno jurídico-econômico. Não se pode, todavia, deixar de pontuar que cada ciência, com os seus

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** p. 493-494.

<sup>37</sup> UCHOA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transação, soluções alternativas de controvérsias, racionalidade conjuntural e legitimação pelo consenso. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 859.

<sup>38</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo.** p. 186.

<sup>39</sup> SOUZA, Maria Cláudia S. Antunes de. SOARES, Josemar S. O humanismo como pressuposto para o direito transnacional. Valência: **Conpedi**, 2019. p. 227.

métodos e aplicações, tratará do estudo dentro do seu corte próprio, referente às perspectivas delimitadas de cada ramo.

O Direito e a Economia são dois sistemas cognoscentes distintos e que apenas admitem entre eles uma tradução aproximada, já que é inevitável a presença de termos e expressões intraduzíveis de cada saber científico, que determinam frequentes descompassos.<sup>40</sup>

Por fim, ressalva que construções políticas, econômicas, financeiras ou sociológicas haverão de ser admitidas tão somente na fase de elaboração legislativa, como subsídios que nortearão o espírito do legislador, sendo que a partir do momento em que nasce o Direito, dá-se “[...] o termo inicial de uma fase que caracteriza a exclusividade do jurista, não havendo tolerar-se cogitações de outra índole.”<sup>41</sup>

Assim, ainda que o tributo desperte interesse nos diversos ramos científicos, mormente nas ciências econômicas, por serem as fontes majoritárias de recursos dos orçamentos públicos de quase todas as nações, cabe pontuar que, quando do nascimento da norma tributária, esta se revela objeto destacado da ciência jurídica.

### 1.3 FUNDAMENTOS CONTEMPORÂNEOS DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA<sup>42</sup>

No Brasil contemporâneo, atravessa-se um momento notadamente marcado pelo desejo de mudanças constitucionais e infraconstitucionais na legislação tributária, oportunidade na qual é propício repensar os fundamentos da imposição tributária, refletindo sobre onde irá repousar a atividade legislativa de reforma do ordenamento fiscal.

Tal situação de mudança é costumeira e acontece com certa frequência, visto que qualquer sistema tributário precisa ser constantemente revisado, sendo

---

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 171.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. p. 128-129.

<sup>42</sup> A parte desse item se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: DEMARCHI, Clovis; LIMA, Tomás José Medeiros. Fundamentos contemporâneos da imposição tributária e a função social do tributo. **Revista da ESMESC**, v. 28, p. 146-166, 2021.

natural que sejam repensadas novas soluções que permitam o seu aperfeiçoamento, no sentido de melhorar a eficiência e a justiça fiscal.

Ruy Barbosa Nogueira<sup>43</sup> recorda que, desde os mais remotos tempos, verificam-se diversas denominações ao tributo, nas mais variadas línguas, sendo que já foram considerados como auxílios, doações, presentes, despojos de guerra, confiscos, contribuições arbitrárias (para os mais diversos fins) e, mais recentemente, como forma de obtenção de receita no sentido de “[...] proteger, com mais intensidade, não apenas os direitos individuais, mas, igualmente, os sociais”.

Em apertada recapitulação histórica, Marco Aurélio Greco<sup>44</sup> relembra que as raízes do tributo remontam ao uso da força na Antiguidade, atinente ao espólio da guerra exigido pelo vencedor ao vencido, passando pela investidura divina dada ao rei absolutista e ao seu poder ilimitado de tributar, apenas sendo possível observar alguma restrição de tal exercício no século XVII, por meio do Bill of Rights e, em seguida, na Revolução Francesa, onde finalmente se consolidou uma verdadeira limitação à atividade exacional, por meio da instauração de uma fonte de legitimação racional normativa, qual seja, o Estado de Direito.

Ruy Barbosa Nogueira<sup>45</sup> observa que, no Estado de Direito, os homens são governados pelo poder da lei e não pelo poder de outros homens, revelando-se uma proposição jurídica que trata igualmente todos que estejam na mesma situação, bem como se impondo como pessoa direitos e obrigações tanto aos particulares, quanto aos agentes do Estado e ao próprio Estado.

Quanto à Revolução Francesa, Ives Gandra da Silva Martins<sup>46</sup> discorre que nela “[...] a predominância foi de o povo ser o verdadeiro destinatário do poder e das ações públicas, mas à luz, não de subordinação irrestrita, mas de participação efetiva”, evidenciando-se o Estado como instituição teoricamente criada para a

---

<sup>43</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 5-6.

<sup>44</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012, p. 277.

<sup>45</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. p. 6.

<sup>46</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 63-64.

sociedade viver segundo sua livre escolha, nos padrões considerados ideais, seguindo o perfil delineado na sua lei suprema.

Luis Eduardo Schoueri<sup>47</sup> aponta que dificilmente hoje se encontra alguém que sustente qualquer outra forma de organização política que não seja o Estado, o qual pressupõe a busca de recursos financeiros para sua manutenção prioritariamente por meio de tributos, em processo gradativo histórico de substituição do modelo do “Estado de Polícia” pelo “Estado Fiscal”, registrando ainda que este assumiu inicialmente uma feição minimalista, sob inspiração do liberalismo para, em seguida, adotar uma função distributiva e alocativa, especialmente em seu viés indutor.

Assim, pode-se contemporaneamente indicar como principal fundamento da imposição tributária a necessidade de o Estado arrecadar recursos para o custeio da máquina pública, devendo se tratar de instituto de aceitação voluntária e racional de tal condição pela própria sociedade, já que as atividades estatais visam a proteção e o progresso social, estando assim inserido na noção de contrato social, que adere à ideia de civilização.

Quando foram estruturadas as funções do Estado, especialmente a prestação de serviços públicos, restaram inevitáveis o reconhecimento da atividade financeira do poder público, sendo que, para o Estado manter suas atividades e exercer suas funções e missões constitucionais, é necessário que ele obtenha mais recursos do que aqueles obtidos com essas atividades econômicas ou com a exploração do seu patrimônio<sup>48</sup>. Além disso, Hugo de Brito Machado <sup>49</sup>recorda que hoje o poder tributário vem a apresentar a função extrafiscal, onde é “[...] largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia”, além da função parafiscal, “[...] quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de

---

<sup>47</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 17,24 e 28.

<sup>48</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. p. 3.

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. p. 69.

atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”.

Em outra obra, o tributarista<sup>50</sup> ainda distingue o interesse primário do Estado, na condição de titular do poder de tributar, justificando a edição da norma que institui ou aumenta o tributo para a obtenção dos meios necessários para à consecução dos seus fins (e que com ela se exaure), do interesse secundário ou instrumental do Estado, que pertence a este enquanto pessoa, sujeito de direitos e obrigações na ordem jurídica, sendo igual ao interesse de qualquer outra pessoa na observância e na aplicação da norma.

Todavia, não se pode olvidar que, na prática, mesmo se estando ciente de todo o arrazoado que corrobora contemporaneamente a imposição tributária, registra-se ainda uma verdadeira admoestação social em suportar o referido ônus, nas lições de Ives Gandra da Silva Martins<sup>51</sup>:

O tributo, que a sociedade jamais deseja pagar no nível em que os governos lhe cobram, é, talvez, a norma de rejeição social mais clara, mais nítida, no direito moderno, sempre suportada pela classe dominada em benefício da classe dominante. Pois que os homens não são iguais e os detentores do poder têm sempre mais direitos do que os pobres mortais não participantes, direta ou indiretamente, da direção do país.

Assim, mesmo sendo possível visualizar todos os robustos fundamentos que justificam a atividade exacional do Estado, a percepção de que a mesma está inserida numa relação de poder, enquadrada numa dinâmica injusta e conflitiva de classes, importa na sua clara rejeição.

Nos dizeres de Marco Aurélio Greco, tal resistência da sociedade civil em face do fenômeno tributário necessita de evolução da própria experiência estatal, buscando o equilíbrio da relação fisco/contribuinte, no sentido de reconhecer que o seu núcleo finalístico se centra em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função instrumental de emancipação, superando o velho paradigma de dominação, “[...] pois isto implicará deslocar a sociedade civil de

---

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018. p.154.

<sup>51</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 79.

mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir a esta função”<sup>52</sup>.

Na mesma linha, Leandro Paulsen posiciona a tributação como instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos, não se tratando de uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. Assim, infere não se sustentar mais “[...] os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de Robin Hood, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido”<sup>53</sup>.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior também enxerga essa conformação estatal de garantidor dos direitos sociais, aduzindo que:

[...] o estado social trouxe o problema da liberdade positiva, participativa, que não é um princípio a ser defendido, mas a ser realizado. Com a liberdade positiva, o direito à igualdade se transforma num direito a tornar-se igual nas condições de acesso à plena cidadania<sup>54</sup>.

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo vislumbra no Direito Tributário uma efetiva dignidade constitucional em razão do peculiar e minucioso tratamento que lhe foi conferido pelo constituinte, “[...] o que tem o condão de revelar sua considerável importância no ordenamento jurídico, pela circunstância especial de, por um lado, representar fonte de receita para o Poder Público e, de outro, acarretar ingerência no patrimônio dos particulares”<sup>55</sup>.

Leandro Paulsen pontua que a tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático, independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, sendo o mesmo uma instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada e que carece de recursos para sua

---

<sup>52</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário: questões atuais**. p. 284.

<sup>53</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 23.

<sup>54</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 124.

<sup>55</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 10.

manutenção e para a realização dos seus objetivos, porquanto a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história<sup>56</sup>.

Ruy Barbosa Nogueira<sup>57</sup> acrescenta que, se fosse suprimido o tributo:

[...] acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, tendo em vista o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é assegurado pelo tributo, fazem parte da economia contemporânea. O tributo é, portanto, uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à habitação, à alimentação e ao vestuário.

Nesse escopo, Ives Gandra da Silva Martins aponta a necessidade de uma base de tributação mais elástica, visando reduzir a excessiva concentração de carga tributária sobre determinadas áreas, o que influenciaria a própria concepção de uma sociedade mais engajada no cumprimento de suas obrigações essenciais, dentre as quais o pagamento do tributo legítimo e justo, levando a concluir da seguinte forma:

Este sentido de justiça da norma tributária é aquele de transcendental relevância para a compreensão da fenomenologia impositiva. Dele decorre a estruturação própria do sistema tributário, que terá de se adequar, em sua formulação obrigacional, com densidade maior na espécie sanção que aquela pertinente ao tributo, se mais distante se colocar dos princípios inerentes a uma desejada política fiscal.<sup>58</sup>

De todo o apanhado, sobressai-se a necessidade de uma reforma profunda na percepção do poder de tributar, tanto pelo Fisco, no sentido de compreender a necessidade de se promover uma política tributária mais eficiente e simplificada, como pelo próprio contribuinte, a quem cabe enxergar a sua sujeição ao tributo como o único caminho que viabiliza o Estado a concretizar os interesses públicos.

---

<sup>56</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 19.

<sup>57</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. p. 129.

<sup>58</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 375-376.

#### 1.4 A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA REGULAMENTAÇÃO<sup>59</sup>

Como será melhor abordado adiante, o poder tributário se encontra delimitado no Estado de Direito à norma jurídica positivada.

Uma vez praticada a conduta tipificada na lei tributária material, tem-se como ocorrido em concreto o fato gerador, fazendo surgir a obrigação tributária correspondente, que é uma relação jurídica e contém os já conhecidos elementos do direito comum: elemento subjetivo, elemento quantitativo, elemento espacial e elemento temporal<sup>60</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>61</sup>, de forma ímpar, descreve como se dá a incidência da imposição tributária:

A incidência é dinâmica. Acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento, que era abstrato, virtual *in potentia*, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). À incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica.

O mesmo tributarista menciona que, nos tempos atuais, o poder de tributar é exercido por delegação do povo ao Estado Constitucional, uma vez que é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva, sendo que “a Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil”<sup>62</sup>.

Desse exercício do poder tributário, nasce a imposição tributária. Ives Gandra da Silva Martins<sup>63</sup> explicita em mais detalhes tal percepção:

---

<sup>59</sup> A parte desse item se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: DEMARCHI, Clovis; LIMA, Tomás José Medeiros. Fundamentos contemporâneos da imposição tributária e a função social do tributo. **Revista da ESMESC**, v. 28, p. 146-166, 2021.

<sup>60</sup> HARADA, Kiyoshi. **Lançamento Tributário**: Teoria e Prática. São Paulo: Foco, 2019. p. 2.

<sup>61</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 120.

<sup>62</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 26.

<sup>63</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 280.

O aspecto valorativo do “*subtractum*” econômico, que determina por desaguar em solução de regulação tributária ou meramente administrativa, visto pelo prisma de uma teoria tripartida do direito de conteúdo unitário, traz como consequência do ato de valorar a escolha definitiva da solução normativa, que, quando adentrando o campo tributário, necessita instrumental mais abrangente de percepção e mais limitado de execução [...].

Adentrando na normatização, relembra Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>64</sup> que o poder de tributar, modernamente, é o campo predileto de labor do legislador constituinte, especialmente por duas razões: “a uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal [...]”.

Na mesma linha, Ives Gandra da Silva Martins<sup>65</sup> evidencia que a imposição tributária abrange as facetas fiscal, parafiscal e extrafiscal, aduzindo que qualquer que seja o campo próprio de ação e a finalidade da receita obtida ou desenvolvimento estipulado, “[...] o instrumental jurídico existente visualiza essa relação de índole econômica, de participação em determinadas atividades, mesmo que a título de paralelo desenvolvimento social”.

Cabe nesta oportunidade o alerta de Eusébio González e Teresa González Martineza<sup>66</sup>, que compreendem por totalmente justificada a possibilidade constitucional de utilizar os tributos com finalidade não fiscal, atribuindo por consequência o fato de que quando um tributo (ou uma norma concreta) é utilizado com finalidade extrafiscal, pode, a fim de facilitar a consecução do fim que persegue, distanciar-se do princípio de justiça básico dos tributos, que têm finalidade de arrecadação, isto é, da capacidade econômica, certamente como critério de medida do tributo (capacidade relativa) e provavelmente também (embora, sem dúvida, de forma muita mais matizada) como fundamento do imposto (capacidade absoluta).

---

<sup>64</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 26.

<sup>65</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 375.

<sup>66</sup> GONZÁLEZ, Eusebio. MARTINEZA, Teresa González. **Direito tributário: elementos de teoria geral**. São Paulo: Rideel, 2010. p. 58.

Em continuidade ao estudo, Ruy Barbosa Nogueira<sup>67</sup> leciona que cabe à Constituição disciplinar o exercício do poder de tributar, bem como “[...] catalogar, outorgar e distribuir competências tributárias, delimitá-las, classificar os tributos, dispor sobre sua partilha e arrecadações, impedir conflitos de competências e garantir o status do cidadão contribuinte”.

No caso brasileiro, José Eduardo Soares de Melo<sup>68</sup> recorda que é por meio desses recursos que nosso país atinge seus objetivos fundamentais, dispostos no art. 1º, §3º da Constituição Federal, “[...] consistentes na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem estar da coletividade”, além das inúmeras e diversificadas atividades que os entes federados executam com tais recursos.

O mesmo autor ainda informa que o sistema tributário é constituído por princípios e normas específicas, expressamente disciplinados em capítulo próprio da Constituição Federal (arts. 145 a 156) e em outros dispositivos esparsos (arts. 7º, III; 195; 212, § 5º; 239, §§ 1º e 4º e 240), sendo que para examinar a matéria tributária, deve-se proceder “[...] a análise e a compreensão dos postulados e regras hauridas na Constituição, como lei fundamental e suprema do Estado, conferindo poderes, outorgando competências e estabelecendo os direitos e garantias individuais”<sup>69</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>70</sup> constata que na Constituição pátria há uma repartição das competências pela natureza dos fatos jurídicos, sendo que para taxas e contribuições de melhoria há uma renúncia expressa em relação a fatos jurídicos genéricos, enquanto para os impostos, o constituinte não declina os fatos jurídicos autorizativos da instituição destes para os legisladores competentes.

A natureza jurídica é a base para diferenciar uma espécie de tributo em relação às demais, onde podemos reconhecer se é imposto, que tipo de imposto é, se

---

<sup>67</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. p. 122.

<sup>68</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. p. 9.

<sup>69</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. p. 10.

<sup>70</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 224.

é contribuição de melhoria ou taxa, como determinado no artigo 4º Código Tributário Nacional<sup>71</sup>, sendo relevante a verificação do fato gerador, e não o nome empregado pelo legislador ou destino dado à receita tributária<sup>72</sup>.

Uma ressalva oportuna é realizada por Paulo de Barros Carvalho, constatando que não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo, visto que, para se determinar a natureza do tributo é preciso examinar, por imposição hierárquica, a base de cálculo e a hipótese de incidência, para que “[...] a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal”<sup>73</sup>.

É importante observar que a Carta Maior, mais especificamente no seu §1º do artigo 145<sup>74</sup>, dispõe de forma explícita sobre o princípio da capacidade contributiva aos impostos, o que, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, encontra-se hoje dominante na consciência jurídica universal como de observância obrigatória e “[...] deve ser visto como um princípio de justiça, e assim deve ser seguido pelo intérprete das normas tributárias em geral [...]”<sup>75</sup>.

Fernandino Aires Barreto coloca que a Constituição assegura o tratamento paritário dos cidadãos em face da lei, erigindo como princípio fundamental o da igualdade e que, em matéria tributária, a isonomia anda de par com o princípio da capacidade contributiva<sup>76</sup>.

Em seus dizeres:

---

<sup>71</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 32.

<sup>72</sup> Art. 4º À natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II- a destinação legal do produto da sua arrecadação.

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 62.

<sup>74</sup> Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 72.

<sup>76</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 12.

Recorre-se, com frequência, à afirmação de Aristóteles, segundo a qual o princípio da isonomia consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida das respectivas desigualdades. Essa síntese, explicitativa do magno preceito da igualdade, veiculado, entre nós, no inciso II, do art. 150, da Constituição vigente, conquanto excelente início de meditação, não enseja conclusão rigorosamente jurídica, porque não indica os critérios de determinação das desigualdades<sup>77</sup>.

Paulo de Barros Carvalho identifica a necessidade do legislador de procurar fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade<sup>78</sup>.

Roque Antonio Carrazza argui que, no campo tributário, o princípio da capacidade contributiva ajuda a alcançar os ideais republicanos e que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos, porquanto graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva<sup>79</sup>.

Acrescenta o referido tributarista:

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza<sup>80</sup>.

Nesta oportunidade, as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho novamente se fazem necessárias, mais especificamente o seu apanhado doutrinário sobre o referido princípio:

Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos. Moschetti a conceituou como “aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas”, e não “qualquer manifestação de riqueza”, acentuando assim a capacidade

---

<sup>77</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. p. 12.

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. p. 93.

<sup>79</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. Goiânia: Malheiros, 2011. p. 96-97.

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 96.

econômica real do contribuinte e, pois, personalizando o conceito. Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrando, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a “sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos” [...]”<sup>81</sup>.

Mais recentemente, Elizabeth de Jesus Maria e Álvaro Luchiezi Junior sustentam que “este princípio integra o princípio da isonomia, que consiste em tratar os desiguais de modo desigual, podendo assim o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um”, inferindo ainda que ele serve de alerta ao poder tributante, o qual não deve ao propor as normas instituidoras dos tributos, suas alíquotas e bases de cálculo, atuar em sentido contrário<sup>82</sup>.

Por sua vez, Coêlho conclui que, embora o dispositivo seja restrito aos impostos, a abrangência do princípio da capacidade contributiva é maior, traduzindo-se na aptidão de o indivíduo ser sujeito passivo de tributo se concorrer para os gastos públicos, sendo a capacidade contributiva “[...] o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça”<sup>83</sup>.

Assim, além de ser uma resultante de previsão constitucional explícita, atingir a capacidade contributiva manifestada corresponde a um imperativo de isonomia, “[...] pois se pessoas distintas manifestam equivalente aptidão para contribuir, a igualdade de tratamento aponta no sentido de ambas deverem estar submetidas ao mesmo tratamento tributário”<sup>84</sup>.

## 1.5 O TRIBUTO COMO DEVER CÍVICO

Como observado anteriormente, várias ciências observam o fenômeno tributário, cada qual sob uma perspectiva diferenciada, havendo inclusive uma

---

<sup>81</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. p. 53.

