



O FISCO E AS NOVAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO E DA COMUNICAÇÃO: SOBRE A UTILIDADE DO CONCEITO DE 'NATUREZA DAS COISAS' PARA A CONCRETIZAÇÃO DAS NORMAS FISCAIS E TRIBUTÁRIAS

Maren Guimarães Taborda

Resumo

Trata o presente ensaio da discussão de casos concretos de regulação normativa que dizem respeito às tecnologias da informação no âmbito das relações entre o Fisco e o Contribuinte, tais como a exigência de remuneração pelo uso de bens públicos por particulares e a inclusão, na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 157/16, dos serviços de *streaming* e de elaboração de *software*. A normalização (no sentido dar normas) dos bens digitais (política e economicamente estratégicos), no âmbito das relações entre o Fisco e o Contribuinte, exige que o legislador observe os dados da realidade empírica que conformam o âmbito da vida que pretende regular, sob pena de produzir uma normatividade materialmente inadequada. Por isso, é objetivo deste estudo, a partir de casos concretos de atuação da administração fiscal e da legislação tributária, apontar a utilidade da recuperação do conceito clássico de 'natureza das coisas' na concretização das normas fiscais e tributárias, de modo a restar garantida a coerência e a racionalidade do sistema jurídico. O caminho escolhido para a exposição foi o indutivo (dos casos para as teses) e os procedimentos, analítico-comparativos de textos normativos, literatura especializada e decisões judiciais. As conclusões parciais vão sendo expostas ao longo do texto, para restarem articuladas ao final.

Palavras-chave

Tecnologias da Informação. Bens Digitais. Tributação. Empirismo. Natureza das Coisas

THE TAX AUTHORITIES AND THE NEW INFORMATION AND COMMUNICATION TECHNOLOGIES: ABOUT THE UTILITY OF THE 'NATURE OF THINGS' CONCEPT FOR THE CONCRETIZATION OF TRIBUTARY AND TAX RULES.

Abstract

This essay deals with the discussion of concret cases of normative regulation concerning information technologies in the context of relations between the Tax Authorities and the Contributors, such as the demand of remuneration for the use of public properties by private individuals and the inclusion, on the List of services annexed to Complementary Law 157/16, of the services of streaming and

Doutorado em Sociedade e Estado em Perspectiva de Integração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2006). Mestrado em Sociedade e Estado em Perspectiva de Integração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2000). Especialista em Gestão Tributária pela UCLM - Universidad Castilla La Mancha (2009). Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1985). Atualmente é professor Professor Titular da Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul (Graduação e programa de Mestrado), Professora de Direito Constitucional na Escola Superior de Direito Municipal, Membro da Comissão Editorial e do Conselho Editorial da Revista Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre (1415-3491), Procuradora da Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em História do Direito, Teoria do Direito, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Romano, atuando principalmente nos seguintes temas: publicidade e democracia, princípios do direito constitucional, função administrativa, processo administrativo, teoria do Estado e do Direito, teoria geral do direito tributário e jurisprudência romana.

software development. The normalization (in the sense of giving norms) of the digital (politically and economically strategic) goods, within the scope of the relations between the Tax and the Taxpayer, demands that the legislator observe the data of the empirical reality that conform the scope of life that intends to regulate, under penalty of produce a materially inadequate normativity. Therefore, it is the objective of this study, based on concrete cases of action by the fiscal administration and tax legislation, to point out the utility of the recovery of the classic concept of 'nature of things' in the implementation of fiscal and tax rules, so as to remain guaranteed the coherence and the rationality of the legal system. The path chosen for the exposition was the inductive (from the cases for theses) and the procedures, analytical-comparative of normative texts, specialized literature and judicial decisions. The partial conclusions are exposed throughout the text, to remain articulated at the end.

Keywords

Information technologies. Digital goods. Taxation. Empiricism. Nature of things.

1 INTRODUÇÃO

As sociedades ocidentais contemporâneas se definem como 'complexas' e de 'risco' (aquilo que não se conhece). A redução da complexidade social fica por conta do sistema jurídico, que vê apenas o seu código interno e que funciona como estrutura definidora das interações sociais. A sociedade surge como um espaço de artificialidade e contingência precisamente por meio de comunicações sociais (operações na estrutura). (DE GIORGI, 1998, p. 24; DE GIORGI, 2013, pp.125-126). A Administração Pública, por sua vez, "se deixa descrever, então, como o sistema social da distribuição de poder legítimo e formalizado" (TABORDA, 2014, p. 188)

A informação, nesse contexto, passa a ser o mais valioso bem econômico e político, constituindo o que hoje se chama 'sociedade da informação'. As novas tecnologias da informação e da Comunicação penetram a vida social, econômica e política e transformaram profundamente nosso modo de vida, isto é, a organização social e a realização de determinados valores. A informação, recurso estratégico, bem imaterial na sociedade de mercado, é objeto de transações econômicos e resta submetida à regulação pelo Direito. A normalização (no sentido dar normas) dos bens digitais, no âmbito das relações entre o Fisco e o Contribuinte, está a reclamar uma *teoria geral do Fisco*, que contemple não só a tributação (a relação constitucional tributária,¹ fundada no preceito da capacidade contributiva), mas também a administração fiscal (a relação de administração, fundada no preceito da igualdade formal), que trata não só de arrecadar tributos, mas toda espécie de receita, quer decorra de infrações às leis (sanção), repasses constitucionais, ou seja proveniente da administração dos bens públicos.

Sendo assim, esse estudo procura discutir casos concretos de regulação normativa que dizem respeito às tecnologias da informação no âmbito das relações entre o Fisco e o Contribuinte, tais como a exigência de remuneração pelo uso de bens públicos por particulares e a inclusão, na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 157/16, dos serviços de *streaming* e de elaboração de *software*. Afirma-se, ao longo do texto, que tal regulação exige que o legislador observe os dados da realidade empírica que conformam o âmbito da vida que pretende regular, sob pena de produzir uma normatividade materialmente inadequada.

¹ Os conceitos de relação jurídica de tributação e relação jurídica de administração doravante utilizados são os apresentados por Alfredo Augusto Becker, 1963, pp.110 et seq.

Postas tais premissas, é objetivo deste estudo, no tema da **Governança e Estado Democrático**, a partir de casos concretos de atuação da administração fiscal e da legislação tributária, apontar a utilidade da recuperação do conceito clássico de ‘natureza das coisas’ na concretização das normas fiscais e tributárias, de modo a restar garantida a coerência e a racionalidade do sistema jurídico. Para tal fim, organizou-se a exposição, primeiro, pela definição da natureza jurídica dos cabos e redes subterrâneas ou aéreas que dão suporte físico ao processamento das informações – redes de infraestrutura – para a telefonia fixa e celular, serviços corporativos e fibra ótica, gás, energia elétrica, água, esgoto, tv a cabo (1). A seguir, situa-se a tributação dos bens digitais, com as modificações trazidas pela Lei Complementar 157/16 (2), para só então advogar a recuperação do conceito de ‘natureza das coisas’ como critério hermenêutico adequado à interpretação das leis fiscais e tributárias (3). O caminho escolhido para a exposição foi o indutivo (dos casos para as teses) e os procedimentos, analítico-comparativos de textos normativos, literatura especializada e decisões judiciais. As conclusões parciais vão sendo expostas ao longo do texto, para restarem articuladas ao final.

