

DO APARENTE CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E ICMS PARA A TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE CLOUD COMPUTING – SAAS

ON THE APPARENT CONFLICT OF JURISDICTION BETWEEN ISS AND ICMS FOR THE TAXATION OF CLOUD COMPUTING SERVICES – SAAS

Victor Hugo Ferreira Kohnert*

Frederico Menezes Breyner**

Fabiana dos Santos Dias***

* Graduado em Direito na Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, Brasil. Mestrando na Faculdade de Direito Milton Campos. Advogado.

** Mestre e Doutor em Direito Tributário na Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Brasil. Advogado.

*** Mestre em Direito nas Relações Econômicas e Social na Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, Brasil. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Advogada. Membro da Associação Brasileira de Direitos Tributários (ABRADT).

SUMÁRIO: *Introdução; 2 Cloud computing e SAAS; 3 Competência tributária e o modo de pensar conceitual; 4 Da adoção do conceito jurídico-histórico na constituição federal de 1988; 5 Aplicação do conceito histórico na subsunção do SAAS ao ICMS; 6 Aplicação do conceito histórico na subsunção do SAAS ao ISS; 7 Conclusão; Referências.*

RESUMO: A tributação das novas tecnologias da economia digital, considerada por muitos estudiosos como a Quarta Revolução Industrial, representa um desafio para todo o mundo. Estudos vem sendo elaborados com o intuito de se evitar a erosão das bases tributárias dos Estados, através de implementação de um imposto único com base no consumo e de um estabelecimento permanente com base na presença econômica significativa. O Brasil também vem enfrentando os mesmos desafios no que tange à economia digital. E, um dos maiores desafios do Brasil no que tange as questões tributárias está a relacionada as tecnologias, está relacionado ao serviço do *cloud computing*, especialmente, o *SaaS*. O presente trabalho busca elucidar as questões atinentes ao referido serviço, elucidando suas principais características. Após a análise de sua natureza jurídica, aplicar-se-á as premissas ali feitas para uma análise da compatibilidade dessa nova tecnologia com o Sistema Constitucional Brasileiro regente, propondo uma solução para o aparente conflito de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISS). O presente trabalho é qualitativo e jurídico-expositivo, e adota metodologia bibliográfica e documental, consistente na análise de doutrina, legislação e decisões judiciais sobre a matéria.

PALAVRAS-CHAVE: Competência. Constituição. Conflito. Tecnologia

ABSTRACT : The taxation of new technologies in the digital economy, considered by many scholars as the Fourth Industrial Revolution, represents a challenge for the whole world. Studies have been developed in order to avoid the erosion of the tax bases of the States, through the implementation of a single tax based on consumption and a permanent establishment based on significant economic presence. Brazil has also been facing the same challenges with regard to the digital economy. And, one of Brazil's biggest challenges when it comes to tax issues is related to technologies, is related to *the service of cloud computing*, especially *SaaS*. The present work seeks to elucidate the issues related to this, elucidating its main characteristics. After analyzing its legal nature, the premises made there will be applied for an analysis of the compatibility of this new technology

Recebido em: 05/11/2022

Aceito em: 02/04/2024

with the Brazilian Constitutional System regent, proposing a solution to the apparent conflict of competence between States (ICMS) and Municipalities (ISS). The present work is qualitative and legal-expositive, and adopts bibliographic and documentary methodology, consistent in the analysis of doctrine, legislation and judicial decisions on the subject.

KEY WORDS: Competence. Constitution. Conflict. Technology

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca elucidar as questões atinentes a tributação do *cloud computing* à luz do Ordenamento Jurídico Tributário Brasileiro, focando-se no Serviço do *SaaS* (*Software as a Service*) e o seu aparente conflito de competência entre a tributação pelo ISS ou pelo ICMS.

Tal tema possui grande relevância atualmente, dado a nítida e clara ascensão das novas tecnologias e dos serviços de *SaaS*, tais como: *Netflix*, *Amazon Prime*, *Hulu*, entre outros.

Como asseverado em um estudo feito pela CompariTech¹, empresa de análise do mercado de tecnologia, o Brasil já é o terceiro maior mercado da *Netflix* atualmente, sendo a região, portanto, responsável por uma receita de US\$ 395 milhões somente no primeiro trimestre de 2020.

Não somente no aspecto econômico, tal estudo engrandece de relevância acadêmica para a comunidade jurídica tributária por propor o estabelecimento de premissas relativas as competências tributárias dispostas na Constituição, com análise de decisões do Supremo Tribunal Federal acerca de como deve ser exercido o poder dado pela Constituição Brasileira aos entes federados para instituir tributos.

Inicialmente, será apresentado, o que é *cloud computing*, levando-se em conta, também, qual a diferença entre os serviços oferecidos por essa modalidade (*IaaS*, *SaaS* e *PaaS*). *A posteriori*, deve-se também, à rigor dos conceitos trazidos a respeito do *SaaS*, tema que será especificamente tratado nesse trabalho, elencar os principais elementos desse tipo de modalidade de *cloud computing* e como ele se relaciona, ou não, com os aspectos do fato gerador do ICMS ou do ISS.