<sup>82</sup> MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisconacional, 2010, p. 17.

<sup>83</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 51.

<sup>84</sup> GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Privacidade na comunicação eletrônica. *In*: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e internet**: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 164.

divergência doutrinária que merece relevo: seria o tributo um instrumento de poder ou um dever cívico?

A dúvida possui manifesta utilidade prática, visto que, se for considerado que a imposição tributária se trata de mero instrumento de dominação, sua força dirigente caminha no sentido da manutenção do poder.

Todavia, se encarado o tributo como um dever cívico, pode-se compreender que a própria arrecadação e o seu produto guardam interesse social, restando apenas identificar quais seriam propriamente tais interesses.

Nessa toada, primeiro se destaca abalizada doutrina que identifica a natureza de manifestação de ferramenta de poder do gravame tributário.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins considera o tributo um inequívoco instrumento de poder, que é utilizado com o máximo de inteligência para cooptar recursos nas democracias e, nas ditaduras, sem qualquer respeito ao governado, “[...] beneficiando, principalmente, os detentores do poder, mas tendo como efeito colateral a devolução dos recursos arrancados do cidadão, mediante pequena parcela de serviços públicos”<sup>85</sup>.

Alerta o tributarista que, quase sempre, os governos justificam a imposição tributária com altos ideais, todavia “[...] praticam-na com baixa moralidade e em causa própria, guiando-se, principalmente, pelos slogans dos ideais sugeridos e não pela prática da aplicação das receitas tributárias no interesse da nação”<sup>86</sup>.

Menciona ainda que é falsa a teoria de que a sociedade discute, através de seus representantes, a carga tributária ideal, ou a necessidade do tributo para que o Estado possa prestar serviços públicos, aduzindo que se discute, em verdade, o nível da carga tributária e a preferência histórica dos detentores do poder, por fixá-la acima das necessidades estatais, apontando que os representantes da sociedade “[...]determinam aquilo que desejam, quase sempre em benefício próprio, sendo o

---

<sup>85</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 314.

<sup>86</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 314.

retorno eventual ou demagógico em serviços públicos, um mero efeito colateral do tributo<sup>87</sup>.

Por fim, arremata:

Os membros da sociedade são, de rigor, mesmo nas democracias modernas, em matéria tributária, como declara o Código Tributário Nacional, sujeito passivo. À expressão aí não é apenas jurídica, de suportar a “pressão tributária”, mas popular, no sentido de nada poder fazer, de não ter qualquer atividade capaz de eliminar o nível dessa pressão<sup>88</sup>.

Em arrazoado semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho também verifica a constante presença de dualismo na identidade do tributo, observando que sempre que se ergue um poder político, quase que como à sua sombra, aparece o poder de tributar<sup>89</sup>.

Todavia, pondera que, mais recentemente, tal poder vem sendo limitado, pois:

Os princípios impostos progressivamente pela axiologia do justo foram se incorporando aos sistemas jurídicos: capacidade contributiva, como fundamento para a tributação; igualdade de todos perante a lei; a lei feita por representantes do povo como único veículo para instaurar a tributação (legalidade); a descrição pormenorizada dos fatos tributáveis (tipicidade) para evitar o subjetivismo dos chefes fiscais e para garantir a certeza e a segurança dos contribuintes; a proibição do confisco por meio da tributação; a absoluta irretroatividade das leis fiscais e da jurisprudência tributária e assim por diante<sup>90</sup>.

Trazendo a discussão para o presente, Marco Aurélio Greco dispõe que a Constituição Federal de 1988 alterou profundamente o fundamento do tributo, com objetivos expressamente dispostos no sentido de serem perseguidos pela sociedade, tratando-se do “[...] dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de

---

<sup>87</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 75.

<sup>88</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 78.

<sup>89</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 4.

<sup>90</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 4.

contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada”<sup>91</sup>.

Recorda que, num passado não tão distante da história do Brasil, mais especificamente entre os anos de 1964-1988, o contexto político praticamente impediu o debate substancial sobre isonomia, disparidades sociais etc., não adentrando a teoria jurídica quanto às diretrizes positivas a serem seguidas pela tributação, apenas se desenvolvendo uma teoria jurídica positivo-normativista como instrumento de proteção do contribuinte no bloqueio das investidas do Fisco<sup>92</sup>.

De preclara constatação, aduz ainda o autor que:

[...] um dos principais passos que vejo a serem dados na direção da busca do equilíbrio da relação FISCO/contribuinte atualmente no Brasil, é ultrapassar a ideia de tributo como expressão de manifestação de um poder, para evoluir na direção do reconhecimento de que o núcleo do fenômeno tributário está em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função, pois isto implicará deslocar a sociedade civil de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir a esta função<sup>93</sup>.

Assim, ao pensar o tributo como dever cívico, é preciso ter em mente o avanço dos direitos substantivos que devem ser perseguidos pela coletividade, visando criar sociedades mais justas e igualitárias e proteger os cidadãos mais fracos.

Nessa senda, Mauro Cappelletti:

Nossas sociedades modernas, como assinalamos, avançaram, nos últimos anos, no sentido de prover mais direitos substantivos aos relativamente fracos — em particular, aos consumidores contra os comerciantes, ao público contra os poluidores, aos locatários contra os locadores, aos empregados contra os empregadores (e os sindicatos) e aos cidadãos contra os governos.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário**: questões atuais. p. 282.

<sup>92</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário**: questões atuais. p. 282.

<sup>93</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário**: questões atuais. p. 282.

<sup>94</sup> CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryan. **Acesso à justiça**. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1988, p. 91. Título original: Access to justice: the worldwide movement do make rights effective. A general report.

Logo, pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário, já não se sustentando os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação<sup>95</sup>.

Isso porque se observa que “[...] o princípio democrático irradia efeitos para além da organização política, buscando a realização, em outros âmbitos, dos valores e princípios por ele prestigiados, tais como a soberania popular, garantia dos direitos fundamentais e pluralismo de expressão”<sup>96</sup>.

Em suas lições, Leandro Paulsen discorre:

Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário<sup>97</sup>.

Como constatação, Marco Aurélio Greco percebe que o Estado está investido numa função de tributar ao invés de um poder de fazê-lo, o que traz consequências práticas, as quais serão resumidamente discorridas a seguir, dada a relevância ao presente estudo<sup>98</sup>:

A função de tributar não se legitima pela investidura, mas pelo desempenho, cujo corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos;

A tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica. O controle de constitucionalidade das exigências tributárias não deve dar-se apenas das perspectivas formal

---

<sup>95</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 23.

<sup>96</sup> PORTO, Ederson Garin. **Estado de direito e direito tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 50.

<sup>97</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 24.

<sup>98</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário**: questões atuais. p. 283-284.

e material, mas principalmente das substancial (valores) e funcional (objetivos);

O interesse arrecadatário e os poderes da fiscalização — que emanam do capítulo do Sistema Tributário e, inclusive do § 1º do artigo 145 da CF/88 — é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais;

A instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem como a aplicação dos respectivos recursos, devem estar em sintonia com as políticas públicas que justificaram sua criação;

O debate tributário, mais do que debate meramente técnico, é debate predominantemente cívico.

Corrobora-se com tais verificações, na medida em que compreender o tributo como dever cívico encontra guarida na compreensão adequada do princípio da solidariedade social.

Por fim, ainda que, usualmente, a imposição tributária seja identificada como mero instrumento de poder, em razão de na prática servir aos interesses dos grupos dominantes da sociedade, é preciso restaurar o seu caráter democrático quando da instituição e cobrança de gravames, para que o produto da arrecadação atenda ao fim constitucional, porquanto a sujeição civil ocorre por dever, com o resultado evidente de se pagar um preço de viver em uma sociedade civilizada.

## **1.6 O DIREITO DO CONTRIBUINTE A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Uma vez assimilado que é o tributo é um dever cívico, é preciso ponderar que tal imposição possui limites.

De saída, constata-se pelas lições de Bruno Curi que o exercício competência tributária pelo Estado não é ilimitado, uma vez que este não é mais considerado como um fim em si próprio e cujas limitações se destinam a resguardar os cidadãos de eventuais abusos da máquina estatal<sup>99</sup>.

Ressalta o referido autor ainda que, por conter a Constituição uma parte destinada a refrear o poder tributário, é comum no meio técnico identificar que se trata de uma segunda Carta de Direitos particular à esfera da tributação, sobre a qual cabe

---

<sup>99</sup> CURI, Bruno. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 190-191.

aplicar formalmente os dispositivos constitucionais pertinentes, entendendo-se tais regras como cláusulas pétreas que estabelecem um freio político à ação estatal, não redundando apenas na consagração de princípios morais destinados a proteger a esfera de imparcialidade política do indivíduo<sup>100</sup>.

Hugo de Brito Machado observa que, tendo em vista que o sistema tributário é organizado com base em conceitos jurídicos praticamente universais e constitui notável limitação ao poder tributário, é razoável entender que sua preservação é um direito fundamental do cidadão<sup>101</sup>.

Em sequência, argumenta que o Poder Constituinte originário definiu os princípios básicos do sistema tributário, sendo que um tributo instituído de forma oculta, através do qual o Estado foge inteiramente aos limites consubstanciados por tal sistema, é indiscutivelmente inconstitucional<sup>102</sup>.

Eusebio González e Teresa González Martineza alertam sobre a existência de princípios tributários constitucionalizados, que o movimento liberal levou aos textos constitucionais novecentistas, imbuídos de uma grande diversidade de expressões que remetem à ideia de justiça na partilha das cargas tributárias (generalidade, equidade, igualdade, proporcionalidade, razoabilidade etc.)<sup>103</sup>.

Sobre a existência de princípios dirigentes do poder tributário, basilares são as lições de Paulo de Barros Carvalho:

E dissemos “em princípio” justamente porque a tarefa de eleição dos supostos tributários está visceralmente jungida à existência ou não de princípios retores da atividade impositiva do Estado, no mais das vezes alçados a nível constitucional. É o que acontece no Brasil, onde toda à elaboração legislativa tributária deve ser condicionada ao princípio da igualdade. Se é correto dizer-se que já não existe em nossa Lei Suprema o antigo dispositivo que impõe limites à pretensão tributária, consoante a capacidade contributiva do sujeito passivo, não menos verdade é afirmar que o cânone da igualdade só é viável, em

---

<sup>100</sup> CURI, Bruno. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 190-191.

<sup>101</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. p. 72-73.

<sup>102</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. p. 73.

<sup>103</sup> GONZÁLEZ, Eusebio. MARTINEZA, Teresa González. **Direito tributário**; elementos de teoria geral. p. 43.

termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal<sup>104</sup>.

Então, cabe neste momento tratar brevemente de tais princípios.

O primeiro deles é o da generalidade que, como regra, se traduz no conceito de que todos devem contribuir para o financiamento do Estado. Esse é um princípio basilar de justa e igual repartição do custo do Estado pelos cidadãos e que, em caso não observado, resulta no fato das majorias impor tributos mais elevados sobre minorias<sup>105</sup>.

Guardando relação com o princípio da generalidade, também deve se observar a existência do princípio da equidade que, ainda que não expressamente positivada, aparece juntamente com a eficiência entre os objetivos da política fiscal, como observa Luis Eduardo Schoueri<sup>106</sup>.

Fato é que nosso sistema tributário é pautado fundamentalmente na Constituição e seus diversos princípios são perenes, devendo sempre nortear a tributação, nunca se desnaturando frente às transformações socioeconômicas, “a exemplo da segurança jurídica promovida pelo Princípio da Legalidade, ou da justiça social promovida pelo Princípio da Igualdade, o qual encontra forte expressão em seu corolário Princípio da Capacidade Contributiva”<sup>107</sup>.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, pode-se dizer que este se encontra consagrado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, estatuinto que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos

---

<sup>104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. p. 193.

<sup>105</sup> BECHARA, C. H. T.; CARVALHO, J. R. L. G. de; VILLAS-BÔAS, G. A sustentabilidade e o sistema tributário: as setes virtudes e os sete pecados. *In*: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo De; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2015, p. 168.

<sup>106</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. p. 49.

<sup>107</sup> NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de; GUARDA, Renato Augusto Figueiredo. A tributação sobre a transmissão eletrônica de bens digitais : análise da viabilidade sistêmica do convênio icms 106/2017 sob o contexto da adi 5958. *In*: HENARES, Neto; MELO, Eduardo Soares de. **Icms e iss: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 52.

individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se de um postulado econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos<sup>108</sup>.

Na sequência, cabe pontuar sobre a ideia de justiça social, especialmente que esta guarda relação com a dignidade da pessoa humana que integra esse contexto social.

Nesse sentido, Éderson Garin Porto relembra que, em que pese o artigo 1º da Carta Magna estabelecer ordem diversa, a dignidade da pessoa humana, dado o seu papel estruturante do Estado Brasileiro, deve ser analisada em primeiro plano<sup>109</sup>.

Dessa forma, ao se compreender o respeito à dignidade da pessoa humana como alicerce do estado democrático de direito, evidencia-se a percepção da justiça fiscal enquanto direito fundamental do contribuinte.

Ives Gandra da Silva Martins identifica que o sentido de justiça da norma tributária é aquele de transcendental relevância para a compreensão da fenomenologia impositiva, pois dele que decorre a estruturação própria do sistema tributário, que terá de se adequar, em sua formulação obrigacional, com densidade maior na espécie sanção que a que a pertinente ao tributo, se mais distante se colocar dos princípios inerentes uma desejada política fiscal<sup>110</sup>.

Manoel Loureiro dos Santos identifica a política tributária como regra comum de justiça: o Estado deve repartir os gravames de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral e, de um modo

---

<sup>108</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. p. 12.

<sup>109</sup> PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. p. 53.

<sup>110</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 376.

específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário físico de cada um<sup>111</sup>.

Hugo de Brito Machado menciona que hoje é indiscutível a presença do princípio da capacidade contributiva como norma realizadora da justiça fiscal, restando consagrado nas constituições de um grande número de países e sendo universalmente consagrado pela Ciência das Finanças<sup>112</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho menciona que a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão de realizar o próprio valor justiça, tratando-se da aptidão abstrata e em tese dos indivíduos, mensurável por meio de indicadores de riqueza, de concorrer aos gastos públicos<sup>113</sup>.

Não se pode olvidar das lições de Juan Carlos Tedesco sobre o ideário de justiça, nos seguintes termos:

El ideal de justicia –que ha estado presente en todas las épocas– asume ahora una importancia renovada tanto porque la aspiración a lograrla forma parte de los objetivos declarados de gran parte de la humanidad como porque las dificultades han aumentado en su grado de complejidad. Esta sociedad red global tiene fuertes potencialidades de injusticia porque la exclusión está en la base de su funcionamiento. Por otro lado, la profundidad y la simultaneidad de las transformaciones colocan el debate en una dimensión sistémica<sup>114</sup>.

Acrescenta-se que a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito, quais sejam: a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado e, finalmente, a de obrigar “[...] os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a

---

<sup>111</sup> SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1970. p. 96.

<sup>112</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed., rev. e atual, - São Paulo: Malheiros, 2019, p.71.

<sup>113</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 51.

<sup>114</sup> TEDESCO, Juan Carlos. Educar para la justicia social. Nuevos procesos de socialización, ciudadanía y educación en América Latina. **Revista Instituto Interamericano de Derechos Humanos. San José de Costa Rica**, n. 52, p. 235, jul.-dic., 2010.

égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade”<sup>115</sup>.

Observa-se, assim, que é na manifestação do caráter ético que emana dos princípios constitucionais que reside o direito fundamental do contribuinte a uma tributação justa.

Como observa Fernando Aurelio Zilveti, reside no tributo uma questão adequada ao campo da ética que, por sua vez, assim como a lógica, merece reflexão filosófica. Ao se tratar dos tributos, a fundamentação do direito do Estado de exigir impostos do contribuinte respeita o princípio da justiça, não obstante a dificuldade de objetivar esse debate sobre a justiça no campo da tributação<sup>116</sup>.

O mesmo autor promove a que parece ser a melhor relação entre a justiça fiscal e os direitos fundamentais do contribuinte, senão vejamos:

Nesse contexto, o Sistema Tributário ideal seria aquele capaz de conjugar justiça fiscal e justiça social, na legitimação do Estado Fiscal, que mantenha a livre-iniciativa e a livre concorrência. Não há, ao menos no plano ideológico, Sistema Tributário sem que o contribuinte tenha assegurado sua livre-iniciativa e que, por outro lado, o mesmo sistema propicie a livre concorrência<sup>117</sup>.

Há de se recordar que esta carga principiológica carece de ser positivada no sistema normativo pois, por se tratar de direito fundamental, se não for seguida “[...] de uma possibilidade garantida judicialmente estaríamos diante de uma declaração ou uma mera carta de intenções. Para ser um direito fundamental tem de ser seguido de sua respectiva garantia”<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 51.

<sup>116</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 413.

<sup>117</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. p. 414.

<sup>118</sup> GARCIA, Marcos Leite. Efetividade dos Direitos Fundamentais: notas a partir da visão integral do conceito segundo Gregorio Peces-Barba, p. 206. In: VALLE, Juliano Keller do; MARCELINO JR., Julio Cesar. **Reflexões da Pós-Modernidade**: Estado, Direito e Constituição. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008. p. 189-209.

Nesse sentido, basilares são as lições de Sacha Calmon Navarro

Coêlho:

Por isso os juristas, os operadores do Direito, que é ciência e arte, devem ser pessoas de fé, cientes de sua missão. Devemos servir aos valores humanos: liberdade, pluralismo, humanismo, a pessoa como centro de respeito (todas as pessoas), dignidade, igualdade, verdade e paz, acima de povos, raças, credos, religiões e pátrias. À missão do jurista, a par de conhecer o Direito, é introduzir nos sistemas jurídicos a axiologia do justo e do igual em escala planetária. Não estaremos fazendo nada sublime, apenas uma tarefa cotidiana<sup>119</sup>.

Isso posto, pode-se identificar que os limites constitucionais que refreiam o poder tributário apresentam um matiz ético-normativo, visando propiciar ao contribuinte uma tributação justa e o protegendo de eventuais abusos dos entes tributantes.

---

<sup>119</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 9.

## Capítulo 2

### IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste capítulo será abordada a disciplina jurídica do poder tributário, mormente a sua normatização na Constituição brasileira, destacando-se a força dirigente deste fenômeno jurídico na sociedade para, em seguida, tratar dos impostos sobre serviços na legislação tributária.

#### 2.1 DISCIPLINA JURÍDICA DO PODER TRIBUTÁRIO<sup>120</sup>

Para tratar da legislação tributária, cabe antes delimitar o alcance do conteúdo normativo face a outros fatores sociais.

Inicialmente, recorda-se que um dos debates mais acalorados da Ciência Jurídica se centra no estudo da dicotomia entre o Direito Natural e o Direito Positivo.

Na dogmática tributarista, todavia, essa discussão perde terreno, na medida em que, contemporaneamente, a positivação é condição de validade da norma tributária.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, tratando-se do Estado de Direito Constitucional, a possibilidade ou exercício do poder de tributar está em primeiro lugar submetido à disciplina da Constituição, dentro da qual, explícita ou implicitamente, encontram-se as bases do Direito Constitucional Tributário Positivo<sup>121</sup>.

Cabe apenas ressaltar que isso não significa ser facultado ao legislador edificar um ordenamento jurídico se valendo unicamente das regras do Direito Positivo, afastado das “normas naturais” da realidade social a qual se pretende regular.

---

<sup>120</sup> A parte desse item se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: DEMARCHI, Clovis; LIMA, Tomás José Medeiros. Fundamentos contemporâneos da imposição tributária e a função social do tributo. **Revista da ESMESC**, v. 28, p. 146-166, 2021.

<sup>121</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. p. 122.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins propõe uma visão conciliadora de tais ramos do Direito na formação do Estado, verificando que a conformidade do plano jurídico formal só estará perfeitamente delineada se regida pelo imperativo lógico das leis naturais, justificando que o Estado ideal só existe se “[...] no plano formal, se subordina à lei produzida por quem detém o poder, por livre e universal escolha, e, no plano real, promove a conjunção das leis positivas com as leis naturais”<sup>122</sup>.