2 COBRANÇA DE PREÇO PELAS USO DE REDES DE INFRAESTRUTURA PÚBLICAS

Em 2000, o Município de Porto Alegre começou a discutir a possibilidade de cobrar o uso do espaço aéreo e subterrâneo de propriedade municipal para a extensão de redes de infraestrutura de telefonia. A partir de trabalho científico de Vanêsa Buzelato Prestes, procuradora municipal, foram editados o Decreto 12.789/00 e a Lei Municipal 8.712/01, prevendo a remuneração de colocação de redes de infraestrutura, considerando-se utilização do subsolo das vias públicas, passeios públicos, prédios públicos, obras de arte, logradouros, bem como a utilização da via aérea como ponto de apoio em postes, parte inferior das vias (leitos) e a utilização do mobiliário urbano pelas estações de *radiobase* de telefonia celular e similares (art. 1º e art. 2º da lei) (PGM, 2004, p. 4; PRESTES, 2000). Já no ano de 2004, iniciou-se contencioso judicial entre as empresas de telefonia e a municipalidade, cujo resultado ainda está em aberto.

Em 2005, vários municípios do País instituíram tal cobrança, ora por preço, ora por taxa, e a Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul teve a oportunidade de julgar *Mandado de Segurança* impetrado pela Brasil Telecom S/A, no qual afirmou, expressamente, a constitucionalidade e a legalidade da Lei Municipal que cobra remuneração mensal pela utilização de bem público (BRASIL, TJRS, 2005). Em outro processo, a 21ª Câmara Cível entendeu de forma diversa, asseverando a ilegalidade da cobrança, com fundamento em decisões do STJ, por ambas as turmas da 1ª Seção (BRASIL, TJRS, 2008). Em 03/09/2009, o STF suspendeu a segurança no primeiro processo (BRASIL, STF, SS 3593-RS) e, em 22/02/2011, o Plenário, com base no precedente do RE 581.947/RO, nega provimento a Agravo Regimental interposto pelo Município do Rio de Janeiro, firmando a inconstitucionalidade e ilegalidade de cobrança de retribuição pecuniária pela instalação de equipamentos para a prestação de serviços públicos em bens de uso comum do povo. A discussão foi reaberta no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.005.878, São Paulo, cujo último despacho do Relator, Min. Gilmar Mendes, datado de 05 de novembro de 2018, determina o in-

gresso na ação, como *amicus curiae* da ABRASF – Associação Brasileira de Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras, e do Estado do Rio de Janeiro.

O que está em contencioso nos processos acima referidos é a competência dos Municípios para editar regras edilícias e de ocupação dos logradouros públicos. Aliás, a própria Lei Federal das Telecomunicações (Lei 9.472/97) dispôs, em seu artigo 74, que, ainda que a competência para a exploração dos serviços seja privativa da União, a concessão, permissão ou autorização de tais serviços não isentam as prestadoras de atenderem às normas de engenharia e às leis municipais relativas à construção civil e à instalação de cabos e equipamentos em logradouros públicos. Com efeito, trata-se de um poder-dever do ente federativo municipal dispõe sobre a implantação e ampliação de redes de infraestrutura para a execução de serviços que têm nos municípios o seu *locus* de atuação. Tal competência deve ser exercida de forma limitada e adstrita aos princípios e regras consagradas na Constituição.

No caso de Porto Alegre, o município legislou sobre a utilização de bem público por particular, isto é, sobre matéria administrativa que diz respeito ao interesse local e à ordenação do espaço urbano, e não sobre a organização de serviços públicos de telecomunicação (matéria reservada à União). Nos termos da Constituição, todos os solos e subsolos pertencem aos Estados e aos Municípios, sendo da União tão somente o solo e subsolo onde se encontram jazidas, minas e recursos minerais. A utilização de bem público de uso comum para implantação de redes é o que Di Pietro denomina “uso anormal de bem público”, isto é, “aquele uso que atende finalidades diversas ou acessórias, às vezes em contradição com aquela destinação” (DI PIETRO, 2010, p. 24).

O fundamento dessa atuação foi o reconhecimento de que o município é agente normativo e regulador de atividades econômicas que se desenvolvem em seu território, e, por isso, deve fiscalizar, incentivar e planejar tais atividades. O que se tem é a exploração, pelo particular, de um bem municipal mediante o pagamento de preço estabelecido em lei. Não é um tributo, em seu conceito jurídico (taxa), mas um preço público, decorrente do regime jurídico dos bens públicos, segundo o qual é devido o pagamento de preço estabelecido pela exploração, com *animus lucrandi*, de bem que é de todos. O município, na dicção constitucional, não é o proprietário dos bens, mas seu gestor e guardião: a única exigência cabível para o uso do bem por particulares é a compatibilidade com a sua destinação pública e a anuência da Administração (CRFB, art. 30, I, II e VII; art.23, I e art. 174).

No julgado de 2005, a Câmara do TJRS, mantendo a decisão de 1º grau, assentou que a remuneração pelo uso de bem público é preço público e não taxa, sob vários argumentos. O primeiro, disse respeito à consideração de que pelo art. 74 da Lei das Comunicações, “não se está limitando a prestação dos serviços de telecomunicações, mas, em observância ao interesse coletivo, objetiva-se a promoção da adequada ocupação do solo urbano, com todas as implicações que isso represente” (BRASIL, TJRS, 2005, p. 8). Afirmada, pois, a competência privativa do município, de acordo com o art. 30, da Constituição. O segundo argumento, da Juíza de Direito de 1º grau, foi captado da realidade socioeconômica da atividade, uma vez que conclui ser a valorização do subsolo e do espaço aéreo consequência dos “avanços tecnológicos, em diversas áreas e em especial na área de comunicação”. De acordo com isso, “a maior procura faz com que se valorize o bem e entre para o mercado” (BRASIL, TJRS, 2005, pp.9-10)

e daí, não procedem as alegações de que o serviço prestado, por ser essencial, não pode se submeter ao pagamento do preço, uma vez que estas, ao se proporem a explorar a atividade, visam o lucro e isso exige que se invista em passagem de tubos e fiação pelo espaço público. Portanto, deverá arcar com as despesas. As circunstâncias nas quais as empresas utilizam o espaço público não é a mesma na qual toda a coletividade se utiliza e se beneficia das vias públicas, ao contrário tal utilização traz retorno financeiro considerável. Reforçada a possibilidade de cobrança também com fundamento no artigo 103 do Código Civil Brasileiro, segundo o qual, o uso dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencem.