A análise atinente aos elementos intrínsecos do fato gerador do Imposto sobre Serviços e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços será feita sob a ótica dos próprios conceitos constitucionais positivados na Constituição de 1988, como também, contrastá-lo com as Soluções de Consulta da PGFN, Deliberações Paulistas e as lições doutrinárias de Humberto Ávila, Andrei Pitten Velloso e Hugo de Brito Machado Segundo, marcos teóricos desse estudo.

O que se busca com essa breve exposição é chegar a uma conclusão acerca da (im)possibilidade de se tributar o serviço de *cloud computing* “*SaaS*” através do ICMS ou do ISS.

2 CLOUD COMPUTING E SAAS

Em um primeiro momento, tal como já explanado no tópico anterior, é de prudência conceituar *cloud computing* e *SaaS*, destacando suas principais características para fins de comparar se estas são características necessárias e suficientes para tributar tal serviço via ISS ou ICMS.

*Cloud Computing*², consiste em um fornecimento de recurso de computação, *sem interação humana*, na qual o conteúdo é disponibilizado em rede e acessado por qualquer equipamento via *internet*.

Tal serviço se destaca, sobretudo, pela multiplicidade de usuários atendidos, que não possuem sequer conhecimento da localização de armazenamento do recurso por eles acessado e adquirido a qualquer hora e local de forma ilimitada, que são medidos, automaticamente, pelo fornecedor.

Conclui-se assim que o *cloud computing* é o meio pelo qual o usuário acessa o conteúdo via um contrato de licença de direito de uso.

¹ WAKKA, Wagner. Netflix – Brasil é o 3º maior mercado e 2º em número de assinantes. Canaltech, 16 jun. 2020. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/resultados-financeiros/netflix-brasil-e-3o-maior-mercado-e-2o-em-numero-de-assinantes-166515/>>. Acesso em: 28 set. 2019.

² ERBOLATO, Henrique Munia e; VEIGA, Lucas de Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do cloud computing no Brasil. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 236

Mais especificamente, dentro do *cloud computing*, há as modalidades de *IaaS (Infraestructure as a Service)* - oferece, em ambiente virtual, infraestrutura para que usuário possa armazenar seus dados), *PaaS (Plataform as a Service)* - disponibiliza, em ambiente virtual, plataformas para que o usuário possa desenvolver programas e aplicativos) e *SaaS (Software as a Service)*. Com o fito de não delongar acerca dos aspectos atinentes a cada uma dessas modalidades, focar-se-á no presente artigo na definição de *SaaS* e suas principais características.

O *SaaS*³ é um serviço, cujas aplicações e conteúdo são armazenados na nuvem e que o acesso será dado via *browser* ou aplicativo específico, tal como aplicativo da *Netflix* nos aparelhos de televisão, computador, celular, tablets e etc.

Nesse tipo de modalidade de serviço, há oferta do produto completo, cujo acesso se dará via pagamento, para que haja permissão de acesso da plataforma, não havendo qualquer aquisição pelo usuário.

De acordo com Luciana Rosanova Galhardo e Pedro do Amaral Abujamra Asseis⁴:

SaaS: as aplicações são disponibilizadas na nuvem e podem ser acessadas pelos usuários finais via browser ou até mesmo por um aplicativo disponibilizado pelo provedor. Nessa modalidade há oferta de um novo produto completo, e o acesso se dá mediante pagamento, não havendo aquisição e/ou utilização mediante pagamento de licenças.

Outro aspecto importante acerca de tais serviços, é que sua característica de fazer algo está atrelada a um fazer computacional, ou seja, o próprio *software* é incumbido de fazer as principais funções-fim no *SaaS*, sendo o trabalho humano, residual, não impactando no próprio fim dessa atividade.

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado⁵ assim asseveram:

No caso de nuvem, destinada ao armazenamento digital de dados, servidores, máquinas, discos rígidos e diversos programadores, trabalham para deixar à disposição do usuário uma plataforma que não só lhe permite gravar e acessar remotamente seus dados pessoais, mas que mantém sincronizadas seus dispositivos, estando ainda à disposição para dirimir eventuais problemas técnicos que surjam.

Visto então quais são as principais características do *SaaS* e do *cloud computing*, urge destacar duas delas, quais sejam: (i) a inexistência de aquisição da aplicação e seus serviços pelo usuário; (ii) inexistência predominante de um fazer humano para que haja a funcionalidade da plataforma *SaaS*.

Superado, então, o conceito e o destaque das principais características do *cloud computing* e *SaaS* para a presente análise do tema de sua (im)possibilidade de tributação pelo ISS ou ICMS, passemos a analisar a competência tributária e seu raciocínio conceitual com baila na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e nas lições de Humberto Bergmann Ávila e Andrei Pitten Velloso.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O MODO DE PENSAR CONCEITUAL

A Constituição Brasileira, em seus artigos 153-156 e 195 determina qual será a competência tributária dos entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Competência Tributária, tal como já asseverado por Paulo de Barros Carvalho⁶ em sua obra, é a possibilidade de as pessoas políticas de legislar para criar tributos.

³ GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. *IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da cloud computing desenvolvida no exterior*. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.535

⁴ *ibidem*, p. 535.

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Tributação da atividade de armazenamento digital de dados*. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 564

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 234

Contudo, mister é lembrar que essa competência dos entes em legislar e, *a priori*, exercer capacidade ativa no que tange os tributos a eles competentes, encontra limites já esculpidos na própria Constituição Brasileira, pois esta goza de um forte conteúdo prescritivo, direto/índireto, abstrato, heterônomo e coativo.

Segundo Rodrigo de Freitas e Bruno Akio Oyamada⁷ “o constituinte, ao delimitar a competência tributária dos entes federativos, o fez forma bastante rígida, elegendo situações de fato e de direito que seriam passíveis de tributação por cada um dos entes federativos”.

Humberto Ávila⁸, em sua obra “Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito” já traz esses aspectos tão característicos de nosso Sistema Constitucional Tributário que pode ser, sinteticamente, cada uma dessas características, assim elucidada:

(i) **Enunciado prescritivo:** a competência tributária, por estar positivada na Lei Maior do país, detém uma hierarquia superior a qualquer outra norma atinente a matéria tributária pátria, devendo, pois, ser observada pelo legislador para feitura de qualquer outro tipo de norma positivado no art. 59 da Constituição da República de 1988.

(ii) **Enunciado direto:** a Constituição Brasileira de 1988 giza qual ente federativo é competente para instituir o tributo e a forma pela qual esse deve dar. Se assemelha até aí a maioria das Constituições. Mas, a Norma Maior Pátria, também possui um caráter prescritivo indireto, qual seja, lista os aspectos da hipótese de incidência de cada um dos tributos dando uma característica de *sollen* e não sein (se, e, somente si).

(iii) **Enunciado abstrato:** a forma como o texto fora feito, faz com que as prescrições ali contidas sejam casos futuros e sem singularidade, podendo ser, portanto, construídas através de regras hipotético-condicionais.

(iv) **Enunciado Heterônomo:** a autoridade instituidora da regra de competência não é a mesma autoridade a qual a regra se dirige, sendo a primeira o Poder Constituinte Originário e a segunda os Entes Federados.

(v) **Enunciado Coativo:** como consequência da característica anterior, sendo a regra de competência instituída por uma autoridade (Poder Constituinte Originário) a terceiros (União, Estados e Municípios), a não observância estrita das regras lá impostas ensejará na invalidade formal ou material do ato normativo que inovar a regra constitucional que deveria ter sido observada.

Visto assim todas as características peculiares de nosso Sistema Tributário Constitucional, não há nenhuma dúvida que se trata *in vero* de uma competência tributária conceitual, e não tipológica.

Antes de adentrar mais a fundo no argumento pelo qual se sustenta, via jurisprudência e doutrina a razão pela qual Constituição Brasileira ao delegar competência tributária para os entes federativos a faz por conceitos, mister se faz elucidar o que é o pensar conceitual.

Conceito, na acepção jurídico-tributária da palavra, são termos constantes nos dispositivos constitucionais que detém propriedades rígidas e exaustivas que devem ser observados no mundo dos fatos para serem então trazidas ao mundo do direito. A não observância estrita daqueles elementos que integram o conceito acarretará a invalidade material daquela norma.

Com o fito de corroborar com o raciocínio acima feito, tem-se o exemplo do julgamento no RE 574.706/PR, no qual o Supremo Tribunal Federativo definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS por não ter todos os elementos necessários e suficientes para que seja caracterizado como receita o montante devido à título de ICMS.

Tal como assentado por alguns ministros, em particular o Ministro Celso de Mello em seu voto, receita é toda entrada positiva e permanente no caixa da Sociedade Empresária. Assim, são necessárias duas características para que uma soma de dinheiro adentre ao conceito constitucional de receita: (i) que essa entrada se dê de maneira positiva no caixa da empresa; (ii) que essa entrada se faça de maneira *permanente*.

⁷ FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. Tributação da Economia Digital-Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 380.

⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito/Humberto Ávila. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22-26.

Dado a importância de tal raciocínio feito pelo Ministro⁹, necessário é citar tal parte de seu voto integralmente, que assim o fez:

Inaceitável, por isso mesmo, **que se qualifique** qualquer ingresso como receita, **pois a noção conceitual de receita compõe-se** da integração, ao menos para efeito de sua configuração, **de 02 (dois) elementos essenciais**:

- a) **que a incorporação** dos valores faça-se positivamente, **importando** em acréscimo patrimonial; e
- b) **que essa incorporação** revista-se de caráter definitivo.

Vê-se que o próprio Ministro no julgamento do RE 574.706/PR já admitiu que, para a análise das competências tributárias dispostas na Constituição, é necessário fazê-la sob o raciocínio conceitual, observando-se todas as características necessárias e suficientes para detectar se o fato gerador *in vero* ocorreu, ou não, de acordo com o comando legal.

