

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PEDRO INGRISANI BRANCO

**CONFLITO ENTRE ICMS E ISS EM AMBIENTE VIRTUAL: UM ESTUDO  
PAUTADO NA CONCEITUAÇÃO CONSTITUCIONAL**

CURITIBA

2023

PEDRO INGRISANI BRANCO

**CONFLITO ENTRE ICMS E ISS EM AMBIENTE VIRTUAL: UM ESTUDO  
PAUTADO NA CONCEITUAÇÃO CONSTITUCIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2023

## TERMO DE APROVAÇÃO

PEDRO INGRISANI BRANCO

### CONFLITO ENTRE ICMS E ISS EM AMBIENTE VIRTUAL: UM ESTUDO PAUTADO NA CONCEITUAÇÃO CONSTITUCIONAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador:

  
Prof. José Roberto Vieira

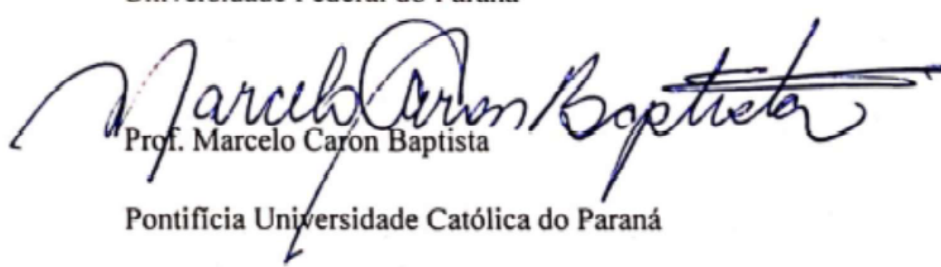
Universidade Federal do Paraná

Membro:

  
Prof. Valterlei Aparecido da Costa

Universidade Federal do Paraná

Membro:

  
Prof. Marcelo Caron Baptista

Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Curitiba, 15 de dezembro de 2023.

*“Falhei em tudo.  
Como não fiz propósito nenhum, talvez tudo fosse nada.*

*[...]*

*Fui até ao campo com grandes propósitos.*

*Mas lá encontrei só ervas e árvores  
E quando havia gente era igual à outra.”<sup>1</sup>*

*Álvaro de Campos, 15-01-1928*

---

<sup>1</sup> Poemas de Álvaro de Campos, p. 257.

## RESUMO

O presente artigo busca, através da formulação de caso-problema, estudar a questão dos supostos conflitos de competência entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS) no âmbito virtual, mais especificamente em situações de suposta aquisição de bens virtuais “cosméticos”, em jogos “*on-line*”, ou seja, adereços virtuais que apenas alteram a estética do jogador no ambiente virtual, em nada alterando na jogabilidade. Para tal estudo, procedeu-se ao exame do critério material da hipótese de incidência de ambos os tributos e, com isso, comparou-se o imaginário fato jurídico tributário do caso-problema com os núcleos das respectivas hipóteses de incidência tributárias, a fim de verificar a possibilidade de subsunção entre eles e, com isso, identificar a existência ou não de conflitos de competência, assim como, em caso de inexistência, verificar-se qual seria o ideal tratamento jurídico-tributário ao caso.

Palavras-chave: Conflito de Competência; tributação em ambiente virtual; bens virtuais cosméticos; Hipótese de Incidência Tributária; tratamento jurídico-tributário.

## **ABSTRACT**

This article aims, through the formulation of a problem case, to study the issue of supposed competence conflicts between the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) and the Tax on Services (ISS) in the virtual realm, specifically in situations involving the alleged acquisition of "cosmetic" virtual goods in online games. These are virtual accessories that only change the player's aesthetics in the virtual environment, without changing gameplay. For this study, an examination of the material criterion of the incidence hypothesis of both taxes was carried out. Thus, the imaginary legal tax event of the problem case was compared with the cores of respective tax incidence hypothesis to verify the possibility of subsumption between them and, consequently, to identify the existence or non-existence of competence conflicts. In the case of non-existence, it was examined what would be the ideal legal tax treatment for the case.