Quanto às decisões que entenderam pela ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança, partiram de outros pressupostos. A de 2008, do TJRS, refere-se à decisões do STJ, com a transcrição das ementas, que dizem respeito à hipóteses fáticas diversas, quais sejam, a cobrança de Taxa de Licença para publicidade e pela exploração de atividade em logradouros públicos (RMS 12258/SE), e instalação de postes de sustentação da rede de transmissão de energia elétrica (condição *sine qua non* para a prestação do serviço) (RMS 11412/SE). Já a decisão do Plenário do STF, de 2011, também com base em caso concreto diverso (o do RE 581.947/RO), assevera não ser possível a cobrança para instalação de equipamento para a prestação de serviço público, a não ser que resulte extinção de direitos. Alega, ainda, ser “irrelevante a eventual distinção entre as legislações de regência dos setores de energia e telecomunicações”.

Uma vez que tais acórdãos não fizeram a distinção necessária para o uso dos ‘precedentes’ (hoje obrigatória nos termos do artigo 489, §1º do CPC) e que alguns casos concretos trataram da cobrança de taxa (um tributo), e não de preço, como o caso do Município de Ji-Paraná (RE 617.447), cuja repercussão geral foi reconhecida, a discussão foi reaberta. A técnica de argumentação por ‘distinções’ (*distinctions*) é peculiar aos sistemas jurídicos de *common law*, que buscam, acima de tudo, uma solução justa especificamente para o caso (*case law*), não havendo a preocupação na formação de um sistema lógico e coerente de decisões que não seja contraditórias entre si, pois o que se busca é apenas resolver o caso concreto. Lógica semelhante à dos pretores romanos, o que importa é encontrar a solução para o caso a partir de suas próprias circunstâncias individuais e concretas. Utiliza-se o método analítico-indutivo de argumentação, pois parte-se das circunstâncias do caso para a busca de uma solução válida somente para esse caso.

Pela regra do precedente, uma decisão de um Tribunal Superior vincula, isto é, torna obrigatório o precedente, para os futuros casos semelhantes. Resta, porém, saber o que é um ‘caso semelhante’ e qual ‘regra’ *in concreto* ou norma para o caso concreto (*rule*) deve ser retirada do julgado e entendida como vinculante. Assim, inicialmente é necessário interpretar as decisões dos tribunais e verificar exatamente o que o Tribunal pretendeu estabelecer como norma para o caso (*rule*). Não raro isso exige não somente uma decisão, mas outras decisões posteriores, que pouco a pouco vão aclarando o entendimento do Tribunal, bem como mediante a obra de comentários pela doutrina. Depois, todo aquele que pretender negar a aplicação de um precedente a um caso futuro, tentará demonstrar que nesse caso futuro há uma série de circunstâncias e detalhes concretos (as ‘distinções’) que se diferenciam das circunstâncias e

detalhes que geraram o precedente e, portanto, impedem que esse caso seja considerado como semelhante ao caso que gerou o precedente. Já a parte contrária tentará comprovar o contrário, que essas distinções, ou seja, circunstâncias e detalhes do caso que está sendo julgado, são secundárias para a solução do caso, e que, portanto, o precedente deve ser aplicado. Com a reforma constitucional de 2004, introduzindo a sistemática da demonstração de repercussão geral para o processamento dos recursos extraordinários e adoção da chamada Súmula Vinculante (*rectius*), um passo foi dado no sentido de aproximar-se o sistema jurídico brasileiro (*civil law*) do modelo de *common law*. A edição do novo Código de Processo Civil, que traz em seu artigo 489, parágrafo 1º, a exigência de fundamentação adequada e racional das decisões judiciais, veio a aprofundar tal sistemática. O problema é que, nos casos discutidos, parece que os tribunais não conhecem tal técnica, pois, ao invocarem precedentes, não identificam os seus fundamentos determinantes, nem demonstram que o caso se ajusta àqueles (TABORDA, 2017, p. 178).

A ‘distinção’ mais óbvia a ser feita seria aquela diferenciadora entre ‘taxa’ e ‘preço’ (um dos casos utilizados discutia a possibilidade de cobrança de taxas); a segunda, igualmente relevante, por que muda completamente o caso concreto de incidência da regra, é a de que não está se tratando, no caso de Porto Alegre, de cobrança pela instalação de equipamento necessário à execução de um serviço público, e sim de remuneração pelo uso, via concessão, de bens públicos municipais para a extensão das redes aéreas e subterrâneas, em função do caráter contratual e estável desta espécie de outorga, diferentemente da autorização e permissão de uso, notadamente precários. Na hipótese da lei municipal, foi utilizada a denominada concessão autônoma ou acessória, pela qual fica garantida a afetação original do bem e, ao mesmo tempo, este poder ser destinado à outra finalidade mediante a outorga de uso a terceiros, sem prejuízo da função precípua. É o caso da colocação dos cabos subterrâneos. O uso que é concedido não é da rua (que é de todos), mas dos equipamentos urbanos, isto é, dos cabos subterrâneos e postes. Dito de outro modo, a destinação principal do bem de uso comum – circular pela rua – não ficou afetada: os municípios a continuam usando livremente.

‘Distinção’ também necessária para a solução dos casos seria a que diz respeito às missões do serviço público, a partir da intervenção no mercado e essencialidade do serviço, que são permitir aos usuários prestações essenciais, contribuir para a coesão social e favorecer a utilização racional, eficaz e equilibrada do território. Com isso, é possível visualizar os serviços prestados diretamente pelo Estado, relativos à prestação de bens coletivos puros (não exclusivos, com acessibilidade geral e em que o consumo de uns não afeta o consumo dos demais) e aqueles relativos aos serviços ditos ‘de clube’, em que o consumo coletivo está, em princípio, recusado a certos usuários (são exclusivos, mas não rivais, de acordo com a terminologia especializada). Os ‘bens de clube’ devem ser pagos pelos consumidores e o seu fornecimento fica a cargo da iniciativa privada: a autoridade pública pode intervir para corrigir distorções de preços, desigualdades flagrantes e corrupção (GRAU, 2001, p.391; MODERNE, 2001, pp. 14-15). Não há, nos casos discutidos, remuneração pelo uso de equipamento para prestar serviço público em sentido estrito. Daí, as empresas não estão obrigadas a usar o equipamento municipal, pois poderão usar outras tecnologias, como rede sem fio e satélites para prestar os serviços aos seus associados. Ademais, as empresas poderão

deixar de prestar tal serviço quando isso lhe for inconveniente ou antieconômico. Se não é o concessionário quem paga pelos equipamentos urbanos e os usa para obter proveito econômico, é justo, plausível que remunere a municipalidade pelo uso destes bens. No desempenho de suas atividades concedidas, prestam serviços por sua conta e risco econômico, deles auferindo lucro ou suportando eventuais prejuízos. Decorrente do princípio da livre iniciativa é a faculdade que tem a empresa de fazer seus investimentos, “competir lealmente e auferir lucros” (SIMM & GONÇALVES, 2018, p. 43). Tal faculdade, todavia, está constitucionalmente condicionada à garantia da justiça social e do bem-estar coletivo.