No mesmo sentido, Humberto Ávila¹⁰, ao dispor sobre a reserva constitucional material:

A reserva constitucional material é estabelecida *indiretamente* nos casos em que a Constituição, implementando a sua divisão de competências no Estado Federal, ao atribuir poder para uma entidade política tributar um fato, implicitamente atribui poder para outra entidade política tributar fato diverso. Esse é o caso da atribuição de competência para tributar a circulação de mercadorias. Como o poder para tributar as operações com imóveis foi atribuído aos Municípios pela competência para instituir o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, a palavra “mercadoria”, na regra de competência para tributar a circulação de mercadorias, só pode ser conceituada como bem móvel. Esse também é o caso da regra de competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Como o poder para tributar as vendas de bens e, portanto, as obrigações de dar, foi atribuído aos Estados pela competência para instituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, a palavra “serviços”, na regra de competência para tributar a prestação de serviços, só pode ser conceituada como uma obrigação de fazer.

Nesse sentido, é lícito afirmar que *a Constituição pressupõe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário*.

Concluindo, dado ao forte conteúdo prescritivo, direto/indireto, abstrato, heterônomo e coativo do texto constitucional ao instituir as regras de competência tributária, a reserva constitucional material e o pleno reconhecimento do modo de pensar por conceitos pelo próprio STF em diversas decisões^{11,12}, necessário é fazer uma afirmação: *os termos utilizados pela constituição devem ser tratados como conceitos*.

4 DA ADOÇÃO DO CONCEITO JURÍDICO-HISTÓRICO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Antes de adentrar nos elementos necessários e suficientes do ICMS e ISS para que haja subsunção do fato gerador descrito na hipótese de incidência ao fato ocorrido no mundo dos fatos¹³, e, contrastá-lo com os elementos contidos no SaaS, é necessário questionar a origem do conceito utilizado no texto constitucional pátrio.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 574.706/PR. Relator: Min. Carmén Lúcia. Voto: Min. Celso de Mello, Data de Julgamento: 01/08/2013, Data de Publicação: DJe-151 DIVULG 05/08/2013 PUBLIC 06/08/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2020.

¹⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03 / Humberto Ávila. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 202-203.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º166.772/RS. Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DOU 12.05.94. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur103583/false>>. Acesso em: 28 set. 2020.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 150.755-1/PE. Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, rel. para o acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, DJU 20.8.1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>>. Acesso em: 28 set. 2020.

¹³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2005. p. 26

Andrei Pitten Velloso¹⁴, em sua obra, assevera que, *a priori*, o direito se utiliza de conceitos já pré-existentes no ordenamento jurídico ou na linguagem comum, mas sempre respeitando os significados mínimos que estes devem possuir.

Caso o legislador tenha feito o contrário, ou seja, criado um conceito autônomo dos demais, deverá fazê-lo de forma explícita no texto constitucional, sob pena de presunção que fora acatado um conceito já pré-existente no ordenamento jurídico pátrio.

Tal ideia está vinculada a unicidade do Sistema Jurídico como um todo, assim não se deve presumir que, por exemplo, o Direito Civil utilizou-se de um conceito de *propriedade* e o Direito Tributário um conceito diverso. Tal presunção iria contra a ideia sistemática da própria Ciência do Direito.

Nesse mesmo sentido é a lição de Jorge Miranda¹⁵ em sua obra:

[...] com estes, entra largamente a realidade constitucional a agir. Ora, todos os elementos e conceitos, uma vez situados em disposições da Constituição formal, têm de ser entendidos em conexão com os demais e analisados tendo em conta quer o seu originário sentido (em princípio, 'recebido') quer o que lhe advém da sua colocação sistemática

Corroborando com tal entendimento acerca da utilização pela Constituição Brasileira de conceitos do direito privado, não se tem na redação do texto constitucional nenhum elemento *explícito* que confirme a autonomia de significado dos termos ali dispostos para definir as competências dos entes federados.

Isto posto, dado a ausência de rompimento explícito do Legislador Originário Constitucional de 1988 com os significados pré-existentes do direito privado para a definição de regras de competência tributária, perfeitamente aplicável é, *in casu*, o disposto no art. 110 do CTN¹⁶, que assim dispõe:

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

Tal como aduz o comando legal do artigo supracitado, a lei tributária, seja ela qual for, não tem o condão de alterar os conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias, sendo, portanto, qualquer tentativa nesse sentido, *contra legem*.

Acolhendo tal raciocínio, esse foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 166.772/RS¹⁷ no qual este adotou o conceito histórico de salário para afastar a ampliação dada pelo legislador ordinário do conceito de “folha de salários”, que teria o fito de instituir contribuição social sobre remunerações em que não estivesse presente os elementos de subordinação e de dependência do prestador de serviços, como no caso do trabalhador autônomo.