Keywords: Competence Conflicts; Virtual taxation; Cosmetic virtual goods; Tax Incidence Hypothesis; Legal tax treatment.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
1.1	PALAVRAS INICIAIS	8
1.2	ESPERANDO GODOT	9
1.3	APRESENTAÇÃO DO CASO-PROBLEMA	10
<b>2</b>	<b>A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</b>	<b>11</b>
2.1	COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS	11
2.2	HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	12
<b>3</b>	<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS</b>	<b>15</b>
<b>4</b>	<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS</b>	<b>18</b>
<b>5</b>	<b>SOBRE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b>	<b>21</b>
5.1	INTRODUÇÃO	21
5.2	SOBRE OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA	23
<b>6</b>	<b>O TRAÇADO LÓGICO-FILOSÓFICO</b>	<b>25</b>
6.1	SOBRE O MÉTODO	25
6.2	FIGURAÇÃO, APLICAÇÃO E RESULTADOS	27
6.3	REFLEXÕES ACERCA DO RESULTADO	31
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>32</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>34</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 PALAVRAS INICIAIS

É sabido que, dentre os estudos tributários, tema recorrente é o da competência tributária. Dentro de tal temática, pujante é a discussão a respeito dos supostos conflitos de competência entre tributos, principalmente no que tange ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), previstos, respectivamente, no artigo 155, II e no 156, III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>2</sup>.

Tão antiga é esta discussão que pode-se observá-la presente até mesmo ainda sob a vigência da Constituição de 1967. A exemplo, ROQUE ANTONIO CARRAZZA apresentara tese acerca do tema, em 1981, no I Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Tão relevante quanto polêmica, fora consolidada, posteriormente, em obra intitulada “Conflitos de Competência: Um caso concreto”.

Inegável, porém, que diversos autores, a exemplo de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ao se debruçarem sobre o tema dos conflitos de competência, identificaram a impossibilidade lógica de existência dos ditos embates<sup>3</sup>. Tal entendimento faz-se majoritário na doutrina atual.

Fato é que a discussão acerca do tema parece ter recebido novos contornos na última década, primordialmente devido à popularização da internet e, com isso, o surgimento do comércio virtual voltado à aquisição de bens e à contratação de serviços que ostentam aparente nebulosidade na distinção de tais categorias.

A análise de alguns casos pode levar até mesmo à ideia de que o texto constitucional que versa acerca da matéria tributária sequer teria capacidade de lidar com o tema, ante a complexidade com que se rege o mundo virtual. Ademais, parece-nos que parte dos juristas

---

<sup>2</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

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

<sup>3</sup> R. A. CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 1076; J. R. VIEIRA, **IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências?**, p. 53.

segue na esperança de que, na realidade, o tempo demonstre que a ideia de conceitos constitucionais não seria tão efetiva para a análise de mercadorias e serviços.

Pode-se até imaginar um jurista hipotético e desavisado que, ao se deparar com discussões acerca da tributação em meio virtual, imagine que, em face de tal complexidade, a tecnologia tenha trazido, junto a seus arquivos, de forma sigilosa, conflitos de competência reais.

É como se o jurista, em se tratando dos denominados conflitos de competência tributária, estivesse, à métrica da prestigiosa peça de SAMUEL BECKETT, à espera de um Godot.

## 1.2 ESPERANDO GODOT

Godot é uma personagem capital na peça *“Esperando Godot”*, *“chef-d’oeuvre”* do dramaturgo irlandês SAMUEL BARCLAY BECKETT<sup>4</sup>. A obra retrata, em atos geminados, a passagem do tempo na espera, por parte das personagens Vladimir e Estragon, da conjecturada chegada de uma figura, quiçá chamada “Godot”, que não comparece à cena. A incerteza da sua vinda e o total desconhecimento acerca do prometido vindouro, caracterizados por um “nada a fazer”, sensação latente relatada de forma permanente pela díade na inerte espera por Godot. Um menino informando Vladimir e Estragon que *“o senhor Godot mandou dizer que não virá hoje à tarde mas virá amanhã com certeza”*, marca o final de cada ato<sup>5</sup>.

O cenário do primeiro ato, marcado por uma árvore de galhos secos em uma estrada do campo, repete-se no segundo, com a variação do aparecimento de folhas. Acordando com a ambientação, os eventos do dia posterior ao ato inicial são marcados pela repetição em seu eixo, contendo, no entanto, alterações evidentes na dinâmica das personagens. A espera não exitosa é percebida por todas as figuras. Entretanto a presença da repetição parece ser percebida apenas por Vladimir, notadamente no segundo ato. No entender deste articulista, o sentimento inquietante e a obnubilação da repetição sugeridos por essa personagem remetem à inconfundivelmente lírica pena de YUKIO MISHIMA, relatando que *“Jamais pude afastar a sensação de que já provei de antemão todas as experiências pelas quais passaria nesta vida, e de forma mais intensa”*<sup>6</sup>. E, na sequência, localiza-as “[...] em alguma época e em algum lugar

<sup>4</sup> Utilizamos “chef-d’oeuvre”, expressão francesa, com o sentido de “obra prima”.