Como se vê, é indubitável que o agente concessionário atua sob o regime do direito privado em organização e funcionamento, contratando bens e pessoas e praticando atos particulares na administração do seu negócio, com vistas a bem desempenhar o serviço público que lhe foi cometido. Alegar o contrário - como o fizeram as decisões em apreço - é desconhecer que os preços podem ser estabelecidos para remunerar adequadamente o uso privativo de bens públicos. Não se pode confundir o trespasse de serviço público (concessão de serviço, permissão de serviço) com o trespasse de uso de bem público (concessão de uso, permissão de uso, autorização de uso), por que esses institutos são muito diferentes. Estabelecer as modalidades de uso de bens públicos é da competência privativa dos entes federados e não da União.

A fazer-se as distinções referidas e a guiar-se pela observação da fonte material do Direito - a realidade empírica da atividade -, quando do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário com Agravo que reabriu a discussão, o resultado poderá ser diverso. Viver na Sociedade de Risco implica questionar possibilidades de ação e saber que o ocorrido como evento poderia ter sido diferente de como foi, já que a cada seleção feita da realidade, “produzem-se novas possibilidades sobre as quais antes não era possível pensar-se” (DE GIORGI, 2013, p. 121).

Outro caso que reclama a atenção do jurista para orientar-se pela realidade empírica diz respeito à tributação dos bens digitais. A edição da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, alterou a regulação do Imposto sobre Serviços, sobressaindo-se a expressa autorização para tributar novas tecnologias, o combate à guerra fiscal entre os municípios (fixação de alíquota mínima e responsabilização dos governantes por sua inobservância) e a modificação da lista anexa à LC 116/2003. Processos judiciais foram abertos em todo o País para questionar a constitucionalidade do referido diploma legal, ao mesmo tempo em que a doutrina nacional se esforça para dar uma resposta sistemática às demandas do mercado digital “cada vez maior e mais influente” (SANTI, 2017). É preciso verificar, pois, o que a esfera pública e o complexo parlamentar (o lado *input* do sistema da ação administrativa) selecionaram da realidade do mercado digital para fins de redução da complexidade do ambiente, tal como conformado na nova Lista de Serviços (LC 157/2016).

3 A TRIBUTAÇÃO DOS BENS DIGITAIS: ATUALIZAÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 157/16

A Lista de Serviços apresentada na LC 157/2016 modifica a lista anexa à LC 11/2003 quando autoriza a tributação do serviço de computação em nuvem (*cloud computing*) - item 1.03, ao dispor que a elaboração de programas de computadores e

de jogos eletrônicos é fato gerador de ISS, “independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e *congêneres*” (item 1.04) e, finalmente, quando inclui o item 1.09, relativo aos serviços de *streaming*.

No primeiro caso, da computação em nuvem, não há dúvida de que se trata de um serviço na acepção constitucional, uma vez que, por ele, uma pessoa – o cliente – tem acesso ao poder de comunicação já existente na *web*: há a cessão de infraestrutura virtual de Tecnologia de Informação, por exemplo, a hospedagem de máquinas virtuais. A infraestrutura é o serviço (*IaaS*). As duas últimas hipóteses configuram mais do que uma disponibilização de *software*, por que, de fato, o que se põe à disposição do cliente é um sem número de serviços. No *software* convencional, o programa é instalado em uma máquina, há o licenciamento perpétuo: o *SaaS* (*software as a service*), ao contrário, se baseia no uso, cobrando-se do cliente apenas as transações de serviço usadas. No particular, paga-se uma assinatura (baseada no tempo), uma taxa fixa, por estação, por determinado período, durante o qual haverá o direito ao uso ilimitado do serviço (MACEDO, 2017, pp.14-15).

A discussão sobre a incidência de ISS no licenciamento de *software*, considerando-se que há licenciamento de uso do bem intelectual, restou pacificada por decisões do STT (RE 176.626-SP) e do STJ (Resp 814.075-MG), ainda sob a égide do regime anterior. Todavia, diante de edições de leis estaduais que puseram tal exação no campo de incidência do ICMS, foram propostas várias ações no STF. A primeira delas, a ADI 1945, proposta pelo PMDB em 1999, contesta dispositivo de lei estadual (Estado do Mato Grosso), quando a transferência eletrônica de software ainda era feita por meio de disquete. A segunda, ADI 5576, ajuizada pela CNS (Confederação Nacional de Serviços), questiona decreto do Estado de São Paulo e, por fim, a última, a ADI 5958, cuja autora é a BRASSCOM (Associação Brasileira de Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação), questiona o Convênio nº 106/2017, que autorizou os Estados a cobrar ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais, comercializadas por transferência eletrônica. As duas primeiras foram reunidas e pendem de julgamento, segundo informação que consta no sítio do STF na *web*.

A controvérsia estabelecida gira em torno da alegação de bitributação, na medida em que as empresas estão atualmente sujeitas à exação pelo ICMS sobre as operações com software, seja por meio físico, sejam as realizadas por transferência eletrônica de dados, e pelo ISS. Na decisão da Medida Cautelar na ADI 5576, os ministros relatores (Roberto Barroso e Dias Toffoli) entenderam pela competência do ISS, uma vez que não há, aí, fato gerador de ICMS, que consiste em circulação de mercadorias. De fato, é necessário, neste tópico, a distinção entre o que é mercadoria e o que é serviço. O serviço é prestação de bens imateriais (o imposto onera a circulação da riqueza), é intangível e consiste em uso, utilidade, facilidade e conforto. As mercadorias, ao contrário, são tangíveis e sua titularidade, transferível. O que deve ser percebido da realidade empírica, é que, hoje, quase já não há o uso do conteúdo em suporte físico (disquetes, cds, vídeos) e sim uso do conteúdo em um suporte que é físico. Na dicção do Ministro Sepúlveda Pertence, quando do julgamento do RE 176.626, resta claro que o conceito de mercadoria não inclui os bens incorpóreos, como os direitos. Por conseguinte, as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas

de computador são operações que têm como objeto um direito “de uso bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS”.