Assim o Supremo Tribunal decidiu:

A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que é devido ocorra via folha de salários.

¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias, São Paulo: Dialética, 2005, p. 266

¹⁵ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 259-260.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, 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/15172compilado.htm>. Acesso em: 28 set. 2020.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 166.772/RS. Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DOU 12.05.94. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur103583/false>>. Acesso em: 28 set. 2020.

Dado o já reconhecimento pela própria jurisprudência de que os conceitos positivados na Constituição Federal advém do direito privado, pelo não rompimento explícito com a criação de um conceito autônomo, deve-se, portanto, estabelecer qual é o conceito de “circulação de mercadorias” e seus elementos e o conceito de “serviço” e seus elementos para o Direito Civil.

Após a elucidação do conceito e seus elementos de cada um desses termos, mister será verificar se houve subsunção de todos os elementos necessários e suficientes de cada um desses no trato do *SaaS*.

5 APLICAÇÃO DO CONCEITO HISTÓRICO NA SUBSUNÇÃO DO SAAS AO ICMS

Utilizando-se das premissas feitas no tópico anterior, passemos a elucidar qual foi o conceito-histórico pré-existente utilizado pela Constituição Brasileira de 1988 para definir a competência tributária do imposto: ICMS.

O ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, tem seu fato gerador previsto no art. 2º da Lei Kandir, que é: operação de circulação de mercadorias e serviços.

Tal como analisado no artigo “Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* no Brasil”¹⁸, os elementos necessários e suficientes para que haja subsunção da hipótese de incidência ao fato ocorrido são: (i) haver uma efetiva circulação/movimentação física do bem; (ii) efetiva transmissão da propriedade; (iii) que essa mercadoria seja o bem corpóreo.

Tais características advém do conceito histórico de mercadoria¹⁹, tal como já bem analisado pelo Supremo Tribunal Federal na oportunidade do RE 540.829/SP²⁰, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, ao tratar importações realizadas mediante arrendamento mercantil.

Isto posto, dado estas características do ICMS, mister contrastá-las com as características do serviço do SaaS para averiguar se estas, por sua vez, são necessárias e suficientes para haver subsunção destas ao conceito de mercadoria destinada a operação de circulação, tal como definido pela Lei Kandir.

Como já explanado no tópico anterior, as características do SaaS (*Software as a service*) cabe nesse momento se atentar para uma característica a qual cai por terra qualquer argumento atinente a tributação desse serviço de *cloud computing* pelo ICMS: a falta de efetiva transmissão da propriedade mediante o pagamento pelo usuário. Pois este, ao remunerar a Sociedade Empresária que fornece tal modalidade de *cloud computing*, terá o acesso ao conteúdo, mas, jamais o adquire. Além de não haver transmissão de propriedade, também não há circulação jurídica da mercadoria e, conseqüentemente, não há incidência de ICMS.

Tal linha de pensamento vai de encontro com a Solução de Consulta nº 191 da Receita Federal do Brasil de 2018²¹ que assim reconheceu a não há translação de propriedade do usuário ao pagar por essa modalidade de *cloud computing*:

O fato é que, efetivamente, o usuário não adquire o software, mas apenas acessa os recursos à distância, por meio da Internet, utilizando senhas previamente definidas. Nesse contexto, observa-se que os direitos autorais dos softwares envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização, circunstância que, no presente caso, não foi sequer comentada pela consultente.

¹⁸ ERBOLATO; VEIGA. op cit., p. 235-244.

¹⁹ HARADA, Kyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 27. ed. rev., atual - São Paulo: Atlas, 2018, p.472.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 540.829/SP. Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de Publicação: 24/08/2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7261072>>. Acesso em: 28 set. 2020.

²¹ RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta COSIT nº 193, de 23 de março de 2017. Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. Publicado(a) no DOU de 29/03/2017, seção 1, página 20. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>>. Acesso em: 23 set. 2020.

Dado ao próprio reconhecimento do Fisco da falta do elemento de translação de propriedade na modalidade do *Software as a Service*, utilizando-se do modo de pensar conceitual que, diante de todas os argumentos já tecidos anteriormente em defesa de sua utilização pelo Constituinte de 1988, vê-se que a falta dele torna qualquer tentativa de se tributar o SaaS pelo ICMS como *inconstitucional*, por esse imposto não gozar de competência para tanto ao exigir que haja uma translação de propriedade.

Tal reconhecimento já se deu pela própria doutrina pátria no artigo intitulado “*Software como Serviço: um modelo de Negócio Emergente*”²²:

2. Software como Serviço (SaaS) Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes.

Com base no exposto acima, verifica-se a impossibilidade de tributação da operação de *cloud computing SaaS* pelo ICMS de competência estadual. No próximo tópico, passa-se a análise da viabilidade de tributação da referida operação pelo ISS de competência municipal.

6 APLICAÇÃO DO CONCEITO HISTÓRICO NA SUBSUNÇÃO DO SAAS AO ISS

Finalmente, tratar-se-á nesse tópico da tributação da modalidade de *cloud computing SaaS* com o regime de tributação do ISS e seus elementos necessários e suficientes para que haja a subsunção do fato à hipótese de incidência positivada na Lei Complementar 116/2003.