<sup>5</sup> *Esperando Godot*, p. 67.

<sup>6</sup> *O Pavilhão Dourado*, p. 244.

*fora do alcance da minha lembrança, porém mais intensa e entorpecente que esta pela qual acabara de passar*<sup>7</sup>.

Do mesmo modo, parcela seleta dos juristas parece, de modo insistente, aguardar pela chegada, supostamente inequívoca, de uma espécie de Godot Tributário, qual seja, a personificação metafísica da verificação de que a Constituição Federal não traz, em suas linhas, suficiente substrato para que seja possível verificar qual a figura tributária a incidir em casos de supostos conflitos de competência complexos. Até o presente momento, porém, parece-nos que eminentes doutrinadores, a exemplo do já citado CARRAZZA, enfrentaram os conflitos e, sob a luz da conceituação constitucional, demonstraram, novamente, a ausência da chegada de Godot<sup>8</sup>. As alterações sociais causadas pela internet, porém, parecem novamente indicar, aos olhos de alguns, a eminente chegada da entidade. Diante disso, propõe-se analisar, de forma breve, um caso-problema de possível conflito de competência tributária.

### 1.3 APRESENTAÇÃO DO CASO-PROBLEMA

Para fins do presente estudo, considerar-se-á o suposto conflito de competências ocorrido em situações de compra de adereços virtuais para jogos de videogame “*on-line*”. Para tanto, imaginou-se jogo virtual hipotético, no qual indivíduos joguem entre si em tempo real, cada um de seu próprio dispositivo. Tal jogo eletrônico funciona estritamente de maneira “*on-line*”, ou seja, só pode ser jogado caso a empresa responsável pelo jogo mantenha ativo o servidor responsável pelas conexões de jogadores. Em termos de uso do programa de computador, a empresa responsável se garante o direito de desligar o servidor permanentemente, quando necessário. O videogame permite ao usuário comprar, utilizando-se de micro transações e, portanto, com dinheiro real, adereços cosméticos — conhecidos popularmente como “*skins*” — ou seja, que não interferem na jogabilidade, não alterando qualquer característica do jogo além da aparência do personagem controlado pelo usuário. Tal mudança de visual, quando adquirida, permite que outros jogadores, ao interagirem virtualmente com o detentor dos itens cosméticos, facilmente verifiquem a mudança, o que dá, ao comprador, “*status*” na comunidade de jogadores. As referidas “*skins*” não são ilimitadas, ou seja, há apenas algumas unidades de tais itens à venda na loja virtual da empresa. Ao vender o “cosmético”, a pessoa jurídica administradora compromete-se a mantê-lo sempre funcional

---

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> **Conflitos de Competência: um caso concreto**, *passim*.

no jogo, responsabilizando-se por manter a utilização do bem acessível ao proprietário, enquanto o servidor da plataforma permanecer ativo, mesmo em face de possíveis atualizações do jogo. Compromete-se, ainda, em caso de possíveis alterações na qualidade “gráfica” do jogo, a redesenhar os adereços comprados, a fim de que permaneçam esteticamente agradáveis e adequados ao ambiente virtual, sem qualquer cobrança adicional por tais alterações.

Ao adquirir tais bens virtuais cosméticos, o comprador pode utilizá-los quando quiser, dentro do jogo. Pode, também, vendê-los a outros membros da comunidade, através de um sistema de compra e venda dentro do jogo, no qual, após acordarem quanto a um valor pela determinada coisa virtual, o comprador transfere valores reais ao vendedor, e este, por sua vez, dá o bem virtual ao comprador.

Ressalta-se que, nessa situação hipotética, o bem cosmético virtual não existe à parte do jogo de “*videogame*” em questão, ou seja, a existência da coisa “cosmética” está atrelada à existência do jogo em si. Caso o servidor seja desligado permanentemente, há previsão contratual de que nenhum valor será devolvido ao usuário que possua o bem virtual cosmético.

Diante de tal situação, levanta-se a questão acerca da possibilidade de que estados ou municípios editem lei instituindo, respectivamente, a cobrança de ICMS ou de ISS sobre o fato das compras de tais bens cosméticos vendidos pela empresa criadora do jogo, em sua loja virtual.