Com esta compreensão adquirida e avançando para além de tal dissenso, que não é objeto deste estudo, é forçoso reconhecer que a temática da normatização tributária atualmente se insere, invariavelmente, no campo do Direito Positivo, uma vez que a mesma se encontra estabelecida no seio do Estado de Direito.

Por isso, é preciso retroceder às origens históricas dessa atividade normativa, para compreender como o poder tributário se exprime na atualidade, ressaltando-se novamente que o Direito Tributário se exterioriza por meio da norma tributária positivada.

Sacha Calmon Navarro Coêlho relembra que há cerca de três séculos apenas, o *jus tributandi* e o *jus puniendi* eram atributos do poder sem limites dos governantes, o que foi gradualmente sendo restringido por meio de princípios impostos: capacidade contributiva, igualdade, legalidade, tipicidade, proibição do confisco, irretroatividade, etc.<sup>123</sup>.

O mesmo autor coloca que o Direito surge no meio da sociedade e se desenvolve nela enquanto técnica de disciplinação e controle social, restando formalizado através da linguagem escrita ou oral, e se assemelhando às prescrições, tratando-se de ordens respaldadas por ameaças<sup>124</sup>.

Afirma, ainda, que, “[...] fenômeno do mundo da cultura, o Direito está inegavelmente enraizado no social. Contudo, embora o discipline, paradoxalmente é

---

<sup>122</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 369-370.

<sup>123</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 4.

<sup>124</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 13.

um seu reflexo. Isto porque é radicalmente instrumental. Mas o fenômeno jurídico não se reduz ao puro instrumento normativo”<sup>125</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins dispõe que foi pelo Iluminismo Cultural e pelo Positivismo Filosófico do século XVIII que a Ciência Jurídica foi decisivamente influenciada, dissociando-se de todos os valores pré e meta-jurídicos de que antes era impregnada, trazendo “[...] o princípio de que a razão e a humanidade eram os valores supremos e só aquilo que estivesse no mundo cognoscível representaria a realidade a ser investigada [...]”<sup>126</sup>.

O referido tributarista pontua que tais correntes filosófica e cultural, respectivamente, terminaram por influenciar o pragmatismo político dos governos do século XIX e, no plano jurídico, foram o arrimo para a construção da teoria da Ciência Pura do Direito de Hans Kelsen, onde restou estabelecido o próprio campo de pesquisa desta exclusivamente na norma jurídica positivada, extirpando toda a contaminação de outras ciências<sup>127</sup>.

Ainda Martins alude que, segundo tal teoria, devem ser ignorados pelo jurista a Economia, a História, a Sociologia e a Política, cabendo ao Estado o poder de impor a norma e fazê-la ser obedecida, independentemente de ser justa ou injusta<sup>128</sup>.

Assim, é no arranjo piramidal do ordenamento jurídico proposto por Kelsen, no qual a Constituição se posiciona hierarquicamente acima das normas infraconstitucionais, que o Direito Positivo se estabelece enquanto mecanismo de elaboração e construção da Ciência do Direito.

Sobre a Ciência do Direito, Luigi Ferrajoli apresenta sua tese no sentido de que a formulação em normas de Direito Positivo sobre a produção jurídica é a

---

<sup>125</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 5.

<sup>126</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 226.

<sup>127</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 226.

<sup>128</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 226.

técnica pela qual foram, historicamente, democratizadas as regras que disciplinam tanto a forma de produção quanto a substância do direito produzido<sup>129</sup>.

Importa observar que tais conceitos de “Ciência do Direito” e o “Direito Positivo” não se confundem. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho infere haver uma relação nivelada entre estes, dispondo que a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem (ou linguagem de sobrenível) com relação ao Direito Positivo, estando acima e discorrendo sobre a mesma, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico<sup>130</sup>.

Nesse tocante, basilares são as lições da doutrina desse autor para descrever tal distinção:

Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação<sup>131</sup>.

Cabe ainda uma relevante constatação histórica de Martins, no sentido de que o positivismo jurídico alicerçou as pretensões do nazismo e do fascismo, já que estes adotaram a teoria kelseniana, restando notável o papel dela no deflagramento da 2ª Guerra Mundial, “[...] pois o Direito deixou de buscar a ordem social justa, passando a ser apenas justificado pelo poder coercitivo exercitado em nome do Estado — representando ou não o povo — para impor a obediência à norma e a sanção pelo seu descumprimento”<sup>132</sup>.

Por essa razão, impende alertar os perigos do Estado se valer do poder de tributar centrado unicamente no Direito Positivo, ignorando os demais ramos científicos, ou mesmo as “leis naturais” que norteiam o que é bom, moral e justo.

---

<sup>129</sup> FERRAJOLI, Luigi. **A democracia através dos direitos**: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político. Tradução de Alexander Araújo de Souza et al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 36.

<sup>130</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 41.

<sup>131</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 41.

<sup>132</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. p. 228.

Nessa linha, Hugo de Brito Machado critica a influência do pensamento positivista no ramo tributário, alegando que nele há a equivocada compreensão de que o Direito prescinde da ética, observando que sob tal paradigma o Fisco não se preocupa com o conteúdo ético das normas de tributação, ou mesmo em promover uma tributação justa, desejando somente aumentar o volume dos recursos financeiros arrecadados e se valendo, para tanto, da edição desenfreada de normas, o que torna impraticável o conhecimento seguro do conteúdo destas pelos contribuintes<sup>133</sup>.

Diante desse quadro, o referido mestre é levado a propor uma fundamentação ética da norma, que realoca o Direito em sua posição de especial instrumento da harmonia social<sup>134</sup>.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho sugere a aplicação da doutrina da *autopoiese*, que supera as visões de sistemas abertos ou fechados, propondo uma compreensão intermediária e sistemática do Direito Positivo, que consiste no seu fechamento no plano operacional, mas aberto em termos cognitivos<sup>135</sup>.

Segundo propõe, o Direito deve se comunicar com os outros subsistemas sociais como Economia, Política, Moral, religião etc., mas de forma exclusivamente cognoscitiva, devendo o sistema jurídico ser operado totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, o que permite manter a sua autonomia<sup>136</sup>.

A ressalva acima é relevante para o estudo, porquanto para se desenvolver uma adequada compreensão da imposição tributária no ordenamento jurídico, o jurista deve conhecer os demais fatores sociais sobre os quais aquela orbita, cuja percepção vai além do restrito conteúdo normativo indicado pela Ciência Pura do Direito.

---

<sup>133</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 142-143.

<sup>134</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. p. 142-143.

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 168-169.

<sup>136</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 169.

## 2.2 A FORÇA DIRIGENTE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Observa-se que, como qualquer outro fenômeno social, o Direito apresenta objetivos sociais, e como estes dependem de comportamentos humanos, encontram naquele um excelente instrumento, pois “[...] todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades”<sup>137</sup>.

Então, desde já, deixa-se vincado o caráter instrumental do ordenamento jurídico, visando atingir objetivos sociais específicos. Tendo em mente tal característica, pode-se avançar no sistema constitucional tributário plasmado na Constituição Federal.

Como sabido, a Carta Magna de 1988 estabelece um conjunto de princípios tributários, que constituem uma base importante para a edificação de um sistema tributário, fulcrado na justiça fiscal e social.

Sacha Calmon Navarro Coêlho menciona que, atualmente, o poder de tributar é exercido por delegação do povo ao Estado Constitucional, porquanto é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva, sendo que

[...] a Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil<sup>138</sup>.

No caso brasileiro, a Lei Maior enumera os seus objetivos fundamentais no art. 1º, §3º da Constituição Federal, consistentes na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem-estar da coletividade.

---

<sup>137</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 25-26.

<sup>138</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 26.

Dessa forma, não há dúvidas de que a Constituição Federal possui força dirigente nos rumos da sociedade. O obstáculo - por vezes, intransponível - é perceber que, tratando-se o Sistema Tributário Nacional como parte integrante da Constituição, este também goza da mesma qualidade.

Em outras palavras, do mesmo jeito que os direitos assegurados na Constituição Federal possuem eficácia dirigente, a tributação, enquanto poder-dever previsto no texto constitucional, também atua da mesma forma, orientando a construção da sociedade.

Dessa constatação, sobressai-se a importância do debate tributário, na medida que é por meio dele que teremos uma sociedade mais próspera, menos desigual e mais inclusiva.

Ademais, Jürgen Habermas relembra que o Estado de Direito democraticamente constituído incentiva a participação dos cidadãos no debate público sobre temas que dizem respeito a todos<sup>139</sup>.

Essa constatação é extremamente importante, em razão de nos encontrarmos num dos países mais desiguais do mundo, já que o Brasil se encontra entre as maiores economias do mundo e, contraditoriamente, também está entre as de piores distribuições de renda, cuja enorme disparidade distributiva brasileira o coloca numa das piores posições do ranking mundial<sup>140</sup>.

Logo, a instituição do tributo e a aplicação do seu resultado, numa democracia, além de obedecer a um fim previsto na Constituição, precisa respeitar a manifestação democrática dos cidadãos na sua definição e deve ser aberto a estes a efetiva possibilidade de participação na formação da vontade estatal e nos recursos colocados à disposição da comunidade.

Nos dizeres de Ingo Wolfgang Sarlet:

---

<sup>139</sup> HABERMAS, Jürgen; RATZINGER, Joseph. **Dialética da secularização**. Sobre razão e religião. Aparecida: Ideais & Letras, 2007, p. 36.

<sup>140</sup> MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010, p. 127.

Desvinculando-nos um pouco das distinções traçadas e da problemática terminológica, verificamos que os direitos a prestações de modo geral (em sentido amplo e restrito) se encontram a serviço de uma concepção globalizante e complexa do ser humano e de sua posição no e perante o Estado, que justamente parte do pressuposto de que a proteção da igualdade e da liberdade apenas faz sentido quando não limitada a uma dimensão meramente jurídico-formal, mas, sim, enquanto concebida como igualdade de oportunidades e liberdade real de exercício da autonomia individual e de efetiva possibilidade de participação na formação da vontade estatal e nos recursos colocados à disposição da comunidade”<sup>141</sup>.

Assim, considerando que o tributo é multifacetado e pode assumir funções extrafiscais, constata-se que este pode servir de instrumento no combate às desigualdades sociais e no esforço da promoção do desenvolvimento econômico.

Isto se faz pela via da tributação, por exemplo, ao se cobrar mais impostos de quem tem mais capacidade contributiva e cobrar menos daqueles que são menos favorecidos.

Dessa forma, o sistema tributário pode e deve ser utilizado “[...] como instrumento de distribuição de renda, redução da pobreza e redistribuição de riqueza pois, afinal, os recursos arrecadados da sociedade, via tributos, revertem em seu próprio benefício” <sup>142</sup>.

Percebe-se que, ao entender o tributo como um dever cívico, a tributação sintoniza diretamente o texto constitucional, devendo respeitar de forma substancial os direitos fundamentais.

Na mesma linha, Ingo Wolfgang Sarlet:

Outro desdobramento estreitamente ligado à perspectiva objetivo-valorativa dos direitos fundamentais diz com o que se poderia denominar de eficácia dirigente que estes (inclusive os que precipuamente exercem a função de direitos subjetivos) desencadeiam em relação aos órgãos estatais. Neste contexto é que se afirma conterem os direitos fundamentais uma ordem dirigida ao

---

<sup>141</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. Especificamente p. 21-232.

<sup>142</sup> MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. p. 126.

Estado no sentido de que a este incumbe a obrigação permanente de concretização e realização dos direitos fundamentais<sup>143</sup>.

Verifica-se assim, uma estreita relação entre a tributação e a organização da sociedade, a qual esta é guiada por um caminho mais equilibrado e justo em razão da força dirigente da legislação tributária que, além de possibilitar a redução das desigualdades, ainda confere ao Estado recursos suficientes para atingimento dos objetivos constitucionais.

Finalmente, observa-se a relevância dessa verificação, visto que não se faz aqui uma mera apologia à tributação desenfreada, mas sim a identificação de que o caminho para o progresso passa por um sistema tributário mais justo e adequado, que venha a permitir que a sociedade se desenvolva de forma menos desigual, reduzindo a miséria, a violência, a fome e o desemprego, dentre outras mazelas sociais.

### 2.3 DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

Para principiar, parte-se da notável constatação de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre a opulência jurídica do Direito Tributário brasileiro, que é extremamente rico se comparado com o Direito de outros povos, dispondo o estudioso que a nossa Constituição é a que mais contém regras e princípios tributários em todo o planeta e, entre os Estados Federais, o Brasil é o que mais regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação<sup>144</sup>.

Partindo do estudo do texto constitucional, é constatável a existências de três grandes blocos temáticos que tratam do Sistema Tributário Nacional, especificadamente dos arts. 145 a 162:

- a) a primeira parte dispõe sobre as competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- b) a segunda parte apresenta as limitações ao poder de tributar; e
- c) a terceira parte estabelece a repartição das receitas tributárias entre as pessoas políticas da Federação.

---

<sup>143</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. p. 146.

<sup>144</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p. 25.

Uma vez familiarizado com a teorização científica do tributo e de outros importantes institutos do Direito Tributário, é imprescindível abordar a tipologia das espécies tributárias. Na oportunidade, registra-se que importa especialmente a classificação presente na Carta Magna, pois tal categorização servirá de arrimo para o presente estudo.

Nesse sentido, o artigo 145 da Constituição Federal estabelece a existência de 3 espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria, não se olvidando que também é pacífico na doutrina a existências de outros dois grupos (empréstimos compulsórios e contribuições especiais, que estão regulados em dispositivos constitucionais diversos, mas apresentam os mesmos requisitos do tributo).

É importante também recordar que o Constituinte optou por não instituir tributos, atribuindo às pessoas políticas indicadas a consecução de tal encargo por meio de lei, conforme disposto no art. 145 que afirma que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos”, que integra o capítulo regulamentador do Sistema Tributário Nacional.

Observa-se que, no mesmo tópico (Capítulo I do Título VI da CRFB/1988), restou adotada a técnica de repartir as competências tributárias entre as pessoas políticas em função das áreas econômicas as quais venham a incidir a imposição tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>145</sup> ensina que o sistema brasileiro de repartição de competências tributárias se caracteriza por ser cientificamente elaborado, “[...] extremamente objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito”.

Paulo de Barros Carvalho ressalva que, apesar do sistema constitucional tributário ser caracterizado pela acentuada rigidez, “[...] não deixando qualquer prurido de manifestação criativa a cargo do legislador ordinário”, ainda assim ocorrem

---

<sup>145</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. p. 229.

conflitos entre as três pessoas políticas de Direito Constitucional, geralmente consubstanciados em especificações imprecisas<sup>146</sup>.

Toda a teia normativa que irradia a partir desse sistema tributário constitucional é considerado o Sistema Tributário Nacional.

Com a palavra, Irapuã Beltrão:

Ainda que dotado de particularidades que o individualizarão na compreensão científica, o sistema tributário manterá a identidade comum a qualquer sistema jurídico, tanto assim que todos os autores que se debruçaram sobre o tema apresentam caracteres propedêuticos sobre o mesmo. Todavia, forçoso o reconhecimento das especialidades de cada um dos sistemas constitucionais, especialmente quanto à disciplina do conteúdo material tributário a partir do contido na evolução constitucional brasileira e da realidade normativa contida no capítulo 1, do título VI, da Constituição da República Federativa do Brasil, que pretende prescrever a regulação fundamental do sistema constitucional tributário<sup>147</sup>.

Finalmente, cumpre destacar que também há um sistema tributário internacional, de relevante importância no contexto contemporâneo, notadamente para o presente estudo, já que os serviços digitais gozam de notória intangibilidade, motivo pelo qual é necessário ressaltar que o âmbito da legislação tributária aqui estudada é mais ampla que os limites territoriais que se aplicam o Sistema Tributário Nacional.

## 2.4 IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS<sup>148</sup>

Como sabido, a intenção do presente estudo é abordar um novo fato econômico, qual seja, o surgimento dos serviços digitais e seus respectivos impactos jurídicos (e financeiros) na atualidade. Todavia, faz-se antes necessário pontuar como os serviços em geral são tributados por meio de impostos no Brasil.

De início, recorda-se que a Constituição Federal de 1988 optou por não instituir tributos, atribuindo às pessoas políticas indicadas a consecução de tal encargo

---

<sup>146</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. p. 134.

<sup>147</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. p. 15.

<sup>148</sup> A parte desse item que trabalha o surgimento dos serviços digitais se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: LIMA, Tomás J. M. Controvérsias na atual tributação dos serviços digitais no Brasil. *In*: PIFFER, Carla; GARCIA, Denise S. S. (Orgs.). **Globalização e transnacionalidade**: reflexos nas dimensões da sustentabilidade. Itajaí: Univali, 2020. p. 323-336.

por meio de lei, conforme disposto no art. 145<sup>149</sup>, que integra o capítulo regulamentador do Sistema Tributário Nacional.

Observa-se também que, no mesmo tópico (Capítulo I do Título VI da CRFB/1988), restou adotada a técnica de repartir as competências tributárias entre as pessoas políticas em função das áreas econômicas as quais venham a incidir a imposição tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ressalta que o constituinte, ao agrupar os impostos por ordem de governo, com nome e fato gerador reservados à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, segregando as respectivas áreas econômicas de imposição de forma sistemática e explícita, optou claramente em minimizar eventuais conflitos ou superposições de competência<sup>150</sup>.

Em outra obra de sua autoria, infere que existem tributos vinculados e não vinculados, cujo vínculo se dá em relação à atuação estatal, sendo vinculados as taxas e contribuições de melhorias, sendo os impostos não vinculados<sup>151</sup>.

Nesse sentido, assim dispõe:

O fato gerador, como é usual dizer, ou o fato jurígeno, como dizemos nós, ou, ainda, a hipótese de incidência, como diz Geraldo Ataliba, implica sempre, inarredavelmente, uma atuação estatal. Exatamente por isso as taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias apresentam hipóteses de incidência ou fatos jurígenos que são fatos do Estado, sob à forma de atuações em prol dos contribuintes. Com os impostos as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (lato sensu)<sup>152</sup>.

---

<sup>149</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

<sup>150</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. p. 227-229.

<sup>151</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. p. 226.

<sup>152</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. p. 226.

Identificado que os impostos são tributos não vinculados, avança-se no tema dos impostos sobre serviços. De pronto, surge o questionamento do conceito operacional: afinal, o que é um serviço?

Fernandino Aires Barreto propõe que serviço é uma espécie de trabalho, um esforço humano que se volta para outra pessoa: é fazer desenvolvido para outrem, isto é, que alguém desempenha para terceiros, não se tratando de esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Assim, “[...] o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e à espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros”<sup>153</sup>.

Ainda em suas palavras:

Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva<sup>154</sup>.

Ciente de tais requisitos, Roque Antônio Carrazza verifica que, nos termos da Constituição, “[...] a hipótese de incidência do ISS só pode ser a prestação, a terceiro, de uma utilidade, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado, desde que não trabalhista, tendente a produzir uma utilidade ao fruidor”<sup>155</sup>.

Alude o referido tributarista:

Remarcamos que, por meio de ISS, só se pode tributar a prestação do serviço e, não, a relação jurídica (contrato) que a ela subjaz (isto é, que se instaura entre o prestador e o tomador). Com esta proclamação, desejamos significar que o imposto em exame deve necessariamente incidir sobre o fato material da prestação de um serviço. O ISS nasce de um estado de fato: a prestação efetiva - nunca a potencial - de um serviço. Noutros falares, seu fato imponível não

---

<sup>153</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. p. 29.

<sup>154</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. p. 30.

<sup>155</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 109.

ocorre quando da celebração do contrato de prestação de serviços, mas, sim, quando o serviço é efetivamente prestado<sup>156</sup>.

Nesse tear, estipulou-se no texto constitucional que o poder de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza compete de forma privativa e discriminada aos Municípios, nos termos do art. 156, III<sup>157</sup>, restando excepcionada tal regra exclusivamente nas hipóteses de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos termos do art. 155, II<sup>158</sup>.

Pela regra constitucional acima mencionada, vislumbra-se que o constituinte optou por uma excepcionalização racional da tributação de alguns serviços, os quais foram atribuídos aos Estados, uma vez que, pelo aspecto territorial, estes são costumeiramente mais abrangentes do que os limites geográficos municipais, evitando, assim, conflitos de natureza fiscal.