Como se vê, a tangibilidade é critério constitucional, de modo que o licenciamento ou cessão de uso de programas de computação é diferente de padronização e encomenda, critérios retirados da lei complementar. Em síntese, é o STF quem vai decidir se licenciamento de software cai no campo de incidência do ISS ou não.

No que diz respeito aos serviços de *streaming*, igualmente estabelecidas controvérsias judiciais e doutrinárias. Em que pesem os processos não terem chegado ainda às instâncias superiores, em todo o Brasil, empresas que disponibilizam, sem cessão definitiva, conteúdos de áudio, vídeo, imagens e textos por meio da *web*, vem discutindo com os fiscos municipais a constitucionalidade da inclusão desses serviços como fato gerador de ISS, como na Apelação Cível nº 70077790889, que tramita na 1ª Câmara Cível do TJRS. O argumento central do Relator, que negou provimento ao recurso da empresa impetrante do Mandado de Segurança, foi o que de que “é legal a incidência do ISS sobre a atividade de *streaming* e *download*, pois envolve obrigação de fazer” (BRASIL, TJRS, 2018).

Andrei Veloso advoga a tese da inconstitucionalidade da inclusão dos serviços de streaming na Lista de Serviços, pois, segundo seu entendimento, tal atividade não revela uma obrigação de fazer, na medida em que não corresponde a qualquer esforço humano e pessoal praticado em proveito de terceiro. Para o autor, o conteúdo disponibilizado “já existe” e as empresas apenas cedem temporariamente o direito de acesso. Assim, não caberia a tributação pelo ISS, sob pena de subversão do conceito de serviço pressuposto na Constituição (VELOSO, 2017). Ora, tais alegações não procedem, pois, se o objeto do contrato de *streaming* é a disponibilização temporária de conteúdo de áudio/vídeo por meio da *internet* acessada por *smartphones*, *tablets*, *tv*s inteligentes, computadores e outros dispositivos, há um fazer aí, no sentido de ‘por à disposição’ e não cessão temporária de direito de acesso àqueles conteúdos disponibilizados.

Da mesma forma, improcede a alegação de não há um fazer pessoal e humana em tal contratação, principalmente em uma época (como a de hoje), em que as máquinas fazem tudo por seres humanos e, às vezes, se revestem de forma humana (robôs). O que interessa, no caso, é o fenômeno da imputação: mesmo que toda a cadeia de uma atividade esteja automatizada, sempre há uma pessoa (imputação do Direito) que é responsável pela mesma e que dela tira proveito econômico. Conseqüentemente, reconhece-se que há, na contratação, um prestar, um serviço que revela a capacidade contributiva de alguém que põe ao alcance de outrem, onerosamente, um uso, uma facilidade, utilidade ou conforto. Sob esse aspecto, é dever do legislador tributário conformar tal âmbito da realidade.

Diante da complexidade da realidade da tributação, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. É ao legislador complementar, invocando a norma contida no art. 146, III, da Constituição quem cabe definir um tributo e suas espécies “desde que seja para dispor sobre conflitos de competência” (BARROS CARVALHO, 1993, p. 139).

Poderá, também, mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto, e definir a lista de serviços sobre os quais incide o ISS (essa última possibilidade é construção pretoriana). O legislador municipal é livre para criar e disciplinar o ISS, somente contido pelo próprio texto constitucional, tanto que é reconhecida, pelo Judiciário, a interpretação analógica da lista de serviços.

Assim, observando-se a natureza empírica das operações ('das coisas'), é possível afirmar a adequação feita pela lei complementar, ao incluir o *streaming* como fato imponível para o ISS. Tal tributo é um imposto (vincula-se a uma situação de fato que se constitui em objeto de imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva, isto é, uma situação que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem relação alguma, nem sequer de fato com a atividade do poder público) que recai sobre a circulação de serviços de qualquer natureza, compreendendo-se por serviço a venda de bens imateriais (noção econômica), isto é, bens que não têm extensão corpórea e são permanência no espaço, e não a simples atividade decorrente de contratos de 'prestação de serviços' (fornecimento de trabalho). Como todo imposto, o ISS é instrumento estatal para a captação de parte da riqueza produzida pela comunidade, que a ela retornará ou sob a forma de serviços públicos ou para custear os encargos estatais. Operações realizadas de prestação de serviços a terceiros, com habitualidade, com remuneração e finalidade de lucro, são situações fáticas que se consubstanciam no fato imponível do ISSQN (MORAES, 1975, pp.42;121).

Nas condições supra descritas, a doutrina se esforça para construir respostas sistemáticas para a solução das controvérsias que surgem a propósito da interpretação e aplicação das normas tributárias e fiscais e para discutir as bases de uma reforma tributária em curso no País. Eurico De Santi, por exemplo, com fundamento na obra de Frydman, defende a utilização de normas técnicas para a regulação de relações pessoais e procedimentais, e aduz que é o momento de repensar a relação dessas normas e as regras jurídicas, na medida em que, segundo ele, "o Direito não pode responder a certas demandas da sociedade, principalmente após o início da globalização". Assevera, ainda, que tais normas decorrem da própria natureza das coisas, ou seja, das necessidades da vida social (SANTI, 2017). Todavia, o jurista não explicita o que são as referidas normas técnicas e nem o que entende por 'natureza das coisas'. Por conseguinte, é preciso compreender o conceito de 'natureza das coisas' tal como formulado pela teoria do direito, assumindo que é possível utilizá-lo na solução dos casos práticos (na tarefa de interpretação e aplicação do Direito) ou como fonte de direito subsidiária ou com parâmetro crítico, para discutir a correção de decisões concretas dos tribunais.

4 O RECURSO À 'NATUREZA DAS COISAS' NA CONCREÇÃO DAS NORMAS FISCAIS E TRIBUTÁRIAS

A expressão 'natureza das coisas' aplicada à teoria das fontes do direito pode significar muitas coisas e não há acordo sobre o seu conteúdo ou mesmo sobre a sua função. A finalidade das teorias sobre a natureza das coisas está em criticar as ideologias que o racionalismo engendra e "restaurar no campo do direito, o método de observação dos fatos sociais" (VILLEY, 1978, p. 45). Na noção de natureza dos modernos, está incluído o mecanismo vinculante dos fenômenos materiais entre si – relações

de causalidade eficiente, e, assim, não se pode atribuir à natureza mais do que papel secundário, não tem a função de 'fonte do direito'. Ao jurista criador de normas, a natureza das coisas oporá certas condições à sua fantasia: "o Parlamento inglês pode fazer tudo, menos transformar um homem em mulher." Se somos livres para eleger os fins, a natureza das coisas nos indica os meios possíveis. Mas isso é apenas uma barreira frágil, pois pouca coisa é indicar ao legislador os meios possíveis, já que muitas coisas são "possíveis": "Hitler pode, sem que aparentemente lhe proibissem as leis da natureza das coisas, enviar todos os judeus aos fornos crematórios" (VILLEY, 1978, p. 38).