Para a devida aproximação do problema, propõe-se, inicialmente, traçar comentários acerca da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

## **2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

### **2.1 COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS**

A fim de que se possa delimitar o que é a regra-matriz de incidência tributária, inicialmente, cabe breve menção às lições do brilhante doutrinador PAULO DE BARROS CARVALHO, que, em sua obra “*Curso de Direito Tributário*”, demonstra que as regras jurídicas tributárias, quando analisadas sob as lentes dos grupos institucionais a que pertencem, podem ser separadas em três diferentes classes:

[...] a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;

- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (*norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária*). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo [...]<sup>9</sup>

Para possibilitar a discussão, de maneira minimamente precisa, acerca do conflito de competência mencionado, primeiramente, faz-se mister compreender, ainda que de forma superficial, a estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária, à qual PAULO DE BARROS CARVALHO, na obra supracitada, atribui a designação de “[...] *norma tributária em sentido estrito* [...]”<sup>10</sup>. Segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA (1993), a Regra-Matriz de Incidência Tributária é constituída por duas unidades indivisíveis, dois conceitos que gozam de inteireza lógica: a Hipótese de Incidência Tributária e a Consequência Tributária<sup>11</sup>. Para os fins almejados pelo presente artigo, debruçamo-nos sobre o primeiro.

## 2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sabe-se que tanto o legislador constitucional quanto o infraconstitucional optaram pela utilização da expressão “fato gerador” para indicar tanto a descrição hipotética de um fato, contida em uma norma, quanto para representar o fato concreto ocorrido. Por ser expressão dúbia, portanto, não há forma de utilizá-la cientificamente sem que, para isso, abra-se mão da precisão terminológica, o que não se propõe no presente artigo. Por isso, optou-se, neste estudo, pela utilização das expressões “hipótese de incidência tributária” para a representação da construção de linguagem descritiva geral e abstrata e “fato jurídico tributário” para sua projeção factual, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, através da amálgama das construções de PONTES DE MIRANDA, quando cunhara a expressão “hipótese de incidência”<sup>12</sup>; e de PAULO DE BARROS CARVALHO, com as expressões “fato jurídico tributário” e “hipótese tributária”<sup>13</sup>. Importante especificar, ainda, que, para que se considere um fato como “fato jurídico tributário”, necessário é que ele satisfaça a *todos* os critérios apresentados pela “hipótese de incidência tributária”. Apenas a título de informação, porém, ressalta-se que, ao longo do último

---

<sup>9</sup> **Curso de Direito Tributário**, p. 266.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 62.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> **Curso ...**, *op. cit.*, p. 286.

século, o desenvolvimento doutrinário acerca das locuções adequadas a delimitar os dois significados da expressão polissêmica “fato gerador” foi evidente, e versar tal tema histórico com um mínimo de acuidade exigiria um artigo próprio.

Fato é que, quando da ocorrência de um fato relevante para o Direito Tributário, denominado fato jurídico tributário, e havendo absoluta identidade deste para com o desenho normativo da hipótese tributária, ocorre a subsunção do fato à norma, instala-se, de forma automática, “[...] *o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la*”<sup>14</sup>. Nasce, portanto, a obrigação tributária.

Cabe rememorar, ainda, consideração acerca do “fato jurídico tributário”, brilhantemente assinalada por PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu já citado “*Curso de Direito Tributário*”, que, ao reconhecer o fato como sentença, ou seja, como “linguagem”, afirma que, na forma da Lógica Proposicional, poderão os enunciados serem classificados em simples (ou atômicos) e complexos (ou moleculares), sendo que, nestes últimos, sempre se encontram conectivos interligando seus diversos enunciados atômicos. Assim, é possível utilizar os predicados atômicos e complexos tanto para qualificar os enunciados conotativos das hipóteses de incidência tributária quanto para os denotativos dos fatos jurídicos tributários, desde que nos mantenhamos na plataforma dos fatos<sup>15</sup>.

Apesar de ser conceito que goza de integridade conceptual, a “hipótese de incidência”, ao ser estudada, apresenta “[...] *três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.*”<sup>16</sup>

Para fins do presente estudo, concentramo-nos no aprofundamento do primeiro dos supramencionados critérios. De todo modo, cabe breve explicação, também, sobre os outros dois, visto que, conforme afirma o mestre VALTERLEI DA COSTA, “[...] *uma vez que se a hipótese trata de algo possível de ocorrer no mundo, então deve dizer o quando e o onde [...]*”<sup>17</sup>. Ainda, ressalta que “[...] *não é qualquer fato econômico que se adequa à norma de tributação, mas apenas aqueles que possam ser os associados ao tempo e ao espaço dispostos normativamente*”<sup>18</sup>.