Ademais, em respeito ao art. 146, III, alínea 'a'<sup>159</sup>, coube a Lei Complementar n. 116/2003 dispor de forma geral sobre o referido imposto, atribuindo listagem exaustiva anexa à referida norma, onde consta quais os serviços que são considerados como fatos geradores para fins de tributação do Imposto Sobre Serviços (ISS).

Em abordagem histórica, Ruy Barbosa Nogueira conta que a ideia de tomar como índice os gastos de consumo de particulares é oriunda da percepção de que sendo maior ou menor o gasto realizado pelo contribuinte, até certo ponto este guarda consonância com nível de renda ou riqueza do indivíduo, visto que uma pessoa acaba por gastar ou consumir na medida de suas posses<sup>160</sup>.

---

<sup>156</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. p. 115.

<sup>157</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>158</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] 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;

<sup>159</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:[...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:[...] a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;[...].

<sup>160</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. p. 8-9.

Hugo de Brito Machado pontua algumas características relevantes do referido imposto: sua função predominantemente fiscal, tratando-se de importante fonte de receita tributária dos municípios, ainda que muitos dos mesmos não o arrecadem por falta de condições administrativas. Ademais, mesmo não tendo uma alíquota uniforme, informa não vislumbrar que se trate de um imposto seletivo, muito menos que possua função extrafiscal relevante<sup>161</sup>.

Por outro viés, Paulo de Barros Carvalho examina o conteúdo significativo da expressão “serviços de qualquer natureza” para fins de incidência da exação, percebendo que o termo constitucional não guarda consonância com sentido comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária, excluindo-se o serviço público, o serviço compreendido pelo vínculo empregatício ou mesmo o serviço para si próprio, dentre outros<sup>162</sup>.

O mesmo autor ainda aprofunda a análise do gravame, dispondo que o arranjo sintático da regra matriz de incidência tributária do Impostos Sobre Serviços (ISS) se traduz numa norma padrão, por meio do preenchimento dos seguintes critérios de hipótese e consequência: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo<sup>163</sup>.

Desde logo, registra-se que apenas serão examinados nesta oportunidade os critérios material e espacial, por serem estes que são majoritariamente responsáveis pelas discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Quanto ao aspecto material, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo informam que “o cerne da materialidade do ISS não se restringe a ‘serviço’, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com as diretrizes do direito privado”<sup>164</sup>.

---

<sup>161</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. p. 412.

<sup>162</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. p.774.

<sup>163</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. p. 772-773.

<sup>164</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 361.

Por sua vez, Barros Carvalho entende o critério material como sendo o núcleo do conceito da hipótese normativa, pois nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo<sup>165</sup>.

O magistério do referido tributarista também abarca a delimitação do critério material do ISS, delegada pela Constituição Federal à lei complementar de caráter nacional, a qual delimita aos Municípios quais atividades se inserem nos limites de suas respectivas competências<sup>166</sup>.

Nesse tear, recorda-se que, no caso do ISS, a Lei Complementar n. 116/2003 disciplinou as regras gerais do referido tributo, sendo que a cada Município restou permitida a instituição deste por meio de sua legislação ordinária, desde que respeitada a listagem de serviços anexa à referida legislação.

Outra importante constatação também promovida por Paulo de Barros Carvalho é a de que, salvo algumas exceções, as entidades políticas constitucionais não são obrigadas a impor tributos, exprimindo-se verdadeiras faculdades, o que pode resultar numa política extrafiscal interna de cada município, que deixaria de criar algum tributo para estimular a economia<sup>167</sup>.

Ingressando na análise do anexo à Lei Complementar n. 116/2003, consta no total 40 (quarenta) itens e seus respectivos subitens, tratando-se de serviços de informática, saúde, medicina veterinária, educação, engenharia, pesquisa, setor bancário, aeroportuário, dentre outros, cuja elevada extensão impossibilita a transcrição nesta apertada análise.

Todavia, exsurge das lições de Leandro Paulsen uma importante observação, no sentido de que, mesmo se tratando de rol taxativo, ainda assim é possível uma leitura extensiva de cada item, a fim enquadrar serviços correlatos

---

<sup>165</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. p.149.

<sup>166</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. p.777.

<sup>167</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. p.770.

àqueles previstos expressamente<sup>168</sup>, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores<sup>169</sup>.

Dando sequência ao estudo, no que se refere ao critério espacial, Geraldo Ataliba discorre que tal aspecto indica as circunstâncias de lugar contidas explícita ou implicitamente nas hipóteses de incidência, relevantes para configuração do fato imponible, tratando-se dos fatos da vida real inseridos no mundo fenomênico<sup>170</sup>.

O clássico doutrinador aduz, ainda, acerca do âmbito territorial de validade da referida lei, indicando se referir essa à área espacial a que se estende a competência do legislador tributário, citando que a lei municipal só tem eficácia no território do Município, a estadual somente no próprio Estado e, finalmente, a federal possui abrangência nacional<sup>171</sup>.

Avançando na disciplina, no que se refere ao critério espacial, verifica-se que o Brasil adota o princípio da territorialidade em Direito Tributário, o que, em apertada síntese, significa dizer que as leis tributárias valem apenas no âmbito interno do ente que as editou.

Ives Gandra da Silva Martins alerta sobre as polêmicas que permeiam o referido critério, visto que acirradas controvérsias têm surgido na doutrina e jurisprudência acerca do local de incidência do ISS nos mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) municípios brasileiros, ficando o contribuinte no meio dessa disputa<sup>172</sup>.

Paulo de Barros Carvalho ressalva que, apesar do sistema constitucional tributário ser caracterizado pela acentuada rigidez, "(...) não deixando qualquer prurido de manifestação criativa a cargo do legislador ordinário", ainda assim ocorrem

---

<sup>168</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 403.

<sup>169</sup> Nesse sentido, os seguintes julgados: STF, RE 156.568; STJ, REsp 445.137 e AgRgAg 1.082.014.

<sup>170</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 104.

<sup>171</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. p. 104-105.

<sup>172</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na constituição**. 6 ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 701.

conflitos entre as três pessoas políticas de Direito Constitucional, geralmente consubstanciados em especificações imprecisas<sup>173</sup>.

O referido autor também propõe uma classificação em conformidade com o grau de elaboração da respectiva hipótese tributária, a qual pode: (1) fazer menção a determinado local para ocorrência do fato típico; (2) apenas aludir a áreas específicas, cujo acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido, ou; (3) citar de forma bem genérica a localidade, onde todo e qualquer ato ocorrido na vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos<sup>174</sup>.

Importa destacar que, margeando tal arranjo, Geraldo Ataliba visualiza que a lei pode dar saliência ao aspecto espacial da hipótese de incidência “(...) acrescentando a este condicionamento genérico um fator específico de lugar, posto como decisivo à própria configuração dos fatos imponíveis”, como por exemplo, relativamente à região do Nordeste brasileiro ou à Zona Franca de Manaus (ZFM), cujos fatos subsumíveis não configuram fatos imponíveis por expressa ressalva legal<sup>175</sup>.

Finalmente, uma importante ressalva de crucial relevância para a compreensão do trabalho é realizada por Martins, no que se refere aos serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, condicionando a hipótese de incidência exclusivamente ao fato da prestação de serviço ser consumada no território nacional, sob pena de violação ao modelo constitucional<sup>176</sup>.

---

<sup>173</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. p. 134.

<sup>174</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 297.

<sup>175</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. p. 105.

<sup>176</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. p. 926.

## Capítulo 3

### SERVIÇOS DIGITAIS E EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA

O presente capítulo principia inferindo a tecnologia da informação como impulsionadora da economia digital, de onde se brota os serviços digitais, identificando, na sequência, que há limites constitucionais na tributação de serviços, motivo pelo qual este novo fenômeno econômico provoca erosão da base tributária.

#### 3.1 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E ECONOMIA DIGITAL

Mesmo antes de Sócrates, a humanidade já havia sido brindada com os ensinamentos de Heráclito, no sentido de que “a única coisa que não muda é que tudo muda”<sup>177</sup>.

Tal afirmação capta com maestria a realidade do universo econômico, traduzindo o espírito inconstante deste fenômeno social, cabendo aos estudiosos que se debruçam cientificamente sobre este se manterem buscando identificar as mudanças da realidade que estão inseridos.

Mais recentemente, a tecnologia tem exercido um papel disruptivo nas dinâmicas de comércio por todo o mundo, notadamente como função propulsora da globalização, promovendo o surgimento daquilo que tem se convencido chamar de economia digital.

Nessa linha, é inegável o papel da tecnologia como impulsionadora dos novos contornos comerciais, possibilitando o avanço sobre fronteiras, face ao seu notável protagonismo no universo econômico.

Marco Aurélio Greco observa que somos contemporâneos de um período da história em que está em andamento uma nova revolução mundial, caracterizada por profundas mudanças em todos os referenciais que dizem respeito ao comércio exterior, sendo que a civilização contemporânea, especialmente em

---

<sup>177</sup> WIKIQUOTE. **Heráclito**. Disponível em: < <https://pt.wikiquote.org/wiki/Her%C3%A1clito> >. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

razão dos avanços da informática e do tratamento digital da informação, “[...] apresenta a característica inovadora (para não dizer “assustadora”), consistente no elemento imaterial passar a existir independente de um determinado suporte físico ao qual deva aderir de forma inseparável”<sup>178</sup>.

O mesmo autor constata que, atualmente, estamos sendo chamados a enfrentar uma realidade na qual o objeto do comércio internacional é fundamentalmente bens intangíveis, imateriais, incorpóreos e que, em função da evolução e desenvolvimento da informática, seus valores não estão mais apoiados nos átomos, como por exemplo, a transferência de tecnologia, o *know how*, os valores financeiros, o *software*, os serviços, etc.<sup>179</sup>.

Sobre essa característica da intangibilidade, relativa à passagem “de átomos para *bits*” da nova realidade econômica, assim dispõe o referido autor:

A moeda é um bom exemplo. No passado, seu valor decorria do material de que era formada (ouro, prata). Eram os átomos o elemento determinante do valor e suas transferências correspondiam a mudanças físicas de mão em mão. Com o tempo, o valor da moeda não mais correspondia ao valor daquele conjunto de átomos, em função das suas características, passando a ser “representado” por uma determinada mensagem veiculada por alguém habilitado para tanto. Na cédula de papel moeda, o valor não resulta dos átomos de tinta ou papel de que ela se forma, mas sim da mensagem nela contida, qual seja corresponder a elemento emitido pela autoridade competente, com a indicação de um determinado montante. Neste novo universo em que estamos entrando, o valor não é nem mais representado pela mensagem agregada ao papel. assumindo a feição de um registro informático na memória do computador de uma instituição financeira<sup>180</sup>.

Fato é que a tecnologia veio a acelerar a globalização, alterando o alcance dos negócios das empresas, expandindo as fronteiras comerciais e permitindo inclusive o surgimento de companhias que apenas atuam no universo digital, sendo capaz de uma empresa possuir atividade econômica robusta em diversas localidades do globo sem sequer ter alguma unidade de presença física.

---

<sup>178</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 45-46.

<sup>179</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 47.

<sup>180</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 46.

Nesse cenário, ganham particular importância os ativos intangíveis, o capital intelectual e, sobretudo, a informação. Os custos marginais de muitas empresas de tecnologia digital podem se aproximar de zero<sup>181</sup>.

Elidie Palma Bifano e Bruno Fajersztajn constatarem que a lógica inserida nessa economia emergente é subjacente à ação e às instituições sociais em um mundo interdependente, que é marcado pelas seguintes características: (1) revolução tecnológica que gerou o informacionalismo como base material da sociedade; (2) informacionalismo como gerador de riqueza e criador de códigos culturais; (3) tecnologia da informação como ferramenta indispensável no processo sócio econômico; (4) formação de redes para o exercício de todas as atividades social<sup>182</sup>. Ainda segundo os autores:

Esse avanço da tecnologia possibilitou a comunicação entre os homens em tal dimensão que a grande riqueza do mundo atual é a informação, ou seja, o objeto da comunicação, Nasce a economia digital na qual os bens econômicos escassos são a informação e a tecnologia que a cerca. À economia digital passa a ser a prioridade de todos os países desenvolvidos, foco de investimento e de proteção<sup>183</sup>.

Por fim, caberia neste momento pontuar o que se entende por economia digital.

Marciano Seabra de Godoi e Antonio José Ferreira Levenhagen relacionam que, para a OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a economia digital possui um significado amplo, sendo o “resultado do processo transformativo promovido pela tecnologia da informação e da comunicação”, e que uma das ideias mais defendidas nos estudos da OCDE é justamente a impossibilidade de discriminar e separar claramente um setor digital do restante da

---

<sup>181</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 31.

<sup>182</sup> BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 136.

<sup>183</sup> BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 136.

economia, porquanto a digitalização vem gradualmente atingindo todos os setores econômicos, cuja visão também é compartilhada pela ONU<sup>184</sup>.

Celso de Barros Correia Neto e outros destacam que para a OCDE, ao menos quatro características definem o que se convencionou chamar de “economia digital”: (1) a acentuada dependência de intangíveis; (2) o uso maciço de dados, especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; (3) a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e (4) a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos”<sup>185</sup>.

Marco Aurélio Greco relembra que, segundo o relatório da OCDE, quando se fala em intangíveis:

[...] Devemos ter em mente uma realidade mais ampla, que não é apenas a que se conhece a respeito de venda de livros, vinhos ou computadores pela Internet ou por outros meios eletrônicos. Há muito mais; o comércio eletrônico abrange serviços de viagem, passagens, software, entretenimento, jogos, músicas, serviços bancários, seguros, serviços de intermediação financeira ou intermediação de negócios, serviços de informação, serviços legais etc. Existe até um comércio de serviços legais, via Internet, cuja disciplina é muito complexa. A própria Ordem dos Advogados tem proferido decisões a respeito do uso da Internet, inclusive sobre a possibilidade, ou não, de os profissionais responderem consultas<sup>186</sup>.

Marciano Seabra de Godoi e Antonio José Ferreira Levenhagen destacam que o FMI, por sua vez, reconhece a falta de uma definição clara e única para a economia digital, “[...] porém faz questão de adotar um conceito mais restrito, que abrange apenas os produtores de plataformas *online*, serviços por plataformas e fornecedores de bens e serviços da tecnologia da informação e da comunicação”<sup>187</sup>.

---

<sup>184</sup> GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos tributários. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de tributação internacional**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 454-455.

<sup>185</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 31.

<sup>186</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p.48.

<sup>187</sup> GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos

Para fins de conceito operacional, a definição adotada para economia digital pelo presente estudo será a mais ampla possível, relacionando-se com toda atividade comercial que utilize tecnologia da informação para a sua consecução e apresente a intangibilidade como característica.

### 3.2 O SURGIMENTO DOS SERVIÇOS DIGITAIS<sup>188</sup>

Pode-se, então, avançar no estudo de um novo fato econômico, que tem exposto o Sistema Tributário Nacional à prova, cujo impacto avança sobre qualquer fronteira, em razão da sua natureza: o surgimento de serviços digitais.

Mas antes, é necessário definir o que são os “serviços digitais” propriamente ditos, bem como identificar as suas principais características, expressividade na economia e, muitas das vezes, intangibilidade e transnacionalidade.

Principiando a análise das verificações, consigna-se que, como já visto, a economia vem se adaptando às inovações tecnológicas, que impactam sobremaneira na forma que as mercadorias são produzidas e comercializadas e que os serviços são prestados, ganhando notoriedade os novos contornos virtuais.

Bauman expõe a sua percepção de contemporaneidade remetendo ao conceito da descorporificação do trabalho, segundo o qual vivemos a “era do trabalho sem corpo” e do “capital intangível”, sendo que na “[...] era do software não mais amarra o capital: permite ao capital ser extraterritorial, volátil e inconstante”<sup>189</sup>.

Tal situação se traduz na realidade a qual estamos inseridos, especialmente no que se refere ao surgimento da economia digital, tratando-se de um novo arranjo produtivo que afeta os mais diversos ramos de negócios.

---

tributários. *In*: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de Tributação Internacional**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 455.

<sup>188</sup> A parte desse item que trabalha o surgimento dos serviços digitais se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: LIMA, Tomás J. M. Controvérsias na atual tributação dos serviços digitais no Brasil. *In*: PIFFER, Carla; GARCIA, Denise S. S. (Orgs.). **Globalização e transnacionalidade**: reflexos nas dimensões da sustentabilidade. Itajaí: Univali, 2020. p. 323-336.

<sup>189</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Tradução de Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2001, p. 141.

Dito isso, pode-se avançar na inteligência das características do novel “serviço digital”.

A princípio, impende destacar que tais serviços não possuem uma definição explícita no ordenamento jurídico brasileiro, bem como aguardam uma conceituação mais precisa dos Tribunais Superiores, especialmente por meio do Tema 590 do STF, pendente de julgamento, que trata da incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (softwares) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, de Relatoria do Ministro Luiz Fux.

Sendo assim, de forma intuitiva e sem maiores rigores dogmáticos, podem ser definidos os serviços digitais como uma espécie do gênero “serviço”, os quais são prestados por meio de mecanismos da Tecnologia da Informação, usualmente oferecidos por grandes corporações transnacionais.

Para uma melhor visualização do fenômeno, podem-se citar como exemplos de serviços digitais tributáveis aqueles constantes da alteração do regramento do ISS por meio da Lei Complementar n. 157/2016, quais sejam:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Nesse tear, é preciso destacar que a intangibilidade dos tempos atuais tem se mostrado tão exacerbada que a tecnologia já permite a prestação de vários serviços de forma completamente desterritorializada, sendo possível identificar que algumas empresas de tecnologia realizam suas atividades em favor de indivíduos residentes no Brasil sem sequer possuir qualquer estabelecimento no território nacional.

Aliás, avulta-se na maioria das vezes a condição de se estar diante de uma clara manifestação do fenômeno da transnacionalidade, recordando-se que, segundo Jessup, as situações transnacionais “podem envolver indivíduos, empresas, Estados, organizações de Estado ou outros grupos”<sup>190</sup>.

Sendo assim, a questão da tributação dos serviços digitais prestados no exterior ou mesmo cuja prestação possa até ocorrer no Brasil, de forma virtual, a indivíduos residentes no Brasil, havendo dificuldade de enquadramento na aplicação das regras fiscais, em face do modelo ou tipo de negócio, serão tratados como serviços digitais desterritorializados.

Como é cediço, há uma imperiosa necessidade de estudo dessa nova realidade econômica, pois atualmente é notória a aptidão esboçada pela tecnologia em possibilitar a execução dos mais diversos serviços de forma desterritorializada, o que necessita de um olhar mais atento dos operadores do Direito, visando orientar a produção legislativa e jurisprudencial ante um contexto fático que se renova constantemente.

### **3.3 LIMITES CONSTITUCIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Antes de iniciar a análise acerca dos limites constitucionais na tributação de serviços, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre o poder de tributar estatal, observando inicialmente que este é plurifacetado, podendo adquirir diversos contornos, a depender do tipo de concepção que se adote do Estado.

Hugo de Brito Machado dispõe que a ideia mais generalizada de tal concepção parece ser a de que os indivíduos, por meio de seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação, sendo que tal estudo pertence ao campo da Ciência Política, mais especificadamente à legitimidade do próprio poder estatal<sup>191</sup>.

---

<sup>190</sup> JESSUP, Philip C. **Direito transnacional**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965. p. 13.

<sup>191</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 28.

Ruy Barbosa Nogueira se manifesta acrescentando que se o tributo fosse suprimido, acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, “[...] tendo em vista o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é assegurado pelo tributo, fazem parte da economia contemporânea”<sup>192</sup>.

Todavia, percebe que se de um lado está o Estado-Fisco, credor da relação, dispondo sobre o poder de tributar, por outro é necessário que qualquer Constituição não só disponha sobre as normas fundamentais, mas delimite esse poder<sup>193</sup>.

Assim, no Estado Democrático de Direito, cabe ao legislador constituinte a missão de, ao estruturar o sistema tributário, normatizar as limitações constitucionais do poder estatal de impor gravames.