Sabe-se que o ISS, Imposto sobre Serviço, incide sobre prestações de serviço, tal como estipulado no *caput* do artigo 1º da Lei Complementar 116 de 2003. Contudo, tal como fora feito para o ICMS, insta indagar: qual o conceito-histórico constitucional de serviço?

O conceito constitucional de serviço advém da obrigação de fazer do Direito Civil, eis que fora esse o conceito regente a tempo da feitura da Constituição de 1988.

O reconhecimento da utilização desse conceito pelo constituinte originário encontra baila tanto na doutrina, quanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Tal como já reconhecido pela doutrina pátria²³, prestação de serviço tem como elementos necessários e suficientes para que haja conformidade do fato ocorrido com a hipótese de incidência positivada na Lei Complementar nº 116 de 2003 os seguintes requisitos: (i) atividade humana de criação (fazer); (ii) retribuição dessa atividade; (iii) não ser essa uma atividade de locação.

Tal como já destacado no tópico 2 desse estudo, insta salientar que, o núcleo basilar das atividades para serem tributadas pelo ISS deve ser um fazer humano em sua atividade fim, dado que o conceito-histórico de serviço positivado na Constituição Brasileira de 1988 está diretamente relacionado com o conceito civil que é assim elucidado por Washington de Barros²⁴ Monteiro em sua obra: “Nas obrigações de fazer, a prestação consiste num ato do devedor, ou num serviço deste. Qualquer forma de atividade humana, lícita e pode constituir objeto da obrigação”.

Em relação a presença do despendido humano para que a obrigação possa se configurar como obrigação de fazer, concordam Caio Mário da Silva Pereira²⁵, Sílvio Rodrigues²⁶ e Carlos Roberto Gonçalves²⁷.

²² MELO, Cássio A. et al. Software como serviço: um modelo de negócio emergente. Centro de Informática – Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife/PE, [2020?] Disponível em: <<http://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2020.

²³ ERBOLATO; VEIGA. op cit., p. p. 239.

²⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, v. 4: direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades das obrigações, dos efeitos das obrigações, do inadimplemento das obrigações. 32. ed. atual. por Carlos Alberto Dabus Maluf - São Paulo: Saraiva, 2003, p.90.

²⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. v. II /Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. 29. ed. rev., atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

²⁶ RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil: parte geral das obrigações. v. 2. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.33

²⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil I: esquematizado: parte geral: obrigações e contratos. 6. ed - São Paulo: Saraiva, 2016, p.499.

No mesmo tom, mesmo diante da duvidosa decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 651.703/PR em que restou consignado que o ISSQN deveria incidir sobre operadoras de planos de saúde, o Ministro Marco Aurélio, em seu voto, assim assentou a necessidade de haver um dispêndio humano na obrigação de fazer para que haja a configuração do serviço tributável pelo ISSQN:

Ainda assim, o debate em torno da caracterização das prestações como serviços, para fins de incidência tributária, passou pela constatação de que a atividade em tela pressuporia, como núcleo, um ato humano, um fazer, material ou imaterial, que revertesse em utilidade para o contratante. Tanto o é que, nesse mesmo julgamento, ficou decidido não incidir o tributo sobre o arrendamento mercantil operacional, uma vez que essa modalidade envolve locação, ou seja, obrigação de dar.

Para se analisar se o *SaaS* é tributado pelo Imposto sobre Serviços (ISS) necessário se faz a verificação se as suas atividades se enquadram prestação de serviço e, conseqüentemente, estaria inserida no conceito de obrigação de fazer.

Inicialmente, é importante destacar que o STF já decidiu que o rol de prestação de serviços disposto na Lei n. 116/2003 é taxativo. Com base nessa premissa, o município de São Paulo analisou as atividades relacionadas ao *SaaS* e as classificou como contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso, com previsão no 1.05 da Lei n. 116/2003, conforme consta da Solução de Consulta SF/DEJUG n. 40 de 1º de agosto de 2013 e Parecer Normativo de n. 1 de 18 de julho de 2017.

Deve-se levar em consideração também que Lei n. 9.609/1998, que dispõe sobre a propriedade intelectual de programa de computador, estabeleceu em seu artigo 9º a necessidade do contrato de licença para uso de programa de computador no Brasil. Para alguns autores, esse contrato representa a modalidade de “aluguel” o que afastaria a incidência do ISS, com base na Súmula Vinculante n. 31 do STF.

122

Assim, o entendimento paulistano e de outros municípios que tentam enquadrar as operações de *SaaS* no item 1.05 da Lei n. 116/2003 (licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*) é inconstitucional, uma vez que não consiste numa obrigação de fazer propriamente dita, sem contar que se assemelha ao aluguel não tributado pelo ISS.