---

<sup>14</sup> *Ibidem*.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 290 a 291.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 293.

<sup>17</sup> **Teoria Trilógica do Tributo: um Estudo Normativo sobre Tributação, Competência e Lançamento**, p. 149.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 179.

Acerca do critério espacial, explica MARCELO CARON BAPTISTA que podem ser observados dois aspectos de grande importância para o eficaz estudo da norma jurídica tributária, quais sejam: o esclarecimento do local de realização do fato jurídico tributário e “[...] os limites dentro dos quais o legislador pode estabelecer qual o espaço em que o fato jurídico tributário deverá ocorrer para instaurar a relação jurídica tributária”, ou seja, a limitação do espaço para o fato<sup>19</sup>.

Na mesma seara, traz-se a definição de critério temporal elaborada por DANIEL PROCHALSKI, em sua obra “ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência”: “O critério temporal, portanto, constitui o grupo de indicações que permitem conhecer o exato momento em que ocorre o fato [...]”<sup>20</sup>. Faz importante alerta o autor, ainda, ao advertir que, apesar da confusão, comum, tanto de parte da doutrina quanto do legislador e da jurisprudência, no sentido de confundir tal critério com a descrição integral da hipótese de incidência, não há identidade entre elas. Nesse sentido, aponta VALTERLEI DA COSTA, ao afirmar que “[...] há o estado de coisas e há o tempo, sendo que este serve como identificador daquele [...]”<sup>21</sup>.

Por fim, resta analisar o critério material, que corresponde, como afirma MARCELO CARON BAPTISTA, ao critério correspondente ao núcleo da hipótese de incidência tributária. Segundo o autor, tal critério “[...] se identifica com aquilo que revela a essência da hipótese normativa. [...] A compreensão do critério material é o primeiro passo para interpretação da norma tributária de incidência específica [...]”<sup>22</sup>. Nele, encontra-se referência a um comportamento de pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. Porém, há que se reconhecer que, apesar de não haver possibilidade lógica de que um comportamento ocorra sem o condicionamento de circunstâncias de espaço e tempo, propõe PAULO DE BARROS CARVALHO interessante exercício de abstração, no sentido de retirar, para fins de análise, as coordenadas de espaço e de tempo do comportamento, sendo possível, assim, contemplar a essência do critério material da hipótese de incidência<sup>23</sup>. É com sucesso que JOSÉ ROBERTO VIEIRA efetua tal isolamento e verifica, no núcleo da hipótese, a representação linguística do comportamento de pessoas, na forma de um necessário “[...] verbo pessoal e transitivo, cuja predicação é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele um objeto direto ou

---

<sup>19</sup> ISS: Do Texto à Norma, p. 131.

<sup>20</sup> ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência, p. 158.

<sup>21</sup> Teoria Trilógica ..., op. cit., 181.

<sup>22</sup> ISS ..., op. cit., p. 122.

<sup>23</sup> Curso ..., op. cit., p. 293.

*indireto*[...]”. Ressalta tal autor, ainda, que o verbo em questão não será impessoal ou acidental, assim como, na maioria dos casos, não será também unipessoal<sup>24</sup>.

Ora, compreendidas as regras gerais supraexpostas, crê-se possível iniciar análise específica das hipóteses de incidência, especialmente de seus núcleos, dos dois tributos objeto do presente artigo: o ICMS e o ISS.

### 3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) teve sua competência de instituição outorgada pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, II, aos estados da federação<sup>25</sup>. Segundo ANDRÉ RENATO ANDRADE, o ICMS tem o mesmo perfil de seu antecessor, o ICM. Por isso, antes da apreciação do tributo vigente, recorreremos à breve análise do anterior<sup>26</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO, referindo-se ao ICM, afirma que o núcleo de sua hipótese de incidência é formalizado pela expressão “[...] *promover operações relativas à circulação de mercadorias*”<sup>27</sup>. Lembra, ainda, que “[...] *o tributo não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a elas relativas*”. Ora, visível que o verbo que caracterizava o critério material da hipótese era *promover*, sendo acompanhado do complemento “operações relativas à circulação de mercadorias”. Para melhor compreensão dessa expressão complementar, poder-se-ia recorrer a esclarecimento feito por ANTÔNIO HOUAISS acerca do vocábulo operação, que define como sendo “[...] *qualquer transação comercial* [...]”<sup>28</sup>. Ocorre que tal definição da língua portuguesa não traz, consigo, delimitação suficiente para que se possibilite análise científica, no âmbito jurídico, do tema. Por isso, recorreremos à definição rigorosamente escolhida por GERALDO ATALIBA<sup>29</sup>, que defende que “[...] *’operação’ é sinônimo, neste contexto [do núcleo da hipótese de incidência do ICMS], de negócio jurídico* [...]” (esclarecemos, nos colchetes).