Nesse sentido, Irapuã Beltrão observa que o modelo do constitucionalismo moderno passou a capitular um conjunto próprio de regras e princípios para a disciplina tributária e, em termos jurídicos, consolidou um capítulo constitucional com um conjunto de normas básicas sobre o funcionamento da tributação no país<sup>194</sup>.

No Brasil, Roque Antonio Carrazza dispõe que a Constituição vigente adotou um sistema tributário rígido, cujas opções do legislador são bem restritas, com competências tributárias das pessoas políticas cuidadosamente demarcadas por princípios e normas constitucionais<sup>195</sup>.

Em outras palavras, as competências tributárias são muito estreitas e delimitadas pelo legislador constituinte, cujo exercício deve observar os limites dispostos no texto constitucional, observando-se que cada ente deve respeitar o campo de atuação alheio, em razão da isonomia política que é conferida a todos indistintamente.

---

<sup>192</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 128-129.

<sup>193</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 128-129.

<sup>194</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 9.

<sup>195</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 107.

Irapuã Beltrão leciona que, hoje, o Sistema Tributário Nacional é fundado e centrado nos artigos 145 e seguintes do texto constitucional, sendo que este é uma parte do Sistema Jurídico Brasileiro, pois “[...] faz parte de toda uma disciplina jurídica da Constituição sobre a atuação financeira do Estado, envolvendo ainda a parte orçamentária e da ordem econômica”<sup>196</sup>.

Como sabido, nosso Sistema Tributário é composto pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e por legislações esparsas, proferidas por cada ente estatal.

Dito isso, importa destacar que serão encontradas limitações à tributação de serviços de vários níveis, todavia para o presente estudo serão apenas identificadas aquelas de ordem constitucional.

Por óbvio, cabe o registro que não está se olvidando do relevante papel do Código Tributário em tal sistema, mas que neste momento o arquétipo constitucional que irradia sobre ele é que deve ser objeto de estudo.

Nessa toada, as lições de Paulo de Barros Carvalho:

Posso afirmar, de forma resumida, que exercendo sua missão, essa lei assegura o funcionamento do sistema, quer introduzindo preceitos que regulem as limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, quer dispondo sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, ou disciplinando certas matérias que o constituinte entendeu merecedoras de cuidados especiais. Tudo visando à uniformidade e harmonia do ordenamento como um todo<sup>197</sup>.

Daqui já se pode avançar na análise das limitações constitucionais propriamente ditas, quando se trata da tributação de serviços.

De saída, observa-se que há no texto constitucional algumas limitações genéricas a todos os tributos, bem como outras limitações de ordem específicas para o Imposto Sobre Serviços – ISS.

---

<sup>196</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 9.

<sup>197</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 229.

Principiando pelas limitações genéricas, constata-se que estas foram estabelecidas na Seção II do Capítulo I da Constituição Federal, que versa sobre o Sistema Tributário Nacional, notadamente dos artigos 150 a 152<sup>198</sup>.

Ruy Barbosa Nogueira estabelece um apanhado dos principais destaques desses dispositivos legais, a seguir resumido<sup>199</sup>:

- Art. 150, item I: estatui o princípio fundamental da legalidade ou reserva da lei, havendo explicitação complementar no art. 97 do CTN;

- Art. 150, item II: especifica a isonomia ou igualdade de tratamento perante a tributação;

- Art. 150, item III, letra a: proíbe a cobrança de tributos antecipados, isto é, o tributo somente pode ser cobrado sobre as situações ou fatos geradores ocorridos depois do Início da vigência da lei que criou a hipótese de incidência;

- Art. 150, item III, letra b: estabelece o princípio da anualidade, qual seja, só se admite que a cobrança sobre novas hipóteses de incidência seja feita a partir do exercício seguinte ao da publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo;

- Art. 150, item IV: estatui que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco;

- Art. 150, item V: proíbe a criação de barreiras fiscais dentro do território nacional por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvando o pedágio;

- Art. 150, item VI: dispõe sobre os casos da chamada imunidade ao poder impositivo, limitando-se aos impostos;

- Art. 151, item I: dispõe sobre a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional e admite a concessão de incentivos fiscais geográficos;

---

<sup>199</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 129-131.

- Art. 151, item II: proíbe que a União tribute as obrigações da dívida pública dos entes periféricos, bem como das remunerações dos agentes públicos destes, em níveis superiores aos que fixar para essas mesmas situações da União;

- Art. 151, item III: veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios;

- Art. 152: veda aos Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, impedindo eventual guerra tributária.

Kiyoshi Harada enumera também outra limitação ao poder de tributar, não constante do capítulo anterior, mas igualmente relevante, atinente ao princípio constitucional implícito da proibição de bitributação jurídica, que só é admissível quando expressamente ressalvada pelo próprio texto constitucional e extraída da leitura conjunta da discriminação de impostos cabentes à União (art. 153), aos Estados (art. 155) e aos Municípios (art. 156), em razão de que, ao se estabelecer competência privativa a uma determinada entidade política, inibe-se o exercício dessa competência por outro ente político não contemplado com essa outorga<sup>200</sup>.

Ainda o referido tributarista delinea as principais limitações constitucionais específicas para a instituição impostos sobre serviços, a seguir compiladas<sup>201</sup>:

- Art. 155, II: caberá aos Estados e ao DF instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Por exclusão, apenas o serviço de transporte intramunicipal se insere no âmbito da competência tributária municipal;

- Art. 156, I: estabelece a competência de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na esfera impositiva dos Estados;

---

<sup>200</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS**: doutrina e prática. 2. ed, reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11.

<sup>201</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS**: doutrina e prática. 2. ed, reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11-13.

- Art. 156, III: impõe que a definição de serviços tributáveis se dará por lei;

- Art. 156, § 3º, item I: institui que lei complementar fixará as alíquotas máximas e mínimas do imposto sobre serviços;

- Art. 156, § 3º, item II: excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Por fim, o referido autor menciona que inúmeros outros princípios tributários foram prescritos pela Constituição Federal, bem como outros implícitos, em decorrência do regime e dos princípios adotados pela Carta Magna ou dos tratados e convenções internacionais em que o Brasil seja parte (CF art. 5º, § 2º), cujo conjunto visa “[...] a preservação do regime político adotado, a saúde da economia, o respeito aos direitos e garantias fundamentais e a proteção de valores espirituais”<sup>202</sup>.

### 3.4 A EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA<sup>203</sup>

De início, é notória a existência de diversas limitações constitucionais enfrentadas pelo legislador tributário para impor gravames aos serviços digitais desterritorializados, o que gradativamente impacta na captação de recursos indispensáveis à consecução das funções básicas do Estado.

Isso ocorre porque, como já visto, o critério espacial adotado pelo ordenamento jurídico tem como regra o princípio da territorialidade, centrado na ideia de que as normas só têm validade no âmbito territorial de cada ente federado.

Nessa senda, Hugo de Brito Machado relembra que, segundo tal princípio, as normas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita, tratando-se de um preceito universal que tem prevalecido tanto no Direito Internacional como no Direito Interno de cada país<sup>204</sup>.

---

<sup>202</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed, reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11.

<sup>203</sup> A parte desse item se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: LIMA, Tomás José Medeiros. **A erosão da base tributária provocada pelos serviços digitais desterritorializados**. In: SOUZA, Maria Cláudia da Silva Antunes de (org.). *Sustentabilidade e o combate à vulnerabilidade socioeconômica*. Curitiba : Íthala, 2021, p. 227-239.

<sup>204</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 80.

Em outras palavras, só há falar em ocorrência de fato gerador quando a hipótese de incidência estiver normatizada no âmbito territorial onde se sucedeu o fato, podendo ser no Município, no Estado ou mesmo em todo o País, devendo se aplicar em tais casos as normas municipais, estaduais ou federais, respectivamente.

Acontece que o art. 102 do Código Tributário Nacional<sup>205</sup> apresenta duas ressalvas importantes à regra geral, quais sejam, a possibilidade de vigência extraterritorial em decorrência de dispositivos do mesmo Código e de outras leis de normas gerais expedidas pela União, bem como por meio de convênios entre as pessoas jurídicas de direito público.

Nesse sentir, nenhuma lei vigente no território nacional pode impor obrigação tributária a prestador de serviços situado no estrangeiro, pois este se encontra fora da sua jurisdição.

A Lei Complementar n. 116/03, todavia, optou por dispor em sentido diverso, na medida que em seu art. 1º, § 1º vaticinou que “o imposto incide também sobre serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país”.

Aparentemente, tal dispositivo foi além do permissivo legal da extraterritorialidade previsto no art. 102 do CTN, por extravasar sua aplicação além dos limites territoriais do país, indo de encontro ao próprio modelo constitucional.

Seguindo esse entendimento, Ives Gandra da Silva Martins infere que o art. 1º, § 1º da Lei Complementar n. 116/2003<sup>206</sup>, ao tributar serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, apresenta manifesta violação ao modelo constitucional, especificamente no que se refere ao princípio da

---

<sup>205</sup> Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

<sup>206</sup> Art. 1, § 1. O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país.

territorialidade, pois possui condicionada a hipótese de incidência exclusivamente ao fato da prestação de serviço ser consumada no território nacional<sup>207</sup>.

José Eduardo Soares de Melo também acredita restar sem amparo constitucional tal norma, em razão de que esta não pode retirar o fundamento de validade do ordenamento constitucional, uma vez que objetiva alcançar fatos ocorridos fora do território nacional, além de criar “[...] uma esdrúxula obrigação tributária (inexistência de contribuinte-prestador do serviço na legislação, e a exclusiva estipulação do responsável pelo imposto, na pessoa do respectivo tomador)”<sup>208</sup>.

Mais adiante, o mesmo jurista ainda aponta exemplos práticos de situações correlatas, entendendo ser “[...] objetável o ISS relativamente a bens estrangeiros que ingressaram no país, a título de arrendamento mercantil [...]; bem como a assistência técnica desenvolvida no exterior e implementada no país”<sup>209</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho acrescenta que só é possível falar de extraterritorialidade na ordem internacional por efeito dos tratados internacionais, já que para uma norma produzir efeitos fora dos seus respectivos limites territoriais, essa deve ser amparada por convênios<sup>210</sup>.

Impende destacar que, além da questionável constitucionalidade acima apontada, observa-se também que a aplicação da referida norma é duvidosa, na medida em que, numa rápida ilação, exsurtem diversas controvérsias não previstas na lei, como, por exemplo, quem seria o contribuinte (afinal o prestador pode não possuir qualquer vínculo jurídico com nosso país) ou mesmo qual seria a jurisdição para cobrar a exação, dentre outros questionamentos.

---

<sup>207</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 926.

<sup>208</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 562.

<sup>209</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 564.

<sup>210</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p.421.

Avulta-se, pois, patente a dificuldade em impor gravames a serviços digitais desterritorializados, já que estes apresentam por característica mais ressaltada a sua intangibilidade.

É oportuno recordar o escólio de Bauman sobre a globalização, no qual constata que a economia se move rápido o suficiente para se manter permanentemente um passo adiante de qualquer Estado, motivo pelo qual estes encontram-se definhando, cuja “[...] a ‘transnacionalidade’ das forças erosivas colocadas fora do reino da ação deliberada, proposital e potencialmente racional”<sup>211</sup>.

Convergindo com tal percepção, Caletti e Staffen sinalizam que o Direito atravessa um fenômeno de fragmentação, cujas raízes estão alojadas na globalização e, conseqüentemente, na transnacionalidade do fenômeno jurídico, que extrapola a tradicional polaridade nacional-internacional<sup>212</sup>.

Ademais, é natural e esperado que as empresas procurem aumentar suas margens de lucro por meio da redução da carga tributária, e há nesse tipo de serviço uma clara oportunidade, ante a dificuldade do Estado em criar, aplicar e fiscalizar regras tributárias sobre serviços dessa natureza.

Ganha, então, relevo o combate à erosão da base tributária que vem sendo realizado ao redor do mundo. Sobre o assunto, um importante programa foi lançado em 2013, chamado de BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”, ou, em português, “Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros”), conduzido pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo objetivo principal é sugerir medidas de reforma das normas de tributação em escala global.

Cabe pontuar que a OCDE, que é uma organização econômica intergovernamental, tem produzido um grande número de *papers* sobre esse assunto

---

<sup>211</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Globalização**: as consequências humanas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001. p. 53-54.

<sup>212</sup> CALETTI, L.; STAFFEN, M. R. A fragmentação jurídica e o direito ambiental global. **Veredas do direito**, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 277-310, jan./abr. 2019. Disponível em: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1455>. Acesso em: 20 ago. 2020. p. 281-282.

ao longo dos últimos anos, sendo a organização internacional mais atuante no campo dos estudos sobre os impactos e desafios tributários da economia digital<sup>213</sup>.

A OCDE atua por meio desse Projeto com o objetivo de detectar oportunidades e desafios voltados à economia digital e, particularmente, como os países da OCDE e as economias associadas aproveitam as tecnologias da informação, suas comunicações e a internet para cumprir os objetivos de suas políticas públicas. “O trabalho aporta informação aos responsáveis sobre a formulação de políticas sobre as práticas regulatórias dos diversos países, com o fito de maximizar o potencial da economia digital como motor da inovação e do crescimento inclusivo”<sup>214</sup>.

Ainda que seja mais voltado para solucionar questões problemáticas da elisão e evasão fiscal por meio de planejamentos fiscais “agressivos” adotados por companhias transnacionais, o referido programa também dispõe sobre a questão da não tributação, da tributação insuficiente ou mesmo da dupla tributação, que promovem a erosão da base tributária, tratando-se de “perdas maciças de receitas tributárias”, assim identificadas pelo relatório:

A erosão da base tributária constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscal de um país, independentemente de ele ser ou não membro da OCDE. Embora essa prática possa afetar o erário nacional de diversas maneiras, a transferência de lucros é uma das mais comuns. Mais estudos sobre a questão são de suma importância e necessidade, não restando dúvida de que se trata de um problema presente e premente em muitas jurisdições<sup>215</sup>.

Nos últimos anos, o Projeto BEPS tem apresentado medidas sobre à questão tributária em face do advento da economia digital. Desde que a OCDE

---

<sup>213</sup> GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos tributários. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de tributação internacional**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 454.

<sup>214</sup> BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 136.

<sup>215</sup> OCDE (2013). **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. OCDE Publishing. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version\\_9789264201248-pt](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt) – Acesso em: 08 dez. 2020. p. 7.

publicou seus Relatórios Finais do Projeto BEPS no final de 2015, tomou corpo institucional a discussão sobre possíveis mudanças nos princípios basilares do regime tributário internacional como resposta à digitalização da economia. Todavia, a Ação 1 deste projeto não veio acompanhada de propostas e medidas concretas a serem implementadas pelos países, em razão da ausência de acordo sobre as questões expostas na seção anterior<sup>216</sup>.

Marciano Seabra de Godoi e Antonio José Ferreira Levenhagen pontua que o Relatório Provisório da Ação 1 de 2018 identifica três grupos conflitantes<sup>217</sup>:

- Um primeiro grupo de países que pleiteiam uma autêntica revolução das bases de tributação internacional, questionando seriamente a utilidade de institutos tradicionais, cujo grupo é liderado pelos países emergentes do G20;

- Um segundo grupo de países apresenta uma visão menos radical, apoiando a manutenção dos princípios basilares da tributação internacional, sendo necessárias apenas mudanças setoriais nas regras já existentes, cujo grupo é notadamente composto por maioria dos países europeus;

- Um terceiro grupo que entende que os paradigmas atuais da tributação internacional ainda se mostram compatíveis com a nova realidade da economia digital, sendo que os problemas de abusos e dupla não-tributação foram ou estão sendo corrigidos com a aplicação das medidas exigidas pelas demais ações do Projeto BEPS, não sendo necessária qualquer reforma substancial imediata dos pilares da tributação internacional.

Por oportuno, observa-se que, em 2021, foi publicada a segunda fase do BEPS, identificada por BEPS 2.0, a qual dispõe de forma mais atenta à nova realidade

---

<sup>216</sup> GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos tributários. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de tributação internacional**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 459.

<sup>217</sup> GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos tributários. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de tributação internacional**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 462-463.

econômica de transações digitais, com expectativa de sua implementação pelos países signatários a partir de 2023, embora a integração provavelmente ocorra por fases, sendo dividida em 2 pilares principais que estabelecem um pacote de novas regras tributárias acordadas, em síntese, por meio da disposição de uma fórmula para calcular a proporção de lucros tributáveis em cada jurisdição (Pilar 1) e pela instituição de imposto global mínimo de 15%, visando desencorajar as empresas de transferirem lucros para países com impostos mais baixos (Pilar 2)<sup>218</sup>.

Há, portanto, uma premente necessidade de se refletir sobre o modelo de tributação constitucionalmente adotado, no sentido de reformular a sistemática de tributação voltada para empresas que prestem serviços desterritorializados, porque não se pode seguir admitindo que os orçamentos públicos sejam gradualmente corroídos e, em face disso, negue-se à população até mesmo os serviços estatais mais básicos, como, por exemplo, saúde, educação e segurança pública.

Godoi e Levenhagen apresentam importante reflexão nesse ponto:

O regime tributário internacional e sua tradicional divisão do poder de tributar encontram-se em crise há vários anos, especialmente após ter ficado nítido que a digitalização da economia globalizada retira poder e receita tributária de determinado tipo de países: aqueles com mercados meramente consumidores dos serviços digitais sem força para desenvolver e criar capital tecnológico para competir com as grandes potências mundiais. A crise leva a um impasse institucional especialmente difícil e dramático no âmbito de organismos internacionais como a União Europeia, que somente podem tomar medidas impactantes no âmbito da tributação internacional da renda caso haja concordância unânime entre seus Estados-membros, algo inverossímil e mesmo impraticável quando se trata de (re) dividir o poder de tributar entre países com estruturas econômicas distintas e políticas tributárias historicamente contrastantes<sup>219</sup>.

Evidencia-se, portanto, a ocorrência dessa indesejada situação em todo o planeta, na medida em que, com a globalização da economia, há o crescimento do comércio internacional e a virtualização acentuada das comunicações, dentre outros

---

<sup>218</sup> RÖDL & PARTNER. **BEPS 2.0: pillar 1 and pillar 2 update**. Disponível em:

<<https://www.roedl.com/insights/beps-pillar-update>>. Acesso em: 27 de ago. de 2022.

<sup>219</sup> GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos tributários. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de tributação internacional**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 477.

fatores. Cada vez mais se prestam serviços digitais desterritorializados, o que tem imposto desafios à manutenção da sustentabilidade orçamental dos entes estatais.

Sobre a questão, os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins são irretocáveis:

Como num verdadeiro jogo de xadrez, a economia flui menos pelas linhas governamentais — que, não poucas vezes, mais descompassam que recompõem o fluir material da economia —, e mais, pela percepção de seus agentes econômicos, que definem o grau dos riscos e de possibilidades das relações negociais permanentes, num mundo cada vez mais globalizado<sup>220</sup>.

É também nesse sentido as lições de Bauman:

A única tarefa econômica permitida ao Estado e que se espera que ele assuma é a de garantir um 'orçamento equilibrado', policiando e controlando as pressões locais por intervenções estatais mais vigorosas na direção dos negócios e em defesa da população face às consequências mais sinistras da anarquia de mercado<sup>221</sup>.

Por fim, recorda-se que, por mais rejeitado que seja o tributo, é por meio dele que o Estado cumpre as suas finalidades governamentais, motivo pelo qual necessita da proteção de todos, já que é para os próprios cidadãos que os serviços públicos são destinados.

---

<sup>220</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 296.

<sup>221</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Globalização: as consequências humanas**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001. p. 63.

## Capítulo 4

### TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: DIFICULDADES E PROPOSTAS

Este último capítulo apresenta o panorama normativo contemporâneo da tributação dos serviços digitais do Brasil, elencando as principais dificuldades encontradas e algumas propostas de aperfeiçoamento normativo.

#### 4.1 PANORAMA NORMATIVO DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS

Como é sabido, atualmente já ocorre a tributação sobre alguns serviços digitais no ordenamento jurídico brasileiro, ainda que por muitas vezes de forma ineficiente, em razão da própria legislação ser inadequada à imposição de gravames sobre tal fenômeno econômico.

A seguir, serão listados os principais serviços digitais tributáveis, com a respectiva forma de tributação.