Reduzido a um papel subsidiário, de limite à arbitrariedade do homem na criação do direito, o conceito de natureza das coisas aparece também esboçado na obra da jurisprudência romana, ainda que seu pensamento fosse mais conectado à filosofia adversa (D.49.8.3,1).² Tal concepção minimizadora é solidamente arraigada nos nossos hábitos de pensamento. Montesquieu, tributário da mesma filosofia racionalista, reconhece à "natureza das coisas" um papel mais importante e absorvente. "As leis, no seu sentido mais amplo, são relações necessárias que derivam da natureza das coisas e, nesse sentido, todos os seres têm suas leis", assevera na abertura do Livro I (MONTESQUIEU, 1979, p. 23). Segundo tal entendimento, as ciências causais absorvem toda a liberdade e, sob um nome novo, afirma-se um direito natural, "ditado por natureza" que afoga a liberdade do legislador sobre um determinismo natural.

O jusnaturalismo moderno (dos séculos XVII e XVIII), por outro lado, deforma o conceito clássico de 'natureza das coisas' por que concebe o direito natural como um direito deduzido da razão humana e acaba confundindo o direito natural com o direito racional. Com efeito, isto é um contrassenso, na medida em que se o direito natural fosse verdadeiramente um direito da razão, a noção de natureza das coisas seria diretamente contrária a ele, já que nos termos do conceito clássico (aristotélico-tomista), o direito deve ser retirado da observação de toda a natureza, que é mutável, e de nenhum modo da razão humana. Ademais, há um segundo contrassenso em tal aproximação, pois, se por direito natural se entende um conjunto de normas expressas constituídas de uma vez para sempre pela razão, no coração do método da natureza das coisas está a adaptação às novas situações. Por isso, é aqui essencial a 'volta à tradição', recomendado por Gény, para sumariar a noção clássica de "natureza das coisas" que dominou o espírito dos juristas até pelo menos o século XIV, e encontra a sua explicação no sistema filosófico do direito natural clássico e na jurisprudência romana (GROSSI, 1991, p. 30). Ainda que os clássicos reconheçam um lugar considerável ao direito positivo, emanado do poder legislativo, consideram ser o direito posto também fundado na natureza das coisas, já que, por natureza, existem as cidades e nelas, os dirigentes encarregados de ordenar a convivência humana através de normas precisas. É precisamente a conciliação entre uma concepção mínima e uma concepção máxima de natureza das coisas que o projeto do pensamento contemporâneo, de retomada da filosofia clássica, busca. Tal movimento não bate de frente, contudo, com o positivismo jurídico, por que tão somente busca conciliar posições contrapostas.

² Paulo. Respostas, livro XVI – "(...)sem causa se apela da sentença a que não se pode obedecer pela natureza das coisas" (GARCÍA DEL CORRAL, 1989, p. 826)

No pensamento contemporâneo, há os que como Gény e Larenz, aduzem ser o conceito de 'natureza das coisas' uma verdadeira fonte de direito subsidiária, capaz de fazer frente às insuficiências da lei e os que, como Poulantzas, lhe reconhecem um caráter principal (POULANTZAS, 1965, p. 15). Larenz, por sua vez, assevera que o conceito de 'natureza das coisas' diz respeito ao conhecimento do ser e do dever-ser, do ser material e do ser espiritual, da realidade e do valor. Segundo ele, na 'natureza das coisas' reside um subsídio que transcende a mera facticidade e penetra no que é suscetível de sentido e de valor. As coisas invariáveis do homem devem ser consideradas pelo Direito. Em conexão com a igualdade, a observação da natureza das coisas exige uma discriminação materialmente adequada. Critério teleológico-objetivo de interpretação, a consideração da natureza das coisas entra em questão sempre que não se possa supor que o legislador tenha querido desatendê-la. Quando a imputação legal falseia de modo grosseiro a natureza das coisas, a jurisprudência dos tribunais pode corrigir isso mediante o desenvolvimento do 'direito judicial', superador da lei. Se o legislador passar por cima ou depreciar a natureza das coisas, configurando o mundo conforme seus desígnios arbitrários, terá a regulação corrigida pelos tribunais. Advém daí que, para Larenz, o conceito de natureza das coisas é critério para saber se uma diferenciação é materialmente adequada, serve para o preenchimento de lacunas da Constituição e das leis. As deduções a partir do conceito requerem uma solução com exclusão de outras possibilidades de solução materialmente adequadas (LARENZ, 1989, pp.242 et seq).

Já a tese de Poulantzas é, ela mesma, sobre a dialética do fato e do valor, isto é, sobre a ontologia jurídica que constitui o centro do conceito de 'natureza das coisas'. Em seu projeto, Poulantzas procura fazer um amplo estudo ontológico do direito, em combinação com a Sociologia do Direito de Weber e empregando a síntese do marxismo com a fenomenologia existencialista de Sartre. Afirma ele que é possível produzir uma teoria do direito natural fundada na unidade dialética entre o fato e o valor, pois o homem pode existir e agir em virtude dos valores que estão embutidos em seus projetos e tais valores existem por que o homem existe. Daí que o direito pode ser concebido como uma estrutura feita tanto de fatos quanto de valores, *verbis*:

[...] é a existência concreta e a práxis humana, a natureza das coisas como a totalidade histórica do fato e do valor, que estruturam geneticamente os critérios axiológicos da avaliação de uma ordem jurídica positiva. (...) Esses valores não constituem um universo utópico qualquer, ditado por uma pretendida essência humana, eles constituem ao mesmo tempo de 'dados' e de 'tarefas' que o homem descobre na medida em que ele existe historicamente e 'praticamente', na medida em que se crê em novas condições de existência de práxis. Esses valores podem ser designados como direito natural, porque é precisamente em 'função' deles que o direito positivo é avaliado além de uma veneração do fato realizado" (POULANTZAS, 1965, pp.348-349)

O que há em comum a todas estas teses é a reação contra os excessos do culto ao texto e à abstração jurídica. À noção clássica de 'natureza das coisas' se agrega ainda o conceito contemporâneo de 'estrutura do âmbito material regulado', que são os dados factuais, em relação aos quais nem o legislador pode alterar o que quer que seja e que ele toma em consideração de modo racional quando vai elaborar qualquer regulação. A questão de se saber qual é a interpretação materialmente adequada só pode ser res-

pondida se for tomada em consideração na sua especificidade e na sua estrutura particular a coisa de cuja regulação se trata a norma ou complexo de normas. Isto se torna claro quando uma norma ou complexo de normas quer regular um extenso setor da vida, sem que se possam retirar da lei indicações mais concretas sobre a delimitação deste setor (norma relativa à empresa, à ciência, à arte, à concorrência, às profissões liberais, ao regime dos seguros, às telecomunicações, às mídias digitais, etc.). Friederich Müller criou a expressão 'domínio da norma' para estes setores a que está orientada uma regulação (o segmento da realidade social na sua estrutura fundamental, que o programa da norma escolheu ou criou parcialmente como âmbito de sua regulação) a partir da observação de que a norma jurídica não é nenhuma forma vertida autoritariamente na realidade, mas uma consequência ordenadora e disciplinadora a partir da estrutura material do próprio setor social regulado (MÜLLER, 1993, pp.189-197).