<sup>24</sup> **A Regra-Matriz** ..., *op. cit.*, p. 63.

<sup>25</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]”.

<sup>26</sup> A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no serviço de transporte de energia elétrica, in James MARINS e Gláucia MARINS (*coord*), **Direito Tributário Atual**, p. 267.

<sup>27</sup> Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in Ives Gandra da Silva MARTINS (*coord.*), **O Fato Gerador do I. C. M.**, p. 326.

<sup>28</sup> **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**, p. 2069.

<sup>29</sup> ICMS — Competência Impositiva na Constituição de 88, **Revista de Direito Administrativo**, n.º 195, p. 26.

Compreendido o significado jurídico de “operações”, resta ainda compreender o que seria a “circulação de mercadorias”. Ora, circulação, como bem expõe ATALIBA<sup>30</sup>, refere-se à transferência de titularidade do direito de dispor da coisa. A “res”, neste caso, evidentemente, deverá ser uma mercadoria.

A definição de mercadoria, por sua vez, traz delicada discussão quanto ao negócio jurídico virtual, sobre o qual nos debruçaremos em linhas vindouras. Por ora, ficaremos atidos ao estudo geral do significado jurídico do termo em questão. Propõe-se, de início, que se recorra ao dicionário, mesmo já tendo, o presente artigo, explicitado os perigos da imprecisão metodológica proveniente de definições não estritamente jurídicas. Da consulta ao dicionário elaborado por HOUAISS, observa-se a definição de mercadoria como “[...] *qualquer produto (matérias-primas, gêneros, artigos manufaturados etc.) suscetível de ser comprado ou vendido [...]*”<sup>31</sup>. Não surpreendentemente, deparamo-nos com vasta abrangência para o termo, mas, em análise mais profunda, pode-se perceber que tal definição reitera o que expusemos acerca da “circulação”, visto que um produto que pode ser comprado ou vendido é, de fato, um produto passível de circulação.

DE PLÁCIDO E SILVA aponta que mercadoria “[...] *exprime propriamente a ‘coisa’ que serve de objeto à ‘operação comercial’*. [...] é especialmente empregado para designar as *coisas móveis*, postas em mercado”<sup>32</sup>. Identifica-se importante característica de tal definição: a de que o bem adquire o “status” de mercadoria quando posto no mercado. Na mesma toada, entende ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

É o caso de rememoramos que ‘mercadoria’, nos patamares do Direito, é o objeto da atividade mercantil, obedecendo, deste modo, ao regime jurídico comercial, aquele que se submete à mercância. Nada é mercadoria ‘pela própria natureza das coisas’. De fato, como aguisadamente observa Paulo de Barros Carvalho, a natureza mercantil de um ser não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas sim de sua destinação específica (*sic*)<sup>33</sup>.

Ora, está o doutrinador a falar, portanto, que ser “mercantil” não é característica intrínseca da coisa, mas a mercantilidade configura-se, sim, quando o negócio jurídico relativo à coisa for, de fato, um negócio jurídico “mercantil”, ou seja, quando for “[...] *relativo a ou que se respeita ao comércio, à mercancia [...]*”<sup>34</sup>. AIRES BARRETO, no mesmo sentido, assera que “[...] *a qualificação de um bem como mercadoria não decorre das suas características*

<sup>30</sup> ICMS — Competência Impositiva na Constituição de 88, *Revista de Direito Administrativo*, n.º 195, p. 27.

<sup>31</sup> *Dicionário Houaiss ...*, *op. cit.*, p. 1897.

<sup>32</sup> *Vocabulário Jurídico*, p. 530.

<sup>33</sup> *Conflitos de Competência*, *op. cit.*, p. 68.

<sup>34</sup> *Dicionário Houaiss ...*, *op. cit.*, p.1897.