##### 4.1.1 Tributação do *data center*

Principia-se a análise pela tributação do *data center*, que é onde se processa tudo que é feito *online*. Antes, cabe pontuar rapidamente como se dão tais serviços.

O *data center* - ou centro de processamento de dados - nada mais é do que o local (a instalação física pode ser uma sala ou um prédio inteiro) onde são colocados computadores e uma série de outros equipamentos ligados em rede, sendo o lugar que se armazena uma quantidade gigantesca de dados e informações para os mais variados fins, bem como se hospeda aplicações fundamentais para o funcionamento de uma empresa ou serviço<sup>222</sup>.

---

<sup>222</sup> HARDWARE. **O que é um data center?** Disponível em: <<https://www.hardware.com.br/artigos/o-que-e-um-data-center/>>. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

Como bem pontua Felipe Wagner de Lima Dias e Eduardo Soares de Melo:

O armazenamento de nossas memórias e arquivos, de igual maneira, tem migrado do meio físico — arquivos, caixas, álbuns de fotos — para o digital, como Dropbox, OneDrive, iCloud. Outra situação está na forma como nos comunicamos, antes por telefone e SMS, agora por Voip e WhatsApp. Mesmo os clássicos softwares como Microsoft Office, já podem ser acessados por meio de cloud, a exemplo do Office 365. Tal fato denota que a tecnologia, tida como referência há poucos anos, já sofre grande transformação, impulsionada por uma realidade em constante mudança e avanço, onde o “novo” substitui o “novo”<sup>223</sup>.

Sem delongas, sobre o referido serviço incide ISS, nos termos da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, mais especificadamente após alterações realizadas pela Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, que o incluiu no item 1 – Serviços de informática e congêneres, senão vejamos:

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

Registra-se, todavia, que há quem entenda ilegítima tal cobrança (e não só dela, como também a incidência de CIDE e PIS/COFINS-Importação), que é o caso de Thais Meira e Andrea Oliveira, justificando que o acesso a um *data center* não representa uma prestação de serviço e, também, por ser uma atividade complexa, que envolve diversos elementos, não é passível de segregação (e.g, em locação, licenciamento manutenção dos equipamentos etc.), tratando-se de contrato inominado em que o objeto é a disponibilização de infraestrutura para armazenamento de dados e informações<sup>224</sup>.

---

<sup>223</sup> DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. A tributação sobre a transmissão eletrônica de bens digitais : análise da viabilidade sistêmica do convênio icms 106/2017 sob o contexto da adi 5958. *In*: HENARES, Neto; MELO, Eduardo Soares de. **Icms e iss: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 88.

<sup>224</sup> MEIRA, Thais. OLIVEIRA, Andrea. Tributação do data center no brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital : desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 623.

Aliás, as referidas autoras ainda defendem que tal serviço deve ser tributado analisando caso a caso, conforme as seguintes lições:

Também pelo fato de os pagamentos realizados no âmbito de contrato de data center não serem qualificados como remuneração pela prestação de serviço ou royalty, no caso de contratação de acesso a data center cujo beneficiário dos pagamentos esteja localizado em países que tenham firmado tratado internacional com o Brasil, seria possível sustentar a aplicação do artigo 7º (Lucros), afastando-se assim a eventual cobrança do IRRF no Brasil. Na hipótese de o data center ser contratado por empresa domiciliada no País, pelas mesmas razões não concordamos com a incidência de ISS e, caso a empresa adote o lucro presumido, entendemos que a alíquota aplicável de presunção seguiria a regra geral de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), e não a destinada à prestação de serviços (32%). Finalmente, caso a empresa de tecnologia ofereça outros modelos de “produto” na nuvem a seus clientes, além do IaaS, tais como o SaaS e o PaaS, entendemos ser possível segregar a contratação e remuneração de cada um desses “produtos” para que o respectivo tratamento tributário seja aplicável de forma individualizada. Isso pode trazer impactos tributários diferentes tanto na contratação do data center no País, como do exterior, os quais devem ser analisados caso a caso<sup>225</sup>.

Em que pese as lúcidas constatações, especialmente numa perspectiva sistemática da legislação tributária, prevalece o entendimento da aplicação do ISS sobre tal serviço, nos termos da legislação regente do referido tributo.

#### **4.1.2 Tributação sobre o licenciamento para uso de software**

A Lei n. 9.609/1998 dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País, tratando dos contratos de licença de uso de softwares em diversos dos seus dispositivos.

Sobre tais serviços, também incide ISS, nos termos do item 1 – Serviços de informática e congêneres da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, senão vejamos:

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

---

<sup>225</sup> MEIRA, Thais. OLIVEIRA, Andrea. Tributação do data center no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital** : desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 623.

Acontece que o conceito de licenciamento de uso é bem volátil e novas modalidades desse tipo de serviço acabam por ampliar um conflito entre entes tributantes. Nos dizeres de Lyvia de Moura Amaral Serpa:

Neste cenário conflituoso, envolvendo interesses tão destoantes, a articulação política para implementação de uma reforma tributária, embora extremamente complexa, talvez seja a solução mais viável, permitindo que a tributação sobre o consumo venha a adotar conceitos mais modernos e abrangentes, adaptados à nova economia e às novas tecnologias. A toda evidência, o necessário debate não seria alcançado adequadamente no plano do Poder Judiciário, mas pode ser feito no plano do Poder Legislativo, que pode e deve recuperar sua posição de protagonista responsável pela criação e projeção do direito como autêntico instrumento de pacificação social<sup>226</sup>.

Vinicius Juca Alves e Christiane Alves Alvarenga apontam, que, de fato, no desenvolvimento de um software personalizado, constata-se uma prestação de serviço autorizadora da incidência do ISS, como já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça. Todavia, há problema quando os Municípios tentam cobrar ISS sobre o licenciamento do software de prateleira, situação em que não existe prestação de serviço de personalização<sup>227</sup>.

Ainda assim, ressaltam os autores que não há amparo na legislação atual para fazer qualquer distinção entre as licenças de direito de uso, pois são todas iguais perante a legislação, observando que, quando a LC n. 116/03 atribui aos municípios o direito de cobrar o ISS, ela não limita esse direito a qualquer tipo de licença de uso, já que pela literalidade da LC n. 116/03, todas as licenças de uso estão sujeitas ao ISS<sup>228</sup>.

---

<sup>226</sup> SERPA, Lyvia de Moura Amaral. Conflito de competência entre estados e municípios e as operações envolvendo transferência e/ou licenciamento para uso de software. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 71.

<sup>227</sup> ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem : a disputa entre os estados e municípios na tributação do uso do software. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 20.

<sup>228</sup> ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem : a disputa entre os estados e municípios na tributação do uso do software. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 25.

### 4.1.3 Tributação sobre publicidade na internet

De saída, recorda-se que havia uma celeuma jurídica sobre o cabimento do ICMS-Comunicação ou ISS sobre a prestação de publicidade na internet.

Isso porque não constava na listagem anexa da LC n. 116/2013 a possibilidade de cobrança de ISS sobre tais serviços, motivo pelo qual muitos Estados se sentiam autorizados a cobrar ICMS-Comunicação em tais hipóteses.

Acontece que a LC n. 157/2016 acrescentou o seguinte item na lista anexa:

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Assim, a referida guerra fiscal entre os Estados e os Municípios perdeu espaço.

Nesse sentido, Karem Jureidini Dias Fernanda Possebon Barbosa apontam que a Lei Complementar n. 157/16 dirimiu qualquer dúvida interpretativa que pudesse implicar em aparente conflito de competência, restando indubitável que, ressalvado o fornecimento de infraestrutura comunicacional, a materialidade está no campo da competência municipal para a tributação, observando-se que o serviço de inserção de publicidade nunca esteve na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para tributação pelo ICMS-Comunicação<sup>229</sup>.

### 4.1.4 Tributação sobre *streaming*

Primeiro, faz-se necessário definir o que é *streaming*. Tal vocábulo pode ser traduzido para o português como “fluxo de mídia”, consistindo numa tecnologia que permite a transmissão em tempo real de conteúdos disponibilizados na internet, ficando os arquivos armazenados em servidores conectados a esta rede, sendo que as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio aparelho

---

<sup>229</sup> DIAS, Karem Jureidini. BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativo e jogos: tributação. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 141.

eletrônico, já que a transmissão dos dados é reproduzida à medida que chega ao usuário<sup>230</sup>.

Tal tecnologia permite a transmissão de dados e informações utilizando a rede de computadores, de modo contínuo, por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados<sup>231</sup>.

Podemos citar como exemplos de streaming: *Spotify, Netflix, Youtube, Deezer*, que conquistam dia após dia novos usuários e substituem “[...] os tradicionais meios de acesso aos conteúdos de músicas — como rádios, *CDs, mp3* -, vídeos e entretenimento — televisão, cinemas, locadoras — etc.”<sup>232</sup>.

Como já observado em situações anteriores, A LC n. 157/2016 também veio a introduzir na lista anexa à LC n. 116/2003 o referido tipo de serviço, senão vejamos:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Todavia, já há doutrina que aponta que tal oneração pelo ISS é questionável, porque nem sempre compreende a efetiva realização de um fazer, que teria a virtude jurídica de caracterizar uma prestação de serviço<sup>233</sup>.

---

<sup>230</sup> SILVA, Alice Marinho Corrêa da. ALMEIDA, Mariana Quintanilha de. MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais** : sua tributação pelo ICMS e ISS. São Paulo: Almedina, 2017, p. 72.

<sup>231</sup> MELO, José Eduardo Soares de. A lei complementar n. 157/2016 à luz da constituição federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do icms e do iss na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 273.

<sup>232</sup> DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. A tributação sobre a transmissão eletrônica de bens digitais : análise da viabilidade sistêmica do convênio icms 106/2017 sob o contexto da adi 5958. *In*: HENARES, Neto; MELO, Eduardo Soares de. **Icms e iss**: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 88.

<sup>233</sup> MELO, José Eduardo Soares de. A lei complementar n. 157/2016 à luz da constituição federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do icms e do iss na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 273.

Nesse sentido, Leonardo Rocha Hammoud:

Embora os Tribunais se manifestem quanto às questões colocadas em juízo para solução dos conflitos tributários a doutrina problematiza os julgados e os critica diante de fundamentações que nos remontam ao mesmo problema de sempre. De forma rasteira, nos remete ao problema da obrigação de dar e fazer (no ISS) e da imaterialidade e falta de circulação da mercadoria (no ICMS).

Especialmente no caso do streaming onde não há transferência por download, mas existindo um fluxo contínuo de informações consumidas em tempo real quando convertidas em som ou imagem, há grande controvérsia no enquadramento como um real “serviço” nos termos da lei complementar 157/2016, já que o conceito de serviço não poderia ser deturpado do seu enquadramento estrutural, sendo bastante polêmico se o streaming poderia ser considerado um “serviço” dentro do nosso ordenamento jurídico-tributário que se vale do estruturalismo como medida do fato gerador<sup>234</sup>.

Fato é que, nesta guerra fiscal, o que se tem comumente notado é uma movimentação por parte dos entes federativos para aprovar alterações na legislação relativas a tal fato econômico, a fim de abarcar o *streaming* nos respectivos textos legais tributários<sup>235</sup>.

#### **4.1.5 Tributação sobre plataformas digitais de serviços de transporte**

Ao se falar desse serviço de intermediação, o exemplo mais marcante que vem à mente é o da empresa *Uber*, cuja metonímia desse vocábulo (“chamar um *uber*”) se verifica mais usada atualmente que o próprio táxi.

A intermediação eletrônica de transporte constitui espécie de prestação de serviço na qual uma empresa operadora disponibiliza uma plataforma online (aplicativo) ao prestador do serviço (motorista) e o seu tomador (passageiro), com o intuito de conectá-los eletronicamente, intermediando a transação e cobrando uma

---

<sup>234</sup> HAMMOUD, Leonardo Rocha. Imposto único nas operações de internet : a consensualidade como paradigma e o combate os conflitos tributários na era digital. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 133.

<sup>235</sup> SILVA, Alice Marinho Corrêa da. ALMEIDA, Mariana Quintanilha de. MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais** : sua tributação pelo ICMS e ISS. São Paulo: Almedina, 2017, p. 59.

taxa ou comissão sobre o serviço prestado, como forma de remuneração pelo espaço cedido virtualmente em sua base de dados e *layouts* de *e-commerce*<sup>236</sup>.

Karolina Quintão Quintanilha e outros pontuam que tal contrato de intermediação, na verdade, assemelha-se ao contrato de corretagem, com algumas considerações especiais, motivo pelo qual inferem como se dá a tributação:

Para que o Município possa editar lei com a finalidade de tributar determinado serviço, ou seja, para que possa eleger determinado fato como fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), é necessário que o serviço esteja inserido na lista Anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003. Atualmente, diante da ausência de previsão expressa na lista anexa quanto à intermediação eletrônica, situação que pode ser revertida dentro de pouco tempo, como se abordará no item 4 do presente artigo, o Município tem cobrado o imposto sobre serviços de qualquer natureza com base no item 10.02 da lista, é dizer, com base na corretagem, que traz a seguinte previsão: agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer<sup>237</sup>.

Assim, os serviços prestados pelas empresas digitais que intermediam a negociação estão sendo enquadrados como “corretagem”, por meio de uma “intermediação de um contrato qualquer”, nos termos da Lei Complementar n. 116/2003:

10.02 — Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

Há, todavia, uma celeuma: a qual fisco municipal é devido os tributos a serem recolhidos, sobretudo considerando que há dois serviços distintos: a intermediação da relação de transporte, mas também a prestação do serviço de transporte propriamente dito?

---

<sup>236</sup> QUINTANILHA, Karolina Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; SILVA, Mariana Lopes. A competência territorial do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) nos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 101.

<sup>237</sup> QUINTANILHA, Karolina Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; SILVA, Mariana Lopes. A competência territorial do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) nos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 101.

Pedro Demartini recorda que o artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003 determina que o ISS é devido ao município do local do estabelecimento prestador e que, nesse sentido, as plataformas de transporte prestam serviços de intermediação por meio de plataforma (aplicativo), sendo que este possui suas funções operacionalizadas a partir de estabelecimento capaz de gerir e manter funcionando tais plataformas, motivo pelo qual conclui que o núcleo da prestação é o local do estabelecimento responsável pela gestão e operacionalização<sup>238</sup>.

De nossa parte, considerando a intangibilidade do serviço de intermediação (que pode ser operado virtualmente de qualquer lugar, inclusive do exterior), deve ser analisada com cautela a aplicação da norma retrocitada, especialmente pela possibilidade de evasão de recursos tributários do transporte individual remunerado de passageiros (arts. 727 a 729 do Código Civil) que, pelo atual ordenamento jurídico, deve ser recolhido o tributo pelo fisco municipal de onde o serviço de transporte é prestado.

Dessa forma, há aqui uma situação que carece de urgente atenção do legislador tributário, no sentido de evitar erosão da base tributária municipal, que é onde de fato ocorre o serviço de transporte, cuja intermediação (ou corretagem) deveria ser absorvida para fins tributários, sob pena de possibilitar que as empresas detentoras de plataformas dessa natureza criem mecanismos de evasão tributária (por exemplo, prestando o serviço remotamente de outros países).

#### **4.1.6 Tributação sobre plataformas digitais de serviços de hospedagem**

As plataformas digitais de intermediação de serviços de hospedagem ostentam uma prestação de serviço semelhante ao das plataformas digitais de serviços de transporte, ao intermediar, por meio de um aplicativo, uma hospedagem contratada por um hóspede, a ser fornecida por um anfitrião.

O exemplo mais conhecido é o *Airbnb*, cuja plataforma possibilita o cadastro dos anfitriões e acomodações gratuitamente, sendo que “[...] ao valor de

---

<sup>238</sup> DEMARTINI, Pedro. Plataformas digitais: a intermediação dos serviços de transporte e o local da prestação sob a perspectiva do iss. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 467.

cada reserva, é acrescido um percentual (que pode chegar até 20%) custeado diretamente pelo hóspede à plataforma e do montante pago pelo hóspede ao anfitrião, uma parte (cerca de 3%) fica com a plataforma”<sup>239</sup>.

Aqui, na falta de legislação mais específica ao comércio eletrônico, tem sido aplicado, o entendimento de se tratar de intermediação de negócio enquadrado como “intermediação de hospedagem”, nos termos da Lei Complementar n. 116/2003:

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

Todavia, há duas situações que merecem atenção nesta oportunidade: além da dúvida outrora verificada nas plataformas de intermediação de transporte, onde se questionou para qual fisco municipal é devido os tributos a serem recolhidos, sobretudo considerando que há também aqui dois serviços distintos, quais sejam, o de intermediação da relação de hospedagem e o da hospedagem propriamente dita, há também uma dúvida sobre a natureza do próprio serviço, em outras palavras, se realmente se trata de serviço de hospedagem.

Isso porque pode ser questionado se tal negócio não seria uma locação de bem imóvel, cuja contratação de acomodação por meio de plataforma digital não envolveria hospedagem, mas sim a cessão de uso do imóvel por período de tempo mediante remuneração. Nesse sentido, recorda-se que a hospedagem se diferencia da locação por exigir a entrega de funcionalidades conjugadas com a disponibilização de espaço, como serviços de quarto, alimentação, recepção, etc.<sup>240</sup>.

Assim a própria incidência do ISS é questionável, na qual parece ser mais adequada a tributação sobre a renda auferida na locação e sobre o serviço de intermediação de contrato qualquer, e não sobre o serviço de hospedagem propriamente dito, sendo que aqui também carece de especial atenção do legislador

---

<sup>239</sup> BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. Tributação das plataformas digitais de “hospedagem”. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 289.

<sup>240</sup> BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. Tributação das plataformas digitais de “hospedagem”. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 292-294.

tributário definir de forma mais concisa como se dá a incidência tributária sobre tais serviços.

#### **4.1.7 Tributação sobre VoIP**

O serviço de voz sobre IP (*VoIP*) se trata de uma atividade/comunicação que se dá por meio de protocolo de internet, cujas informações da comunicação navegam em forma de dados pela rede mundial de computadores para efetuar uma chamada telefônica, diferentemente do que ocorre no serviço de telefonia convencional.

Nesse tipo de serviço, é tormentoso identificar o regime jurídico-tributário aplicável, porquanto, em tese, logo vem à mente que seria cabível a incidência do ICMS-Comunicação.

Todavia, é oportuno recordar que a Lei Geral de Telecomunicações (LGT) – Lei n. 9.472/97 dispõe sobre o que é serviço de telecomunicações, senão vejamos:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os

condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Observe-se que, apesar de se prestar a realização de uma comunicação entre usuários, o serviço de *VoIP* não se trata de um serviço de telecomunicação propriamente dito, e sim de um Serviço de Valor Adicionado (SVA), nos termos do art. 61 acima transcrito, pois não há disponibilidade de estrutura física para tal desiderato, e sim a utilização de um serviço de internet prestado por outrem, não cabendo, assim, a incidência de ICMS-Comunicação ou ISS, em obediência à tipicidade tributária.

#### **4.1.8 Tributação sobre serviços relativos à internet das coisas**

Também chamada de “*IoT*” (*Internet of Things*), pode-se definir, resumidamente, que a internet das coisas se trata da comunicação entre aparelhos eletrônicos, em oposição à comunicação entre pessoas, por meio da presença obrigatória, no mínimo, dos seguintes elementos: sensores ou dispositivos inteligentes, conectividade com um sistema para armazenamento e/ou processamento de dados<sup>241</sup>.

Nesse tear, o processo de comunicação se dá da seguinte forma:

[...] os sensores ou dispositivos captam dados dos objetos, podendo armazená-los ou não, para fins de compartilhamento com servidores. A conectividade se opera sobre uma rede de telecomunicações para conectar os sensores ou dispositivos à internet ou a uma rede privada a fim de transmitir os dados coletados. No sistema de armazenamento e/ou processamento, por fim, pode haver a guarda, o gerenciamento, a análise e o tratamento da informação de dados.

Assim, novas fronteiras mercadológicas estão sendo concebidas, indo além da comunicação por meio de celulares, tablets ou notebooks, que (quase) não trocam informações sem intervenção humana, sendo que há uma nova gama de objetos com aplicações específicas que podem coletar, tratar ou transmitir dados a outros para finalidades diversas<sup>242</sup>.