A consequência disso é que as estruturas materiais previamente dadas acabam por ser critérios objetivos de interpretação. Em caso de dúvida, presume-se que a lei tentou fazer uma regulação materialmente adequada, pois o legislador não pode conscientemente se sobrepor a tais estruturas, sob pena do resultado ser manifestamente absurdo. Em ampla medida, as estruturas materiais do domínio da norma são idênticas à natureza das coisas, pois, se o jurista liga ao conceito de natureza das coisas à concepção de uma ordem ancorada nas coisas, isto é, nas próprias relações da vida, há um elemento normativo a extrair do próprio ser. Para a concepção de 'domínio da norma', se o setor da vida é regulado, a regulação só é materialmente adequada enquanto se ajuste à sua estrutura material: o "se" de uma regulação não pode ser questionável, mas apenas o seu "como", dentro do quadro já traçado. Quando a natureza das coisas desenha uma regulação, isso também é um critério de interpretação teleológico-objetivo.

Na dimensão real/fática, a preocupação dos juristas é a eficácia social; na dimensão ideal/crítica, a tônica é posta no aspecto da correção moral das decisões jurídicas. Daí, passa a ser importante a teoria do discurso e da argumentação, que faz valer a tese de que entre demonstrabilidade e arbitrariedade exista o terceiro elemento, qual seja, a racionalidade: "racional é quem submete seus juízos morais a uma argumentação racional," já argumentou Robert Alexy (ALEXY, 2013).

Nas condições supra descritas, a utilizar-se um conceito de 'natureza das coisas' ou de 'domínio da norma' na interpretação e aplicação das normas fiscais e tributárias, necessariamente, os dados da realidade empírica das atividades devem ser sempre considerados. Assim, no caso das redes subterrâneas, houve a concretização do princípio da justiça distributiva, pois a relação contratual que se estabeleceu entre o Estado-Município e recorrida tem o caráter da justiça distributiva uma vez que trata diferentemente as pessoas porque é o tipo de justiça que se manifesta na distribuição dos bens políticos, ou de atribuição de vantagens ou desvantagens, direitos ou deveres aos indivíduos pertencentes a uma determinada categoria, equiparando-se pessoas (homens e mulheres na relação conjugal; trabalhadores e patrões na relação de trabalho), em relação a determinadas coisas: os objetos distribuídos (relação entre o todo e as partes).

Da mesma forma, a considerar a realidade empírica atual dos licenciamentos e elaboração de software, feitos diretamente “pela nuvem” e a forma como operam os diversos serviços de *streaming*, e diante da magnitude econômica do mercado digital, não poderá haver dúvidas no sentido de que é devido ISS – imposto sobre serviços – sobre tais operações. Ou por que o legislador tributário, no exercício de sua competência constitucional assim delimitou ou pela própria ‘natureza das coisas’, é devida a exação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nas sociedades complexas, a tarefa do sistema jurídica é, precisamente, a redução da complexidade, pois, restando o sistema cego em relação ao sistema da política, enxerga apenas o seu código interno (legal/ilegal) e determina, por conta própria, o que é Direito. Como consequência, aquilo que aparece como realidade é apenas o resultado de uma seleção, que transforma irregularidades em regularidades. Na medida em que o futuro é aberto (tudo pode acontecer), o risco é precisamente o ‘aquilo que não se sabe’. Daí, quando o legislador municipal ou o legislador tributário tomam decisões, não têm como prever desdobramentos que não teriam ocorrido se a decisão fosse outra.

No primeiro caso relatado, o risco – o que não se conhecia – foi a resistência judicial que as empresas concessionárias de telecomunicações opuseram à cobrança de preço pela utilização das redes de infraestrutura pública, para a prestação de seus serviços. Ao guiar-se pela observação da fonte material do Direito – a realidade empírica da atividade e pela ideia de justiça distributiva, o legislador municipal pode exigir remuneração pelo uso de bem comum do povo de pessoas que prestam serviços públicos, em regime de concorrência e com intenção de lucrar, fazendo com que, de alguma forma, os titulares do bem – os munícipes – participassem indiretamente do resultado da atividade econômica que se exerce com a sua coisa (o subsolo da cidade). Ao investir os valores pagos a título de remuneração pelo uso privativo dos bens comuns na melhoria das condições de vida de todos os munícipes, o Município só estará ‘devolvendo’, sob a forma de serviços e bens, parte do lucro obtido pelos concessionários. Admitir o contrário é desconhecer regra básica de justiça distributiva, pois sob qual título algumas pessoas - os concessionários – podem obter lucro utilizando aquilo que é de todos, ou cuja titularidade é indeterminada? Guiado pela ‘natureza das coisas’, ou pelas regras próprias do setor regulado (a prestação de serviços de telecomunicações por redes de infraestrutura), pode o legislador municipal criar regra materialmente adequada.

Nos dois últimos casos relatados, o legislador tributário, igualmente guiando-se pela realidade das operações, pode criar regulação adequada, título de exação, pelo ISS, do *software* e do *streaming*. As objeções de inconstitucionalidade da lei opostas pelos contribuintes, por parte do Judiciário e da doutrina não se sustentam precisamente porque desconsideram completamente a natureza das coisas e o âmbito material regulado, construindo ficções que não encontram eco na realidade da prestação do referido serviço, nem no ordenamento jurídico.

Em síntese, é deveras importante que os tribunais nos quais tramitam as ações ora discutidas adotem uma postura realista, que parta da realidade das atividades,

para julgá-las, pois, ao argumento da redução da complexidade do ambiente se incrementará ainda mais a complexidade do sistema, uma vez que se imporá aos interessados normas contraditórias, não sistemática. É preciso “não jogar fora a criança com a água da bacia”, sob pena de continuar a afogar os tribunais com milhares de processos, sem falar na insegurança jurídica gerada com o contínuo desgaste do valor e função da legislação.