*intrínsecas, senão no destino que se lhe dá [...] só é mercadoria o bem objeto de mercancia [...]*<sup>35</sup>. Ainda acerca do vocábulo “mercadoria”, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que ele não se presta para “[...] *designar, nas províncias do Direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis de serem negociados*”<sup>36</sup>. Importante adição ao significado traz o autor, quando adiciona o termo “corpórea”, que, segundo HOUAISS, refere-se à existência material, ou seja, que é tangível<sup>37</sup>. No mesmo sentido, ainda, afirma ELIUD COSTA ao reconhecer, à mercadoria, o “*status*” de bem corpóreo<sup>38</sup>.

Percebemos, em síntese, que o núcleo da hipótese de incidência do ICM deve ser a realização de atos jurídicos (operações) de transferência de titularidade do direito de dispor de coisa tangível.

Questão interessante, porém, é a que já mencionamos, no início deste tópico, qual seja, a de que este perfil do ICM é similar ao perfil do ICMS, atual tributo relativo à circulação de mercadorias. A diferença entre eles, porém, consta na segunda parte do já referido artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988<sup>39</sup>; que agrega à hipótese relativa à circulação, a “[...] *prestação de serviços de transporte e de comunicação [...]*”<sup>40</sup>. Sobre o conteúdo semântico do verbo prestar, recorre-se ao dicionário HOUAISS da língua portuguesa, que define como “[...] *propiciar (algo) a alguém (quem precisa); dar, conceder, dispensar [...]*”<sup>41</sup>. Ora, evidente que, como identificado por MARCELO CARON BAPTISTA, “[...] *o verbo ‘prestar’ indica, de pronto, o envolvimento de uma terceira pessoa no cenário da incidência, ou seja, aquele que usufrui ou recebe o resultado da ação.*”<sup>42</sup>. Isso se revela na própria transcrição do verbete de dicionário supraexposta, visto que a propiciação de algo é evidentemente de um indivíduo para outro, ou seja, pressupõe a existência de duas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. Ademais, observa-se eminente diferença entre as expressões “realizar operações” e “prestar serviços”, desde que, conforme já brevemente discutido neste artigo, a primeira refere-se ao negócio jurídico realizado, enquanto a segunda, por sua vez, diz respeito diretamente ao resultado de tal prestação.

<sup>35</sup> ISS na Constituição e na lei, p. 397.

<sup>36</sup> Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Fato Gerador do I. C. M.**, p. 331.

<sup>37</sup> Dicionário Houaiss ..., op. cit., p. 884.

<sup>38</sup> ICMS Mercantil, p. 116.

<sup>39</sup> “Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...]*”

<sup>40</sup> A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica, in: James MARINS e Gláucia Vieira MARINS (coord.), **Direito Tributário Atual**, p. 279.

<sup>41</sup> Dicionário Houaiss ..., op. cit., p.2293.

<sup>42</sup> ISS ..., op. cit., p. 255.

Ainda, importante ressaltar que há quem identifique, ainda, outras hipóteses neste tributo, como, por exemplo, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que afirma que podem-se identificar ao menos cinco impostos diferentes na composição do ICMS<sup>43</sup>. De todo modo, não é essa a doutrina predominante. Haja vista a clara intenção deste estudo no sentido de analisar o suposto conflito de competência em operações virtuais cosméticas, ater-nos-emos ao imposto identidade do ICM, referido acima, apenas adicionando a ele, ligada pelo conectivo de disjunção (“ou”) — em seu sentido exclusivo, como explica MORTARI<sup>44</sup> — a expressão “prestação de serviço de transporte ou de comunicação”, que se observa, de forma similar à transcrita, no texto constitucional, e tratamos, ainda que brevemente, acima.

Portanto, pode-se perceber que o critério material da hipótese de incidência do ICMS deve ser a realização de atos jurídicos mercantis (operações mercantis) de transferência de titularidade do direito de dispor de coisa tangível ou a prestação (ou propiciação) de serviço de transporte ou de comunicação.

#### **4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS**

Segundo tributo que nos propomos a examinar é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Antes de sua análise, cabem algumas palavras acerca da tributação de serviços na Constituição Federal. Conforme expõe MARCELO CARON BAPTISTA, a Carta Magna distribuiu, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, competência para tributação de serviços públicos divisíveis e específicos, em seu artigo 145, II<sup>45</sup>. Aos Estados-Membros, por sua vez, lembra que fora reservada a competência de tributar os serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, como já exposto em linhas anteriores. O ISS, a seu turno, previsto pela CF/88, artigo 156, III, é de competência dos Municípios e do Distrito Federal<sup>46</sup>. Do texto constitucional, observa-se que é evidente a exclusão do conjunto de serviços potencialmente tributáveis pelo imposto em questão, daqueles compreendidos no artigo 155, II, ou seja, os já referidos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Além disso, ressalta-se a limitação que reza a Constituição Federal, artigo 150, VI, “a”, ou seja,

---

<sup>43</sup> ICMS, p. 40.