---

<sup>241</sup> OLIVEIRA, Ana Claudia Beppu dos Santos. Internet das coisas : desafios no ambiente normativo nacional. *In*: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 71-73.

<sup>242</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do icms e do iss: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In*: FARIA, Renato

No Brasil, foi instituído um Plano Nacional de Internet das Coisas, por meio do Decreto n. 9.854/2019 que, assim a define em seu art. 2º, inciso I:

Art. 2º [...] I - Internet das Coisas - IoT - a infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções, com interoperabilidade;

Como visto acima, o Plano Nacional o define como Serviço de Valor Adicionado (SVA), não cabendo, pois, a incidência de ICMS-Comunicação ou ISS.

Outrossim, recorda-se que a Lei Complementar n. 116/2003 não possui qualquer previsão que permita a incidência de ISS sobre SVA, cuja taxatividade da lista do ISS deve ser observada, em razão do princípio da segurança jurídica.

#### **4.1.9 Tributação sobre serviços de impressão em 3D**

A impressão em 3D, também conhecida como manufatura aditiva (especialmente no contexto industrial), é um processo de transformar um modelo em 3D digital, que está em arquivo digital, num objeto físico.

Tem se evidenciado a nível comercial que algumas empresas, que detém a tecnologia da impressora em 3D, oferecem no mercado o serviço ao consumidor final da venda do bem “impresso”, motivo pelo qual surge à dúvida: estaríamos diante da venda de um bem (tratando-se de circulação de mercadoria, na qual incide ICMS) ou na prestação de um serviço, sob a incidência de ISS?

Luciano Garcia Miguel entende que, à luz do nosso atual ordenamento, trata-se da aquisição de um bem material, que é mercadoria para fins tributários como qualquer outro, logo sujeito à incidência do ICMS. Todavia, observa também que parte significativa do custo de produção dessas mercadorias está relacionada à aquisição do software de edição em 3D e que, conforme já visto, pode incidir ISS sobre o licenciamento de uso<sup>243</sup>.

---

Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 247-248.

<sup>243</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. Impressão em 3D: um novo desafio para o icms? *In*: PISCITELLI, Tathiane.

## 4.2 DIFICULDADES NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS<sup>244</sup>

Como visto no capítulo anterior, a sociedade vem se inserindo de forma vertiginosa em inovações tecnológicas e econômicas, que impactam diretamente nos arcaicos moldes delineados no vigente Sistema Tributário Nacional.

Guardando neste momento uma respeitável distância das arguições de ineficiência do Estado na utilização dos recursos públicos, resta inegável a pujança da economia digital na atualidade, inclusive apresentando crescimento mesmo em tempos de pandemia, motivo pelo qual a ausência de regras tributárias adequadas implica numa baixa arrecadação e importa no desabastecimento dos cofres estatais.

Não se pode deixar de mencionar, todavia, as ponderações de Ives Gandra da Silva Martins, dispondo que o mundo, à luz dos diversos cenários de integração supranacional e de maior acesso às tecnologias pelos países emergentes, aponta na direção de que os mercados terminarão por impor uma política tributária menos onerosa<sup>245</sup>.

Longe de discordar, apenas se pede vênia para acrescentar a tal assertiva que uma política tributária menos onerosa se dá, inegavelmente, por ser aquela que consegue ser mais eficiente na captação dos recursos públicos, guardando compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, cabe uma breve reflexão dos regramentos jurídicos atuais que repousam sobre a prestação de serviços do universo virtual, enfatizando alguns aspectos controvertidos identificados, em especial as dificuldades na tributação dos serviços digitais, ressaltando-se apenas inexistir qualquer objetivo de exaurir o debate.

---

**Tributação da economia digital.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 197.

<sup>244</sup> A parte desse item que trabalha o surgimento dos serviços digitais se trata de uma revisão e ampliação das ideias discutidas no artigo: LIMA, Tomás J. M. Controvérsias na atual tributação dos serviços digitais no Brasil. *In*: PIFFER, Carla; GARCIA, Denise S. S. (Orgs.). **Globalização e transnacionalidade: reflexos nas dimensões da sustentabilidade.** Itajaí: Univali, 2020. p. 323-336.

<sup>245</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 328.

Para tanto, por opção didática, duas abordagens se fazem necessárias: a primeira, relativa aos serviços digitais prestados por empresas sediadas no Brasil e, em seguida, das corporações transnacionais que não possuem sede no território nacional.

#### **4.2.1 Serviços digitais prestados por empresas sediadas no Brasil**

Aqui se faz imperioso revisitar a fenomenologia da incidência tributária, referente ao enquadramento do fato gerador à norma jurídica, para que seja possível identificar como se dá a ocorrência da subsunção no caso em tela.

Os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho propõem ser suficiente para a definição de qualquer fato jurídico, entendido pelo estudioso como os acontecimentos do mundo tangível que o direito toma como marcos, o exame dos três critérios: material, espacial e temporal, pelos quais é possível abstrair a feição do conteúdo das hipóteses normativas, evidenciando-se, assim, as regras matrizes de incidência tributária<sup>246</sup>.

Ainda segundo o professor, a incidência jurídica se reduziria, “pelo prisma lógico”, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ação concreta se inclui no fato previsto na norma geral e abstrata, e a segunda, em verdadeira ação constitutiva, atinente à implicação do fato concreto, por meio da qual faz surgir a relação jurídica<sup>247</sup>.

Esposando entendimento semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho enfatiza a característica da dinamicidade do fenômeno da incidência, uma vez que acontecido o fato previsto na hipótese legal “(...) que era abstrato, *virtual in potentia*”, torna-se atuante e incidente. Ao incidir, acaba por produzir efeitos no mundo do real

---

<sup>246</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 495.

<sup>247</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 483-485.

de “forma demiúrgica”, instaurando relações jurídicas, consistentes no dever de pagar somas de dinheiro ao Estado<sup>248</sup>.

Tendo em mente as proposições acima mencionadas, cabe agora analisar no ordenamento jurídico como os critérios foram definidos para a verificação da incidência da tributação sobre serviços digitais, mormente os aspectos material e espacial.

No que tange ao critério material, como visto anteriormente, foi atribuída à Lei Complementar n. 116/2003 a função de disciplinar as regras gerais da incidência do ISS, cuja norma trouxe listagem de serviços *numerus clausus* de forma anexa.

Sendo assim, um fato gerador só pode ser tributado se expressamente constar na referida relação, restando a diretriz aplicável a qualquer serviço, inclusive os digitais.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, ainda que apontando algumas vantagens relativas à redução de conflitos entre os entes federados por meio de tal escolha legislativa, acabam por tecer acalorada crítica à referida regra, uma vez que a mesma se revela uma verdadeira afronta à autonomia municipal, em razão de subjugar a arrecadação tributária local às diretrizes do Parlamento, impossibilitando assim os Municípios de auferirem os valores necessários ao atendimento de suas necessidades<sup>249</sup>.

Nesta oportunidade, aproveita-se o espírito analítico de tais autores para dar continuidade à investigação do mencionado critério, sob a perspectiva de sua incidência em razão da prestação de serviços digitais.

A primeira constatação que se avulta é a incompatibilidade de uma relação pré-determinada para reger uma realidade inconstante.

---

<sup>248</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 120.

<sup>249</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 365.

Isso porque, numa “realidade líquida”, observa-se que novas modalidades de atividades virtuais surgem numa volatilidade fora de parâmetro, cujo engessamento da jurisdição representa um grave fator de ineficiência da arrecadação tributária. Em outras palavras: tem-se atualmente uma atividade econômica notadamente dinâmica, mas regulada por uma normatização praticamente estática.

Assim, os trâmites burocráticos que alicerçam o Direito vigente, que outrora lhe conferiam uma confortável segurança jurídica, revelam-se neste momento incompatíveis com uma economia digital frenética.

Por outro lado, quanto ao critério espacial, o art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, com redação alterada pela Lei Complementar n. 157/2016, dispõe que, para fins de tributação, excetuando alguns serviços específicos, deverá ser considerado prestado o serviço no estabelecimento do prestador de serviços ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador.

Aqui, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo constataam uma nova faceta de realidade contemporânea que impacta diretamente na esfera tributária, referente à possibilidade de celebração de negócios jurídicos mediante a utilização de instrumentos eletrônicos, que traz indesejável incerteza à configuração do estabelecimento<sup>250</sup>.

Nessa toada, no que se refere à verificação do critério espacial na tributação dos serviços digitais, observa-se novamente estarmos longe de um sistema indene a críticas, especialmente quando se trata de atividades prestadas de forma complexa.

Para tanto, pode-se retomar o exemplo de intermediação de serviços de transporte por meio de aplicativos, cuja companhia *Uber* é o mais famoso expoente.

Verifica-se ocorrer na hipótese, de um lado, a relação comercial empresa-motorista, consistente na intermediação digital do serviço de transporte, sobre o qual é devido o ISS ao Município onde está sediado o estabelecimento do

---

<sup>250</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 384-385.

prestador de serviços, e, na outra banda, o serviço propriamente prestado ao usuário final do aplicativo que, por sua vez, é devido ao município em que efetivamente ocorre a prestação do serviço.

Como se avulta, a regra acima disposta parece promover uma clara situação de injustiça fiscal, uma vez que não guarda consonância com a realidade factual da prestação do serviço da primeira relação mencionada.

Tal afirmação se esteia levando em consideração que o primeiro serviço tributado, na prática, desvela-se numa mera transação digital desterritorializada, consubstanciada na execução de um código virtual intangível, cuja operacionalização muita das vezes sequer ocorre no estabelecimento do prestador de serviço sediado no Brasil.

Usualmente, o que se percebe é que as grandes corporações transnacionais que prestam serviços digitais no Brasil apenas estabelecem no país um mero domicílio tributário, visando facilitar determinadas exigências burocráticas, sediando localmente um irrisório número de recursos humanos e materiais.

Nesse sentir, destaca-se que comumente os serviços de programação e alojamento dos equipamentos computacionais de tais empresas (responsáveis pelo processamento das operações tributáveis) permanecem localizados no exterior.

Todavia, o efeito prático da opção do legislador, materializada na tributação local de um serviço intangível, é promover uma partilha deletéria da receita tributária, visto que aproximadamente uma dezena de municípios desenvolvidos do país sediam a quase totalidade dessas corporações transnacionais de serviços digitais, passando a auferir consideráveis somas de recursos por uma verdadeira ficção legal, em detrimento dos aproximados 5.490 (cinco mil, quatrocentos e noventa) municípios restantes.

Como sabido, tal escolha normativa se concretizou em momento econômico pretérito, cuja realidade econômica era completamente distinta, todavia não se justifica mais a perpetuação de um modelo de tributação manifestamente

inconstitucional, na medida em que aprofunda as desigualdades regionais, ao invés de reduzi-las, em dissonância com o art. 3º, III da Carta Maior<sup>251</sup>.

#### **4.2.2 Serviços digitais prestados por empresas sediadas no exterior**

Por último, é preciso destacar que a intangibilidade dos tempos atuais é tão exacerbada que a tecnologia já permite a prestação de vários serviços de forma completamente desterritorializada, sendo possível identificar que algumas empresas de tecnologia realizam suas atividades em favor de indivíduos residentes no Brasil sem sequer se encontrarem sediadas no território nacional.

Todavia, conforme alhures observado, o âmbito territorial de incidência deve se restringir à área espacial da competência do legislador tributário, restando forçoso reconhecer que, a princípio, é descabido falar de tributação de tais empresas.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado menciona que, em princípio, não há falar em vigência extraterritorial da Lei, já que “(...) nenhuma lei federal pode atribuir vigência extraterritorial a um ato normativo de um Estado, ou do Distrito Federal ou de um Município”<sup>252</sup>.

Ocorre que não foi essa a opção adotada pelo legislador no art. 1º, § 1º da Lei Complementar n. 116/2003, no qual restou estabelecido que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.

Sobre o assunto, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo apresentam ressalvas à constitucionalidade do dispositivo normativo, cujo excerto merece ser transcrito praticamente em sua integralidade, em razão do notável discernimento:

Este preceito é questionável porque não tem validade no ordenamento constitucional, uma vez que objetiva alcançar fatos ocorridos fora do

---

<sup>251</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

<sup>252</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 82.

território nacional, além de criar uma estranha obrigação tributária (inexistência de contribuinte-prestador de serviço na legislação).(…)

A extraterritorialidade somente tem sido considerada em situações peculiares, com expressa determinação constitucional. (...)

Não prospera o argumento que pode ser gravado o consumo, a destinação, ou a aquisição de serviço, porque, na realidade, a CF somente teria disposto sobre a incidência do “imposto sobre serviços”(art. 156,II), e não sobre “imposto sobre prestação de serviços”, como no caso do ICMS (art. 155, 11).(…)

Também não se sustenta o argumento de que se objetiva estimular a economia nacional, desestimulando a importação de serviços, fundada em lei complementar, uma vez que competiria à CF tratar de referida discriminação, como agiu no caso do ICMS ao ampliara tributação nas operações de importação (art. 155, IX, a, na redação da EC n. 33/2001)<sup>253</sup>.

Assim, resta evidente que a opção adotada pelo legislador brasileiro claramente não se revela como uma resposta adequada à tributação de serviços digitais transfronteiriços, constatando-se, ainda, que este problema também é comum às demais jurisdições estrangeiras.

### **4.3 PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS**

Não há dúvidas de que o surgimento da economia digital suscita diversas e acaloradas discussões doutrinárias, visando o aperfeiçoamento da normatização tributária, no intuito de lhe conferir mais racionalidade e justiça fiscal.

A seguir, será promovido um breve resumo das mais importantes contribuições identificadas na pesquisa.

#### **4.3.1 Repensar a tributação: intangibilidade da economia digital**

Ainda que seja nebulosa a fronteira entre a economia digital e a economia propriamente dita, hoje não se pode mais ignorar que estamos vivendo uma transformação sem precedentes nesta seara e que mudanças na forma de pensar a

---

<sup>253</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 390-391.

tributação sem fazer necessárias, sob pena do sistema tributário vigente se tornar absolutamente ineficaz ao fim proposto.

Nesse cenário de nova realidade econômica e velhos tributos, ganham sobretudo as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico em detrimento de seus concorrentes tradicionais. Isso porque o cenário fiscal é especialmente favorável ao crescimento desse segmento econômico, que se aproveita de lacunas na legislação em vigor, expandindo seus lucros muito acima do patamar alcançado pelos negócios tradicionais, com uma grande ajuda do fisco<sup>254</sup>.

É necessário, assim, assimilar o que seria a intangibilidade das novas práticas comerciais, cujas lições de Celso de Barros Correia Neto e outros são bem-vindas para tal desiderato:

No conceito de intangível, cabe tudo aquilo que ostente valor econômico, apesar de não poder ser fisicamente tocado nem medido. [...] A gama de possibilidades que se abre é ampla, incluindo desde frutos do conhecimento aplicado (tais como a propriedade intelectual e os direitos autorais) até elementos outros, como direitos relativos à imagem ou à inovação. O novo sistema certamente não poderá deixar de abrir-se ao “reconhecimento tributário do capital intelectual”, definindo novas materialidades e meios de cobrança mais adequados à ascensão dos intangíveis e à contração de bases tributárias tradicionais<sup>255</sup>.

Dessa forma, pode-se constatar o quão preocupante é o cenário atual, visto que na tributação de serviços digitais, quando se trata dos serviços provenientes do exterior, a lei elege como sujeito passivo um substituto tributário sem que exista um contribuinte válido, logo, o imposto não pode ser exigido, uma vez que se observa que “[...] o critério espacial da norma de incidência tributária não guarda consonância com o âmbito espacial indicado na regra matriz imposto, e o critério pessoal adotado

---

<sup>254</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 33.

<sup>255</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 42.

não se conforma com o signo presuntivo de riqueza escolhido pela lei complementar (prestar serviços) para dar ensejo à incidência tributária”<sup>256</sup>.

Assim, o princípio da tributação no destino<sup>257</sup>, adotado pelo Brasil no comércio de serviços importados, revela-se falho ante essa nova realidade negocial.

Pode-se cogitar uma possível solução por meio de tratados internacionais, visto que há a possibilidade excepcional de aplicação do princípio da extraterritorialidade da lei tributária aos atos negociais praticados fora do Brasil, nos termos do art. 102 do CTN<sup>258</sup>.

Hugo de Brito Machado inclusive admite a possibilidade de que estes sejam celebrados pela própria União, mesmo que abranjam impostos estaduais e municipais, por entender que se trata de atos da soberania externa praticados pelo Estado Brasileiro, e quem devem ser vistos “[...] por um prisma diferente do que se vê a União como órgão de soberania interna. Nos atos internacionais, a União representa toda a Nação, na qual se incluem, obviamente, os Estados-membros e os Municípios”<sup>259</sup>.

Em perspectiva semelhante, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por meio do Projeto BEPS, vem apontando solução no sentido de alterar a tributação por meio de um novo nexos territorial, que atribua competência tributária a um país independentemente da empresa ter nele presença física, como hoje exigem as atuais regras de tributação internacional<sup>260</sup>.

---

<sup>256</sup> ABREU, Anselmo Zilet. **Imposto sobre serviços**: iss na importação e na exportação de serviços. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 266.

<sup>257</sup> Mais especificamente, nos termos do art. 1º, § 1º da LC n. 116/2003.

<sup>258</sup> Art.102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

<sup>259</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 31.

<sup>260</sup> ARAUJO, José Evande; AFONSO, José Roberto R. A tributação dos lucros das gigantes de tecnologia: possibilidades para o brasil. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 419.

A nova proposta normativa abrangeria todos os casos em que o negócio possui um envolvimento significativo com a economia do país, como, por exemplo, pelo engajamento dos usuários. O critério deve envolver um limiar de receita produzida no país, mas que considere também a publicidade direcionada aos seus usuários, mesmo que a receita seja produzida em outra jurisdição<sup>261</sup>.

Para essa sugestão, a OCDE apresentou uma formulação nova ao conceito de presença permanente, em que poderia ser qualificada a existência de um estabelecimento permanente em outro país quando uma empresa envolvida “[...] em certas ‘atividades digitais totalmente desmaterializadas’ mantivesse ‘presença digital significativa’ na economia de outro país. Nesse caso, haveria estabelecimento permanente somente se verificadas certas condições<sup>262</sup>.

Em outras palavras, por meio de tal proposta, a “Presença Econômica Significativa” seria a:

[...] presença tributável em uma jurisdição surgiria quando uma empresa não residente tivesse uma presença econômica com base em fatores que evidenciam interação com a referida jurisdição via tecnologia digital e outros meios automatizados. Receita gerada desta forma é o fator básico, mas a receita não seria suficiente isoladamente para estabelecer nexos. Somente quando combinada com outros fatores (como a existência de uma base de usuários, o volume de conteúdo digital derivado da jurisdição e marketing, por exemplo) seria potencialmente usado para estabelecer um nexo para as receitas como uma presença econômica significativa no país em questão. A tributação poderia se dar na fonte ou através de uma fórmula<sup>263</sup>.

Pelo exposto, constata-se que a OCDE está atenta à intangibilidade negocial dos novos tempos, pois sugere como opção mais viável a instituição de

---

<sup>261</sup> ARAUJO, José Evande; AFONSO, José Roberto R. A tributação dos lucros das gigantes de tecnologia: possibilidades para o Brasil. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 419.

<sup>262</sup> BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 29.

<sup>263</sup> GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Os relatórios do projeto BEPS ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes à tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 183.

tributo na fonte, quando se tratar de negócios de bens ou serviços realizados por meio de tecnologia digital.

Uma ressalva que se faz oportuna, qual seja, relativa à operacionalização da arrecadação proposta pela OCDE.

Nesse caso, as instituições financeiras teriam responsabilidade pela retenção e tal modalidade de tributação existiria independentemente de qualquer modificação no conceito de estabelecimento permanente, inclusive “[...] o imposto poderia ser utilizado como ferramenta primária de execução de novos padrões relacionados ao nexa necessário e suficiente para a qualificação do estabelecimento permanente”<sup>264</sup>.

