

ENTRE “TIPOS” E “CONCEITOS”: OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS POR MEIO DE NOVAS TECNOLOGIAS

Lázaro Reis Pinheiro Silva

É perceptível o impacto das novas tecnologias sobre o consumo de bens e serviços nas últimas duas décadas. Se até o final do século passado era comum adquirir CD's e DVD's em grandes lojas de departamento, igualmente corriqueira é a atual possibilidade de se obter, por meio de *download*, arquivos eletrônicos de conteúdo audiovisual dos mais recentes lançamentos do mercado fonográfico.

Também não causa assombro a afirmação de que, provavelmente, estas novidades tornar-se-ão obsoletas em breve, já que as novas tecnologias caminham a passos largos, fornecendo a todo momento novos bens e serviços, ou, em alguns casos, novos mecanismos de acesso aos mesmos bens e serviços que já se encontravam disponíveis aos consumidores. O emprego de impressoras 3D, por exemplo, vem sendo testado inclusive na confecção de próteses ortopédicas e simulacros de ossos, impactando sobremaneira tratamentos cirúrgicos, sem contar os diversos bens e utilidades que já podem ser produzidos por meio de tal tecnologia, como peças automotivas, móveis e utensílios domésticos, o que certamente influenciará o consumo dos indivíduos.¹

Referidas mudanças tem um inegável impacto no Direito Tributário e, mais especificamente, no adequado exercício das competências impositivas. Exemplo deste impacto pode ser encontrado no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 330.817/RJ, por meio do qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a imunidade prevista no art. 150, VI, *d* da Constituição da República alberga o *livro eletrônico*, bem como o respectivo *suporte*, popularmente conhecido como *e-book*, além do *audiobook* ou *audiolivro*, por meio do qual é veiculado o conteúdo de livros eletrônicos gravados em áudio.² Adentrando ao exame do *signo*

1 <https://super.abril.com.br/tecnologia/a-revolucao-das-impressoras-3d/>. Consulta em 31.01.2018.

2 STF – Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em 08.03.2017.

linguístico “livro”, o excelente voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, toma em consideração a circunstância de que, ao longo da história civilizatória humana os livros já foram confeccionados a partir dos mais diversos suportes – desde entrecasca de árvores a placas de madeira e pergaminhos, estes últimos provenientes de peles de animais –, sustentando ainda a necessidade de uma interpretação histórica e teleológica do instituto da imunidade, além da interpretação evolutiva estudada por Luís Roberto Barroso em obra clássica acerca da interpretação constitucional.

Ademais do exemplo invocado, em diversas outras situações enfrentadas pelo STF o emprego de um determinado *signo* pelo texto constitucional com o escopo de definir materialidades tributáveis não obsteu evoluções interpretativas necessárias à própria manutenção da supremacia da Constituição. É o caso do indeferimento da medida cautelar na ADI 1.945/MT, por meio da qual se discute a constitucionalidade de lei do Estado do Mato Grosso que, dentre outras prescrições, estabeleceu a incidência do ICMS sobre *softwares* adquiridos através de transferência eletrônica de dados.³ Naquela ocasião, prevaleceu no STF o entendimento de que, se é possível a incidência do ICMS sobre a venda dos chamados *softwares de prateleira*, comumente disponibilizados no comércio varejista, não há porque se distinguir quando a circulação de mercadoria opera-se virtualmente, através de *download*.

Estamos a perceber, que ao delinear o âmbito das competências impositivas dos entes políticos, seja reservando as respectivas materialidades através de *caracteres* como “*serviços de qualquer natureza*”, “*operações relativas à circulação de mercadorias*” ou “*operações de crédito, câmbio e seguro*”, seja por meio da previsão de imunidades constitucionais como a do *livro*, o texto constitucional se vale de *signos linguísticos* cujo sentido há de ser precisamente auscultado, a fim de que nenhum ente tributante venha a desbordar os limites da parcela de *poder tributário* que lhe foi reservada pelo Constituinte, através da norma de competência. Referidos *signos* são tomados como verdadeiros *conceitos classificatórios*, no sentido de que definem precisamente todos os elementos

Órgão julgador: Tribunal Pleno. DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017. Consulta em 31.01.2018.

3 STF – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, Rel. Min. Octávio Galloti. Rel. para acórdão: Min. Gilmar Mendes. Julgado em 26.05.2010. Órgão julgador: Tribunal Pleno. DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011; EMENT VOL-02480-01 PP-00008; RTJ VOL-00220-01 PP-00050. Consulta em 31.01.2018.

característicos que haverão de estar presentes na situação fática, a fim de que se possa subsumir o conceito do fato ao conceito da norma.