Cabe citar aqui, o entendimento esposado por Rodrigo de Freitas e Bruno Akio Oyamada²⁸:

Com efeito, embora esse item trate genericamente da atividade de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, o seu alcance está adstrito aos casos nos quais há o desenvolvimento de um *software* sob encomenda, já que, nesta hipótese, haverá a necessária verificação de uma obrigação de fazer. Desse modo, é equivocado o entendimento constante do referido Parecer Normativo n. 1/2017, no sentido de que haveria tributação das operações de *SaaS* independentemente de serem programados ou adaptados para necessidades específicas do tomador ou se são padronizados.

Outro fator importante é que as atividades que envolvem *cloud computing* – *SaaS* consiste na disponibilização, em ambiente virtual, de programas de computador, que independem de interação humana para a sua utilização. O que implica dizer que as operações *SaaS* não cumprem um dos requisitos da obrigação de fazer, ou seja, o serviço-fim realizado pela plataforma é feita de maneira automatizada, sem nenhum dispêndio humano. O dispêndio humano de suporte técnico é residual e casual, não sendo *diretamente* relacionado com a atividade-fim²⁹ do *SaaS*:

Frise-se que tais atividades podem ser prestadas, mas dentro do contexto do suporte e/ou manutenção do *software* licenciado, seja via download ou por meio do *cloud computing*. O que ocorre é que estas são parte do licenciamento feito, ou seja, quando um fornecedor usa a tecnologia para a produção de um *software*, o fim é o *software* em si e não o suporte ou atividade necessária ao seu funcionamento. Financeiramente eles compõem o preço do produto *software* licenciado, novamente via download ou por meio do *cloud computing*.”

²⁸ FREITAS; OYAMADA, op cit., p. 387.

²⁹ ERBOLATO; VEIGA, op cit., p. 242

Apoiado nessa premissa feita, de que o *SaaS* não tem em sua atividade-fim um fazer humano, e sim, um fazer computacional, automático, como expõe Rodrigo de Freitas e Bruno Akio Oyamada³⁰ :

No caso específico das operações de *cloud computing*, como visto, não há em regra o desenvolvimento de *software* para atender às necessidades específicas do cliente (“*software* por encomenda”), mas sim o oferecimento de utilidades que se configuram como disponibilização de infraestrutura de uso de *softwares* padronizados, os quais em regra independem de qualquer interação humana para viabilizar a sua utilização pelo usuário.

Com base todas as premissas levantadas, pode-se concluir que não há a possibilidade de se tributar as atividades de *SaaS* por meio do ISS, em razão do não cumprimento de elementos da obrigação de fazer e por não se enquadrar no rol taxativo da Lei n. 116/2003.³¹

Posição diversa é aquela adotada pelo STF no âmbito do julgamento da ADI 5659 e 1945 no qual reconheceu a incidência do ISSQN no serviço de *software*, vez que, segundo os ministros, restou-se caracterizado na elaboração de qualquer *software* que este é produto do engenho humano:

Reafirmo que o software é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador. Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de software que é replicado para comercialização com diversos usuários.

Vê-se, portanto, que a posição do STF reconhece como premissa maior para a tributação do ISSQN o dispêndio humano, assim como defendido no presente trabalho, mas diametralmente oposto, conclui que no caso da feitura de *software* de prateleira ou personalizado sempre irá prevalecer um fazer humano anterior, sendo deste inerente a criação intelectual. Ou seja, o STF reconhece a necessidade de esforço humano para haja o fato gerador do ISSQN e o reconhece no âmbito da atividade de desenvolvimento de *software*.

Indo mais além, o STF, com o voto vencedor do Ministro Dias Toffoli reconhece que a “interpretação evolutiva” deve prevalecer no caso em tela, ante as mudanças nos sistemas econômicos com as novas formas de exercício de atividades remuneradas:

O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir as mudanças nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas. O precedente formado nos autos do RE nº 330.817/RJ, de minha relatoria, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência. Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado, por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje. Ademais, mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente hoje podem ser negociadas via transferência eletrônica de dados (v.g. e-book). Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos. A interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades.

Ou seja, além de se utilizar um argumento do âmbito conceitual, tal como já desenvolvido nesse trabalho com a doutrina do Professor Humberto Ávila, o Ministro Dias Toffoli, em sua argumentação, traz a luz um argumento de cunho evolucionista, onde defende que a constituição com suas interpretações devem sempre estar a mercê dos “novos tempos”.

³⁰ FREITAS; OYAMADA, op cit., p.388.

³¹ BRASIL. Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 23 set. 2020.

7 CONCLUSÃO

No presente trabalho, após a análise das premissas apresentadas, verifica-se que doutrinariamente não há um consenso no que tange a tributação das operações de *cloud computing*, especialmente, *SaaS*.

Embora haja um consenso no STF pacificado acerca da possibilidade de tributação do serviço de software pelo ISSQN, tal como analisado, este partiu da mesma premissa que do trabalho aqui desenvolvido, qual seja, a necessidade de dispêndio humano. Contudo, tal como se desprende do próprio voto vencedor do Ministro Dias Toffoli, adotou-se lá posição diametralmente diversa da adotada no presente trabalho, reconhecendo a existência de esforço humano na elaboração do *software*.