Aliás, tratando de tributação na fonte, cabe aqui uma elogiosa (e até mesmo incomum) constatação à política tributária brasileira:

O Brasil, desde sempre, abriu mão da busca pela tributação dos lucros auferidos por estabelecimentos permanentes aqui localizados. E direcionou sua pretensão tributária à incidência na fonte sobre as remessas ao exterior como remuneração pela prestação de serviços. Essa política era justificada pela dificuldade de tributação dos lucros auferidos por estabelecimentos permanentes no Brasil. E em termos práticos, fazia mais sentido tributar na fonte a importação de serviços do que controlar o lucro auferido por estabelecimentos permanentes no país. Hoje em dia, em que o conceito de estabelecimento permanente como local fixo de negócios tornou-se ultrapassado, o mundo se volta para a tributação na fonte da renda auferida com a economia digital, exigida pelo país onde se localiza o mercado consumidor dos produtos ofertados. Exatamente como o Brasil sempre fez. Se no passado, portanto, alguma crítica poderia ser feita à política fiscal brasileira, hoje em dia nada há a reparar, pois a maneira mais prática, simples e fácil de tributar a economia digital é mediante a exigência do imposto retido na fonte sobre a remuneração percebida pelos seus integrantes<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup> BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Estabelecimento permanente : legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 29.

<sup>265</sup> BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Estabelecimento permanente : legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 36.

Essa constatação se faz necessária no que se refere a uma apropriada cautela em aplicar modelos de tributação propostos por entidades da qual o Brasil não faz parte, cuja realidade tributária destoa daquela que aqui encontramos.

Há de se mencionar que hoje, no Brasil, incidem diversos tributos nos serviços em geral tomados no exterior, quais sejam: IOF, ISS, PIS Importação, COFINS importação, CIDE e IRRF, os quais devem ser recolhidos no ato da importação de serviços<sup>266</sup>.

Ao que se denota, considerando as peculiaridades do caso brasileiro, aparenta ser recomendável uma melhoria de eficiência na tributação por meio da simplificação das normas e aperfeiçoamento dos mecanismos de fiscalização, como será visto a seguir.

#### **4.3.2 Maior agilidade e simplificação ao sistema tributário brasileiro**

É inegável que o sistema tributário brasileiro é notoriamente “engessado”. Isso não é propriamente um defeito, visto que concede, antes de tudo, segurança jurídica ao contribuinte.

Bechara e outros recordam que já houve quem dissesse que um dos problemas mais complexos do sistema tributário é a sua simplificação, já que a ideia de um sistema tributário ideal passa pela facilidade com que os tributos sejam calculados e recolhidos pelos cidadãos e administrados pelo poder público, o que deveria ser uma das principais preocupações dos tributaristas brasileiros na construção de um sistema tributário sustentável<sup>267</sup>.

Com efeito, inferem sobre o assunto:

Quando o sistema tributário é dotado de legitimidade, racionalidade, equilíbrio, simplicidade, eficiência e harmonia, O resultado é uma sinergia que permite que a tributação atinja a tríade de objetivos comuns nos Estados fiscais contemporâneos: (i) o custeio da máquina estatal de forma a se proteger e promover direitos; (ii) a redistribuição

---

<sup>266</sup> IGO. **Tributação de serviços tomados no exterior: como funciona?** Disponível em: < <https://igo.srv.br/tributacao-de-servicos-tomados-no-exterior/> >. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

<sup>267</sup> BECHARA, C. H. T.; CARVALHO, J. R. L. G. de; VILLAS-BÔAS, G. A sustentabilidade e o sistema tributário: as setes virtudes e os sete pecados. *In*: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo De; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2015, p. 164.

de rendas de modo a se garantir um desenvolvimento econômico responsável socialmente, capaz de erradicar a pobreza e de assegurar um grau, ainda que mínimo, de proteção social aos menos favorecidos; e (iii) o estímulo a condutas que gerem externalidades positivas e o desestímulo àqueles comportamentos reprováveis. No entanto, a injustiça, o caos, a desigualdade, a complexidade, o desperdício e a odiosidade conduzem inexoravelmente ao desestímulo e, por conseguinte, à insustentabilidade fiscal<sup>268</sup>.

No que se refere à tributação de serviços, não é diferente. Temos uma lista de serviços tributáveis a nível nacional (a lista anexa da LC n. 116/2003), que é de observância taxativa, e que cada município, respeitando-a, define o fato gerador do ISS de forma local.

Sobre tal limitação, importante rememorar os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza:

Tudo isto nos leva a sustentar que a lei complementar definidora de serviços tributáveis, não diz a última palavra, quando dá à estampa a Lista de Serviços (ainda que – insistimos - a lista seja havida por taxativa). Não. Mesmo nesta hipótese, a última palavra já está dita pela Constituição Federal. A previsão em lei complementar, por si só, não garante que se está “em face de uma verdadeira prestação de serviço, tributável por meio de ISS. É que - tornamos a insistir - a lei complementar, ao cuidar do ISS, não poderá, por força do princípio da rigidez das competências tributárias, ir além do conceito de “serviços tributáveis” constitucionalmente posto”<sup>269</sup>.

Acontece que todo esse intrincado e moroso processo legislativo importa, invariavelmente, em injustiça fiscal, pois por não observar um prazo razoável para impor gravames nas novas manifestações de riqueza, que poderiam ser tributadas de forma mais adequada, acaba a demora por gerar mais desequilíbrio fiscal e desigualdade social.

Nesse sentido, Celso de Barros Correia Neto e José Roberto R. Afonso delinham de forma magistral:

As legislações internas, por outro lado, também não estão integralmente adaptadas às novas estruturas de negócios e geração de valor. Materialidades tradicionais - e.g. telefonia e combustíveis -

---

<sup>268</sup> BECHARA, C. H. T.; CARVALHO, J. R. L. G. de; VILLAS-BÔAS, G. A sustentabilidade e o sistema tributário: as setes virtudes e os sete pecados. *In*: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo De; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2015, p. 174.

<sup>269</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 120.

perdem espaço para novas manifestações de riqueza ainda sem tratamento tributário adequado, como no caso dos intangíveis. Conceitos como “valor agregado” e “circulação de mercadorias” podem perder relevância diante de operações multilaterais, propriedades imateriais e novos serviços colocados à disposição no mercado. Outras bases tributárias ainda necessitam serem estabelecidas. A revolução digital deve ser acompanhada também de revolução tributária, isto é, do desenvolvimento de uma tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riqueza antes irrelevantes e agora em ascensão, sem prejuízo de aperfeiçoarem-se também os meios e procedimentos de aplicação das leis tributárias em vigor<sup>270</sup>.

Alfredo Augusto Becker aponta que, todavia, os governantes não admitem nenhuma reforma estrutural e nem desejam se adaptar à realidade, optando por governar à luz de experiências caducas, sendo que:

[...] A aceleração da História, em poucos decênios, determinou a caducidade precoce de um Direito Tributário que apenas nascera. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico (as regras jurídicas); ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Tardiamente, o Estado percebe que o racional é renovar O instrumental jurídico; outras vezes, a renovação é tão frequente que revela ignorância de troglodita em criar o instrumento (a regra jurídica) apropriado<sup>271</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins, atento a tais circunstâncias, vai além, apontando que caberia uma maior elasticidade às atividades incidíveis. Em outras palavras, ao invés de estudar graus de tributação maior ou menor sobre as áreas conhecidas, deveria se alargar a vastidão do imponible, o que promoveria melhores resultados à arrecadação em termos de justiça fiscal<sup>272</sup>.

O mesmo autor sugere também que a simplificação passa pela percepção de redução da carga tributária, dispondo que que o país que pretenda manter alta tributação, em espaços comunitários, no que concerne aos tributos nacionais, perderá competitividade e poderá sofrer impacto inverso ao desejado com o aumento da imposição, já que “no cenário comunitário, os países caminham a

---

<sup>270</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 33.

<sup>271</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 508-509.

<sup>272</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 377.

passos largos para uma convergência de sistemas tributários, em que aqueles com menor carga impositiva, levarão a vantagem de atrair mais investimentos, que os de elevada carga”<sup>273</sup>.

Ubaldo Cezar Balthazar ainda aponta a necessidade de reforma do sistema tributário, visando simplificá-lo por meio da instituição do IVA (imposto sobre valor agregado) no Brasil, o que o harmonizaria ao Mercosul, facilitando a integração com o mercado externo<sup>274</sup>.

Por fim, é imperioso destacar que as medidas acima apontadas, além de tantas outras encontradas na doutrina, devem ser de contínuo estudo e discussão no seio da sociedade, pois estão inseridas num contexto fático extremamente volátil e permeadas de diversas nuances técnico-operacionais, não sendo a pretensão do presente trabalho anunciar de forma cabal a justa forma da tributação dos serviços digitais, mas apenas de apresentar breves contribuições para esse importante debate.

---

<sup>273</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 328.

<sup>274</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O tributo na história: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 199.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo científico da Dissertação foi o de analisar a tributação dos serviços digitais no Brasil, focando nas dificuldades identificadas no arcabouço jurídico regente da matéria, bem como o de investigar algumas propostas de aperfeiçoamento legislativo.

Em tempos de crise econômica, é preocupante a redução da arrecadação em virtude de novas atividades que escapam da incidência tributária, motivo pelo qual se faz necessário repensar a legislação tributária, visando adequá-la à nova realidade econômica mundial.

A pesquisa realizada apontou para uma nova realidade de prestação de serviços digitais de natureza intangível, cuja matriz tributária vigente não tem conseguido atender adequadamente ao fim proposto, o que tem provocado uma erosão gradativa da base tributária e, em razão disso, suscitado novas propostas doutrinárias para o enfrentamento do problema.

Para a análise, a pesquisa foi dividida em quatro capítulos.

No Capítulo 1, foi realizada uma apresentação do fenômeno tributário sob uma perspectiva contemporânea, por meio da descrição da sua origem, características, fundamentos e regulamentação no ordenamento jurídico vigente e, posteriormente, identificando-o como um dever cívico que se limita por postulados éticos-normativos de justiça social.

Nesse capítulo, mostrou-se relevante que, para além da função de arrecadar tributos para o custeio da máquina pública, a imposição tributária exerce contemporaneamente uma função instrumental de viabilizar os objetivos sociais expressamente dispostos na Constituição Federal de 1988, caracterizando-a como dever cívico.

O Capítulo 2 abordou a disciplina jurídica do poder tributário, mormente a sua normatização na Constituição brasileira, destacando-se a força dirigente deste

fenômeno jurídico na sociedade para, na sequência, tratar dos impostos sobre serviços na legislação tributária.

Nessa oportunidade, identificou-se que no texto constitucional o poder de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza compete de forma privativa e discriminada aos Municípios, nos termos do art. 156, III e que coube a Lei Complementar n. 116/2003 dispor de forma geral sobre o referido imposto, atribuindo listagem exaustiva anexa à referida norma, onde consta quais os serviços que são considerados como fatos geradores para fins de tributação do Imposto Sobre Serviços (ISS).

O Capítulo 3 apontou a tecnologia da informação como impulsionadora da economia digital, de onde se brota os serviços digitais, identificando na sequência que há limites constitucionais na tributação de serviços, motivo pelo qual este novo fenômeno econômico provoca erosão da base tributária, por escapar com frequência da incidência tributária.

Aqui, verificou-se o surgimento de um novo fato econômico, qual seja, os serviços digitais, que deles se avultam a patente dificuldade em impor gravames, já que estes apresentam por característica mais ressaltada a sua intangibilidade, que tem importado numa arrecadação ineficiente e, por conta disso, promovido uma necessidade de se refletir sobre o modelo de tributação constitucionalmente adotado.

O Capítulo 4 apresentou o panorama normativo contemporâneo da tributação dos serviços digitais do Brasil, elencando as principais dificuldades encontradas e algumas propostas de aperfeiçoamento normativo.

Nesse capítulo foram identificados os principais serviços digitais tributáveis, em sua maior parte incluídos na Lei Complementar n. 116/2003 após alterações realizadas pela Lei Complementar n. 157/2016. Outrossim, foi constatado que o Brasil tributa mal tais serviços, especialmente em razão do “engessamento” legislativo do modelo adotado, o que tem proporcionado situações de injustiça fiscal. Todavia, há propostas para o aperfeiçoamento da tributação, as quais, resumidamente, centram-se na ideia de repensar a tributação de serviços sob a perspectiva da intangibilidade da economia digital e de conferir maior agilidade e simplificação ao sistema tributário brasileiro.

Quanto à confirmação ou não das hipóteses inicialmente levantadas, observa-se que as três hipóteses: “a) É possível identificar as principais dificuldades em tributar os serviços digitais”; “b) É constatável observar que alguns serviços digitais são passíveis de tributação na atualidade”; “c) Pode-se verificar propostas de alteração do sistema tributário brasileiro para impor gravames aos serviços digitais ainda não tributáveis” foram confirmadas.

A primeira hipótese foi confirmada com base na identificação das dificuldades em tributar os serviços digitais, avultando-se como principal fator a intangibilidade de tais serviços, que permitem com frequência que este novo fenômeno econômico escape da incidência tributária.

A segunda hipótese foi confirmada pois foi possível identificar os principais serviços digitais tributáveis, em sua maior parte incluídos na Lei Complementar n. 116/2003 após as alterações realizadas pela Lei Complementar n. 157/2016, todavia foi ressalvado que o Brasil tributa mal tais serviços, especialmente em razão do “engessamento” legislativo do modelo adotado, o que tem proporcionado situações de injustiça fiscal.

A terceira hipótese foi confirmada por meio de pesquisa bibliográfica e documental, identificando-se na doutrina propostas para o aperfeiçoamento da tributação, as quais, resumidamente, centram-se na ideia de repensar a tributação de serviços sob a perspectiva da intangibilidade da economia digital e de conferir maior agilidade e simplificação ao sistema tributário brasileiro.

Finalmente, reitera-se que a pesquisa não objetivou esgotar o assunto, devendo ser a matéria de contínua discussão no seio da sociedade, pois está inserida num contexto fático extremamente volátil e permeada de diversas nuances técnico-operacionais, não sendo a pretensão do presente trabalho anunciar de forma cabal a justa forma de tributação dos serviços digitais, mas apenas de apresentar breves contribuições para esse importante debate.

## REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ABREU, Anselmo Zilet. **Imposto sobre serviços**: iss na importação e na exportação de serviços. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem : a disputa entre os estados e municípios na tributação do uso do software. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ARAUJO, José Evande; AFONSO, José Roberto R. A tributação dos lucros das gigantes de tecnologia: possibilidades para o brasil. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O tributo na história**: da Antiguidade à Globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

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

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. Tributação das plataformas digitais de “hospedagem”. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BAUMAN, Zygmunt. **Globalização**: as consequências humanas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Tradução de Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BECHARA, C. H. T.; CARVALHO, J. R. L. G. de; VILLAS-BÔAS, G. A sustentabilidade e o sistema tributário: as setes virtudes e os sete pecados. *In*: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo De; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5 a ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 05 jun. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.609**, de 16 de julh de 1997. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, e sua comercialização no País. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.472**, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9472.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

CALETTI, L.; STAFFEN, M. R. A fragmentação jurídica e o direito ambiental global. **Veredas do direito**, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 277-310, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1455>>. Acesso em: 20 ago. 2020.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryan. **Acesso à justiça**. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. Goiânia: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios Tributários na Era digital. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

CURI, Bruno. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

DEMARCHI, Clovis; LIMA, Tomás José Medeiros. Fundamentos contemporâneos da imposição tributária e a função social do tributo. **Revista da ESMESC**, v. 28, p. 146-166, 2021.

DEMARTINI, Pedro. Plataformas digitais: a intermediação dos serviços de transporte e o local da prestação sob a perspectiva do iss. *In*: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. A tributação sobre a transmissão eletrônica de bens digitais : análise da viabilidade sistêmica do convênio icms 106/2017 sob o contexto da adi 5958. *In*: HENARES, Neto; MELO, Eduardo Soares de. **ICMs e ISS**: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

DIAS, Karem Jureidini. BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativo e jogos: tributação. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

FERRAJOLI, Luigi. **A democracia através dos direitos**: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político. Tradução de Alexander Araújo de Souza et al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014.

GARCIA, Marcos Leite. Efetividade dos Direitos Fundamentais: notas a partir da visão integral do conceito segundo Gregorio Peces-Barba, p. 206. *In*: VALLE, Juliano Keller do; MARCELINO JR., Julio Cesar. **Reflexões da Pós-Modernidade**: Estado, Direito e Constituição. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Revolução, reforma ou preservação dos pilares tradicionais da tributação internacional : a economia digital e seus impactos tributários. *In*: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. [et. al.] (Org.). **Estudos de tributação internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. v. 3.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Os relatórios do projeto beps ação 1, as propostas da união europeia e as atualizações referentes à tributação da economia digital. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GONZÁLEZ, Eusebio. MARTINEZA, Teresa González. **Direito tributário**: elementos de teoria geral. São Paulo: Rideel, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (coord.). **Direito tributário**: questões atuais. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Privacidade na comunicação eletrônica. *In*: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito e internet**: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

HABERMAS, Jürgen; RATZINGER, Joseph. **Dialética da secularização**. Sobre razão e religião. Aparecida: Ideais & Letras, 2007.

HAMMOUD, Leonardo Rocha. Imposto único nas operações de internet : a consensualidade como paradigma e o combate os conflitos tributários na era digital. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ISS**: doutrina e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Lançamento Tributário**: Teoria e Prática. São Paulo: Foco, 2019.

HARDWARE. **O que é um data center?** Disponível em: <<https://www.hardware.com.br/artigos/o-que-e-um-data-center/>>. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

IGO. **Tributação de serviços tomados no exterior: como funciona?** Disponível em: <<https://igo.srv.br/tributacao-de-servicos-tomados-no-externo/>>. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

JESSUP, Philip C. **Direito transnacional**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LIMA, Tomás José Medeiros. Controvérsias na atual tributação dos serviços digitais no Brasil. *In*: PIFFER, Carla; GARCIA, Denise S. S. (Orgs.). **Globalização e transnacionalidade**: reflexos nas dimensões da sustentabilidade. Itajaí: Univali, 2020.

LIMA, Tomás José Medeiros. A erosão da base tributária provocada pelos serviços digitais desterritorializados. *In*: SOUZA, Maria Cláudia da Silva Antunes de (org.). **Sustentabilidade e o combate à vulnerabilidade socioeconômica**. Curitiba: Íthala, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 40 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifiscional, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na constituição**. 6 ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEIRA, Thais; OLIVEIRA, Andrea. Tributação do data center no Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. A lei complementar n. 157/2016 à luz da constituição federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do icms e do iss na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MIGUEL, Luciano Garcia. Impressão em 3D: um novo desafio para o ICMS? *In*: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de; GUARDA, Renato Augusto Figueiredo. A tributação sobre a transmissão eletrônica de bens digitais : análise da viabilidade

sistêmica do convênio icms 106/2017 sob o contexto da adi 5958. *In*: HENARES, Neto; MELO, Eduardo Soares de. **ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OCDE. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. 2013. OCDE Publishing. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version\\_9789264201248-pt](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt) – Acesso em: 08 dez. 2020.

OLIVEIRA, Ana Claudia Beppu dos Santos. Internet das coisas: desafios no ambiente normativo nacional. *In*: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. 14 ed. ver., atual. e ampl. Florianópolis: Empório Modara, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PORTO, Ederson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

QUINTANILHA, Karolina Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; SILVA, Mariana Lopes. A competência territorial do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) nos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RÖDL & PARTNER. **BEPS 2.0: pillar 1 and pillar 2 update**. Disponível em: <<https://www.roedl.com/insights/beps-pillar-update>>. Acesso em: 27 de ago. de 2022.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1970.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiências e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. Conflito de competência entre estados e municípios e as operações envolvendo transferência e/ou licenciamento para uso de software. *In*: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (org.). **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

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

SOUZA, Maria Cláudia S. Antunes de; SOARES, Josemar S. O humanismo como pressuposto para o direito transnacional. Valência: **Conpedi**, 2019.

TEDESCO, Juan Carlos. Educar para la justicia social. Nuevos procesos de socialización, ciudadanía y educación en América Latina. **Revista Instituto Interamericano de Derechos Humanos. San José de Costa Rica**, n. 52, jul.-dic., 2010.

UCHOA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transação, soluções alternativas de controvérsias, racionalidade conjuntural e legitimação pelo consenso. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

WIKIQUOTE. **Heráclito**. Disponível em: <  
<https://pt.wikiquote.org/wiki/Her%C3%A1clito> >. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.