A delimitação precisa das competências impositivas é um reclamo do princípio federativo, uma das vigas mestras da nossa ordem constitucional. Como leciona Roque Carrazza, as normas constitucionais que delimitam as competências tributárias veiculam um duplo comando, na medida em que tanto habilitam a pessoa política destinatária a instituir os tributos de sua competência, como proíbem as demais de fazê-lo.⁴ No mesmo sentido vêm as clássicas lições de Geraldo Ataliba, para quem a *rigidez na repartição da competência tributária tem caráter jurídico* em nosso sistema constitucional, e teria por escopo obviar a bitributação jurídica, por meio da superposição de competências tributárias, além de assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência em matéria tributária.⁵

A partir da concepção de rigidez do nosso sistema, prevalece na doutrina a ideia de que o texto constitucional empregou *conceitos fechados* na delimitação das competências tributárias – ainda quando impropriamente chamados de “*tipos fechados*”. Não obstante, eventos mais recentes tem trazido à superfície uma antiga discussão metodológica: ao delimitar as competências impositivas, descrevendo os aspectos materiais das hipóteses de incidência tributária, o constituinte empregou apenas *conceitos fechados* ou, ao contrário, fez uso de *tipos*?

Após observar distintos usos do vocábulo *tipo* no Direito, Misabel Derzi leciona que há um sentido comum para o emprego da palavra, a significar a atitude de “*abstrair as particularidades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo*”, de modo que “*tipo será, então, o que resultar desse processo de abstração generalizante, vale dizer, a forma média ou frequente, ou aquela especialmente representativa, ou ainda, o padrão normativo ideal*”.⁶ Em que pese *conceitos* e *tipos* sejam ambos decorrentes de abstrações realizadas em momento pré-jurídico, ou seja, antes da produção do texto legislado, trata-se de estruturas que se distinguem pelo grau de precisão, já que os *conceitos* ou *conceitos classificatórios*⁷ são

4 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 31ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2017, p. 615.

5 ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 30.

6 DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 47.

7 “Um conceito está fixado por meio da sua definição, de tal modo que haja de aplicar-se a um evento concreto ou situação de facto só quando e sempre que se possam nele encontrar o

caracterizados pela rigidez de suas notas características, de modo que não estando presentes na situação fática *todos os elementos que o compõe*, não estará configurada a situação hipotética descrita no texto normativo; já o *tipo* é dotado de significativa abertura, de flexibilidade estrutural, de modo que nele “*há sempre notas, características, não necessariamente constantes em todos os objetos que abrange, mas que permitirão distinguir o típico do atípico*”.⁸

Examinando a jurisprudência do STF é possível perceber uma prevalência da concepção de que as normas constitucionais definidoras das competências tributárias se utilizam de *conceitos*, e não de *tipos*. Esta, aliás, foi a linha adotada pela Corte ao assentar a não incidência do imposto sobre serviços (ISS) sobre locação de bens móveis, por exemplo, o que, inclusive, rendeu ensejo à edição da Súmula Vinculante nº 31: entendeu-se que o *conceito* de serviço implica necessariamente um *fazer*, de modo que estando ausente esta *nota distintiva*, impossível configurar-se a hipótese de incidência do tributo municipal.

Note-se, todavia, que o emprego de *conceitos* na delimitação das competências tributárias não impediu o trabalho do intérprete maior da Constituição, permitindo-lhe adequar o texto magno às evoluções tecnológicas, como se infere do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.945/MT e do RE nº. 330.817/RJ, acima referidos. O fato de tomar em consideração que há um *conceito* de mercadoria não impediu o STF de, ainda que em caráter cautelar, indeferir a medida liminar requestada e admitir a possibilidade de tributação sobre a *mercadoria* cuja circulação opera-se apenas eletronicamente, através de *download*; no mesmo sentido, foi investigando o *conceito* de *livro* que o Supremo alcançou a percepção de que as novas tecnologias reclamavam uma interpretação teleológica do preceito constitucional que lhe assegura imunidade.

conjunto das notas características da definição. Esta proposição não vale para o tipo. As notas características indicadas na descrição do tipo não precisam, pelo menos algumas delas, de estar todas presentes; podem nomeadamente ocorrer em medida diversa. São com frequência passíveis de gradação e até certo ponto comutáveis entre si. Consideradas isoladamente, só têm o significado de sinais ou indícios. O que é decisivo é, em cada caso, a sua conexão na realidade concreta. Se uma determinada situação de facto se pode ou não ordenar ao tipo é algo que não pode, nestes termos, ser decidido consoante contenha ou não todas as notas características tidas como imprescindíveis. Trata-se antes de se saber se as notas características tidas como típicas estão presentes em tamanho grau e intensidade que a situação de facto no seu todo corresponda à imagem fenomênica do tipo. O tipo não se define, descreve-se. Não se pode subsumir à descrição do tipo; mas pode-se, com a sua ajuda, ajuizar se um fenómeno pode ou não integrar-se no tipo”. LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 307.