Não somente isso fora observado como argumento levantado pelo Ministro Dias Toffoli, mas também o argumento de “sinal dos tempos” em que “deve se admitir mudanças no sistema econômico ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas.”

Há no Congresso um Projeto de Lei n. 171/2012, o qual tem por objeto alterar a Lei n. 116/2003 e atribuir aos Municípios a competência para tributar a computação em nuvem, o que se pode apurar é que as atividades que envolvem essa operação não se enquadram como prestação de serviço. O que implicaria dizer que a alteração da lei atenuaria o problema, mas, não resolveria, uma vez que para regulamentar a atividade, estaria passando por cima de conceitos há muito sedimentados no ordenamento jurídico.

Através da argumentação apresentada, chega-se à conclusão pela impossibilidade de tributação do *SaaS* tanto pelo ICMS, quanto pelo ISS, sendo, portanto, a inclusão na lista de serviços através da Lei Complementar n. 116/2003.

124 Contudo, necessário se faz o estabelecimento de uma legislação sobre o tema, através da formulação de novos conceitos, considerando que os conceitos atuais não se aplicam ao *cloud computing – SaaS*.

Uma opção para a solução do problema, seria a transferência da competência para regulamentar essa operação para a União e, o legislador constituinte fazer uso da competência residual constante no artigo 154, inciso I da CF/88, respeitando o modo de pensar conceitual arquitetado pelo legislador constituinte originário.

O que se defende por meio desse breve estudo é um debate acadêmico e jurídico do tema, e não uma discussão emotiva. Relembrar que a Constituição dá uma terceira via, qual seja, a utilização da competência residual prevista no artigo 154, inciso I, deve ser pensada, pois com ela, somente com ela, será preservado a ideia de pensamento conceitual e a segurança jurídica inexorável que esta traz.

É importante salientar que, a tributação por meio da competência residual revolveria a questão de se tributar uma atividade que possui larga capacidade contributiva, ou seja, a função arrecadatória do Estado estaria sendo cumprida em prol de um bem-estar social e acabaria com a discussão *in casu* do lugar da prestação do serviço, já que o imposto seria de competência da União, retirando o interesse dos Municípios desse aspecto em particular.

Em resumo, haveria defesa da Constituição sobre todos os prismas: resguardar o direito fundamental do contribuinte, ao não alargar o conceito constitucional das competências dispostas na Constituição e, por outro lado, defender a arrecadação do Erário para que se possa satisfazer e alcançar todos os objetivos que a República Federativa do Brasil positivados no artigo 3º de sua Norma Maior.

Contudo, a competência residual seria tema de outro debate, pois, no momento tem-se que a *cloud computing – ISS* não pode ser tributada pelo ICMS, tampouco pelo ISS.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

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

ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03 / Humberto Ávila. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 23 set. 2020.

_____. Lei nº 5.172, 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/15172compilado.htm>. Acesso em: 28 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5659/MG. Tribunal Pleno, Relator Ministro Dias Tofolli DJU 20.5.2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 150.755-1/PE. Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, o rel. para o acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, DJU 20.8.1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>>. Acesso em: 28 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n.º166.772/RS. Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DOU 12.05.94. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur103583/false>>. Acesso em: 28 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 540.829/SP. Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de Publicação: 24/08/2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7261072>>. Acesso em: 28 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 574.706/PR. Relator: Min. Carmén Lúcia. Voto: Min. Celso de Mello, Data de Julgamento: 01/08/2013, Data de Publicação: DJe-151 DIVULG 05/08/2013 PUBLIC 06/08/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ERBOLATO, Henrique Munia e; VEIGA, Lucas de Francesco. Aspectos da tributação decorrente da importação do cloud computing no Brasil. *In*: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 235-244.

FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. *In*: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 376-396.

GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da cloud computing desenvolvida no exterior. *In*: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 533-543.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil I: esquematizado: parte geral: obrigações e contratos. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

HARADA, Kyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. rev., atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. *In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 556-569.

MELO, Cássio A. et al. Software como serviço: um modelo de negócio emergente. Centro de Informática – Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife/PE, [2020?] Disponível em: <<http://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2020.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil, v. 4: direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades das obrigações, dos efeitos das obrigações, do inadimplemento das obrigações*. 32. ed. atual. por Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva, 2003.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. v. II / Atual*. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. 29. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta COSIT nº 193, de 23 de março de 2017. Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. Publicado(a) no DOU de 29/03/2017, seção 1, página 20. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81598>>. Acesso em: 23 set. 2020.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil: parte geral das obrigações. v. 2*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

126

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

WAKKA, Wagner. Netflix – Brasil é o 3º maior mercado e 2º em número de assinantes. Canaltech, 16 jun. 2020. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/resultados-financeiros/netflix-brasil-e-3o-maior-mercado-e-2o-em-numero-de-assinantes-166515/>>. Acesso em: 28 set. 2019.