. Como se constata, a decisão desconsiderou completamente a natureza das coisas ou o âmbito material regulado, construindo uma *ficção* que não encontra eco na realidade da prestação do referido serviço e nem no ordenamento jurídico. Parece, no caso, que o STJ, “jogou fora a criança com a água da bacia” e ao tentar reduzir a complexidade do ambiente, incrementou a complexidade do sistema, por que impôs aos municípios brasileiros o ônus de continuar a discutir judicialmente a questão via recurso extraordinário, que, não aceitos, obrigam à oposição de embargos, à interposição de agravos e assim por diante, afogando os tribunais com milhares de processos, sem falar na insegurança jurídica gerada com a mudança abrupta de orientação. Em conclusão, é preciso afirmar a impossibilidade de o Judiciário decidir contra os preceitos fundamentais da Constituição e do Estado de Direito ou mesmo a despeito da obrigatoriedade de fundamentação racional das decisões judiciais, pois isso é abrir mão de sua missão constitucional, a saber, distribuir a Justiça (o seu de cada um).

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Minha Filosofia do Direito**. Registro de Palestra realizada em 2013, na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. STF. **SS 3593/RS. Suspensão de Segurança**. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgado em 03/09/2009. In:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28COBRANCA+USO+DE+BENS+PUBLICOS%29%29+E+S%2EPRES%2E&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/ya5byrqb>, acessado 27nov2018.

BRASIL. STF. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 494.163** Rio de Janeiro. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgado em 22/02/2011. In:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620561>

acessado 27nov2018

BRASIL. TJRS. **Apelação Cível nº 70008167884**. 2ª. Câmara Cível. Rel. Des. João Armando Bezerra Campos. Julgado em 23/11/2005. In: <http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc> acessado 27nov2018

BRASIL. TJRS. **Apelação Cível Nº 70 023 299 902**. 21ª. Câmara Cível. Rel. Desa. Liselena Schifino Robles Ribeiro, julgado em 09/04/2008. In:

<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc> acessado 27nov2018

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.005.878**. São Paulo. Rel. Min Gilmar Mendes. In: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5079201>, acessado 27nov2018.

BRASIL. STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945**. Mato Grosso. Rel. Min. Carmen Lúcia. In: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>, acessado 27nov2018.

BRASIL.STF. **Recurso Extraordinário 176.626**. São Paulo. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. In: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1586587> acessado 27nov2018.

BRASIL. TJRS. **Apelação Cível 70077790889**. Rel. Des. Sérgio Luiz Grassi Beck. In: <https://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>, acessado 27nov2018.

DE GIORGI, Raffaele. **Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

DE GIORGI, Raffaele. A Administração Pública na Sociedade Complexa. **Revista da Faculdade de Direito da FMP** nº 08. Porto Alegre: FMP, 2013, pp. 119-128.

DI PIETRO, Maria Sylvia. **Uso Privativo de bem público por particular**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FGV DIREITO-SP. **Observatório da Reforma Tributária**. Pesquisa. Disponível in: <https://direitosp.fgv.br/node/43712> Acessado 28nov2018.

GARCÍA DEL CORRAL, Ildfonso. **Cuerpo del Derecho Civil Romano**. Tomo 3. Ed Facsímile. Valladolid: Lex Nova, 1989.

GRAU, Eros Roberto. Constituição e Serviço Público In: GRAU, Eros Roberto, GUERRA FILHO, Willis Santiago (orgs). **Direito Constitucional. Estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001.

GROSSI, Paolo. Pagina Introdutiva (Ripensare Gény). **Quaderni Fiorentini. Per la storia del pensiero giuridico moderno**. Nº20. François Gény e la scienza giuridica del Novecento. Milano: Giuffrè, 1991

MACEDO, Alberto. **Tributação de softwares pelo ISS e os potenciais conflitos com o ICMS**. In: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/tributacao_de_softwares_pelo_iss_e_os_potenciais_conflitos_com_o_icms_19.04.2017_v.2_0.pdf, acesso em 27nov2018.

MODERNE, Franck. Les Transcriptions Doctrinales de L'Idée de Service Public. In: MODERNE, Franck et MARCOU Gérard (éds). **L'Idée de Service Public dans le droit des États de L' Union Européene**. Paris: L'Hartmattan, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis**. São Paulo: Abril Cultural, 1979, Coleção 'Os Pensadores'.

PORTO ALEGRE, Procuradoria-Geral do Município. **Parecer nº 1096/04**. Relatora: Vanesca Buzelato Prestes. In: http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/pgm/usu_doc/P1096_04.pdf, acesso em 27nov2018.

POULANTZAS, Nicos. **Nature des choses et Droit. Essai sur la dialectique du fait es de la valeur**. Paris: Librairie Général de Jurisprudence, LGDL, 1965.

PRESTES, Vanesca Buzelato. As redes de Infra-estrutura Aéreas e Subterrâneas e a Relação com o Poder Local – Obrigatoriedade de licenciamento e possibilidade de cobrança pela

utilização de bem público. **Revista Interesse Público**. Vol 07. Porto Alegre: Editora Nota Dez, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEROBA, Luiz Roberto; ALHO NETO, João. **Tributação na Era Digital. Projeto Nossa Reforma Tributária: Desafios da era digital**. São Paulo: FGV, 2017. *Online*. Disponível in: <http://santiadvblog.blogspot.com/2017/10/nossa-reforma-tributaria-desafios-da.html>

SIMM, Camila Beatriz; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Reflexões acerca da substituição tributária progressiva do ICMS e o princípio da livre concorrência a partir da análise econômica do Direito. **Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Volume 38.1. jan/jun. Fortaleza: UFC, 2018, pp.41-64. In: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/3061/73313>, acessado 27nov2018.

TABORDA, Maren Guimarães. Administração Fiscal na Sociedade Complexa. O caso da constituição dos créditos não tributários no Município de Porto Alegre. In: NERY, Cristiane da Costa; CAMPELLO, Geórgia. (Orgs.) **Direito Municipal em Debate**. Vol 2. Belo Horizonte, Ed. Fórum, 2014.

TABORDA, Maren Guimarães. Notas sobre o princípio da publicidade e o dever de fundamentação dos atos administrativos e das decisões judiciais. In: GESTA LEAL, Rogério; SANTOS, Rafael Padilha; DEMARCHI, Clovis (orgs.). **Estado, Mercado e Sociedade: perspectivas e prospectivas**. Dados eletrônicos. Itajaí: UNIVALI, 2017, pp. 159-183.

VELOSO, Andrei Pitten. **Reforma do ISS (LC 157/2016): tributação de novas tecnologias e combate à guerra fiscal entre os Municípios**. In: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/reforma-do-iss-lc-1572016-tributacao-de-novas-tecnologias-e-combate-a-guerra-fiscal-entre-os-municipios/17321>, acessado 27nov2018.

VILLEY, Michel. **Metodo, Fuentes y Lenguaje Juridicos**. Buenos Aires: Gheresi Editor, 1978.

Submetido em: 30 nov. 2018. Aceito em: 27dez. 2018.