8 DERZI, Misabel. *Op. cit.*, p. 64

Aqui, estamos com Simone Rodrigues Costa Barreto, quando afirma em sua obra que *“por mais fechados que sejam os conceitos referidos pelo constituinte na outorga da competência tributária, eles comportam um mínimo de abertura, tão somente com o escopo de alcançar o processo evolutivo dos tempos”*.⁹ Mais adiante, a autora sustenta que o advento da internet levou a uma mutação do conceito constitucional de mercadoria, de modo a abarcar bens virtuais, *“sob pena de uma operação nitidamente mercantil ficar excluída da competência tributária dos Estados”*, o que, redundaria em agressão ao equilíbrio federativo que o Constituinte buscou assegurar através da repartição rígida das competências impositivas.

Ocorre que ao julgar o RE nº 651.703/PR, a respeito da incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde, o STF trilhou caminho distinto daquele de há muito consolidado. Em suma, afastou a concepção firme de que o *conceito de serviço* remonta ao sentido tradicionalmente empregado no Direito Civil¹⁰, consistente em uma prestação de fazer, para agasalhar um *conceito econômico de serviço*, assim entendido como *“oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”*¹¹

Percebe-se que esta é uma definição marcadamente fluida, residual, que produz uma acentuada zona de penumbra a dificultar uma definição precisa dos limites da competência impositiva dos Municípios. No entanto, parece que o STF tomou esta circunstância em consideração ao decidir, extraindo-se do voto do relator a ideia de que a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, que define os serviços tributáveis pelo ISS, seria um *contraponto a este “conceito econômico (juridicizado) de serviços que tem abertura semântica e vaguidade razoáveis”*.¹²

Ora, com o devido acatamento ao posicionamento encampado pelo STF, ao afastar-se do conceito de *serviço* consolidado em sua jurisprudência – e que

9 BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 160.

10 BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza*. In: SOUZA, Priscila de (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do Sistema Tributário – 1ª ed.* – São Paulo: Noeses: IBET, 2017, p. 1.079.

11 STF – Recurso Extraordinário nº 651.703, Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em 29.09.2016. Órgão julgador: Tribunal Pleno. DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017, p. 33. Consulta em 31.01.2018.

12 *Idem*, p. 29.

permitia uma distinção mais segura do conceito de *circulação de mercadorias* – o Tribunal acabou por comprometer o equilíbrio federativo, arranhando a competência dos Estados para tributar operações econômicas realizadas por meio de novas tecnologias, que não obstante realizadas exclusivamente por meio eletrônico e, portanto, *imateriais*, traduzem autêntica *operação de circulação de mercadoria*, a ensejar a incidência do ICMS.

Voltando às lúcidas ponderações de Simone Rodrigues Costa Barreto acerca do ICMS, à vista do progressivo avanço tecnológico seria possível antever uma “*drástica redução de sua arrecadação, se excluídas de seu âmbito de incidência as operações mercantis cujo objeto seja um bem virtual, dada a intensidade delas nos dias atuais*”.¹³

E nem se diga que o caráter taxativo da lista de serviços anexa à LC nº 116/03 se encarregará de afastar os eventuais conflitos entre Estados e Municípios. Prova disso é a recente alteração introduzida pela LC nº 157/16, que incluiu um novo subitem dentre os *serviços de informática e congêneres*, assim definido:

“1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuições de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”.

Mesmo a ressalva da “cessão definitiva” não parece solucionar as dificuldades que a aplicação do subitem ensejará. É que a transferência de tais conteúdos envolve uma licença, nos termos da Lei 9.610/98, que pode assumir distintos formatos e extensões, o que não interfere com o substrato da operação econômica. Logo, a natureza não definitiva da cessão não implica necessariamente o afastamento do caráter mercantil da circulação jurídica do bem imaterial.

Presente este contexto, percebemos, portanto, que os novos tempos estão a clamar por uma postura vigilante dos intérpretes, de modo a antever e corrigir virtuais distorções na tributação de bens e serviços, potencialmente vindouras em razão dos drásticos avanços tecnológicos no mercado consumidor. Lado outro, é necessária uma extrema cautela, além de firme devoção às bases do nosso sistema constitucional tributário – que é estruturalmente rígido quanto à

¹³ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Op. Cit.*, p. 164.



definição das competências impositivas –, a fim de que ele não se torne ainda mais complexo e propício aos conflitos entre os entes federativos.

Lázaro Reis Pinheiro Silva. *Procurador do Estado de Goiás. Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET.*

A opinião aqui manifestada representa posição exclusiva do autor, não significando a posição institucional de quaisquer órgãos a que esteja vinculado.