<sup>44</sup> *Introdução à Lógica*, p. 128.

<sup>45</sup> ISS ..., *op. cit.*, p. 177.

<sup>46</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros<sup>47</sup>.

Visto isso, resta evidente, de antemão, que:

[...] a primeira imposição constitucional é a de que estão fora do campo de incidência do ISS os serviços cuja prestação é contemplada como hipótese de incidência de taxas, [...] bem como do ICMS, de competência dos Estados.<sup>48</sup>

De todo modo, para a análise do núcleo da hipótese de incidência do ISS parte-se do já citado artigo 156, III, da Constituição Federal. Nele, observa-se que cabe aos Municípios que, desejando, instituíam impostos sobre “serviços de qualquer natureza”. Observa MARCELO CARON BAPTISTA que “[...] *toda a análise de sua hipótese de incidência deve ter origem na compreensão do significado jurídico de ‘serviço’*”<sup>49</sup>. Ainda, DANIEL PROCHALSKI afirma que “[...] *qualquer fato que não possa ser identificado como serviço está imune à incidência desse imposto municipal [o ISS]*” (esclarecemos, nos colchetes). Lembra tal autor, ainda, citando AIRES BARRETO, que não há identidade entre o conceito constitucional de serviço e sua relativa acepção comum; e que, para o legislador municipal, os marcos de tal conceito constitucional não devem ser ultrapassados<sup>50</sup>.

Portanto, para a compreensão do vocábulo serviço, não basta que simplesmente se recorra ao dicionário. ANTÔNIO HOUAISS, a título de exemplo, define serviço como “[...] *ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho [...] exercício e desempenho de qualquer atividade [...]*”<sup>51</sup>. Ora, já discorreremos sobre o iminente perigo da importação de conceitos extrajurídicos para o campo de estudos do direito, ou seja, para a linguagem do direito. Por isso, rememora-se o exposto por PROCHALSKI, ao afirmar que, “*Para o Direito, prestar serviço implica uma atividade em proveito alheio [...]*”<sup>52</sup>. Ora, tal afirmativa é claramente reforçada pela citação de MARCELO CARON BAPTISTA, que fizemos em linhas anteriores, no sentido de afirmar que a prestação se dá sempre de um indivíduo, o prestador, para com outro<sup>53</sup>.

<sup>47</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros [...]”.

<sup>48</sup> ISS ..., *op. cit.*, p. 178.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 251.

<sup>50</sup> ISS: Regra Matriz ..., *op. cit.*, 200

<sup>51</sup> Dicionário Houaiss ..., *op. cit.*, p. 2559.

<sup>52</sup> ISS: Regra Matriz ..., *op. cit.*, p. 207.

<sup>53</sup> ISS ..., *op. cit.*, p. 255.

De todo modo, tal exposição ainda não se faz suficiente para a compreensão completa do núcleo da hipótese de incidência do ISS, que poderia ser definido, nas letras do texto constitucional, como o verbo “prestar”, que, apesar de omissivo no texto constitucional, facilmente verifica-se, acompanhado do complemento serviços de qualquer natureza, exceto os previstos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. Observa-se, nessa definição, evidente contradição em termos, como aponta JOSÉ ROBERTO VIEIRA: “[...] *ora, se os serviços forem, ao pé da letra, os precisamente ‘definidos’ em lei complementar, não serão serviços ‘de qualquer natureza’; e se são ‘serviços de qualquer natureza’, prescindem de rigorosa ‘definição’ em lei complementar*”<sup>54</sup>. Solução para tal questão é o reconhecimento de que tal lei complementar é uma espécie do gênero da prevista no artigo 146, I, da CF/88, no sentido de que se destina, apenas, a dispor acerca de conflitos de competência e regulação das limitações da competência tributária<sup>55</sup>.

Portanto, abdica-se da proposta de que o núcleo da hipótese de incidência do ISS seria “prestar serviços de qualquer natureza, exceto os previstos no art. 155, II, da CF/88, definidos em lei complementar” para adotar critério material metodologicamente deduzido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “[...] *a hipótese de incidência do ISS deve ser a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial)*”<sup>56</sup>; adicionando a exceção prevista no texto constitucional atual, qual seja, a exceção aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, visto que estes, como já discutimos, submetem-se ao ICMS. Ressalta-se que, com relação à prestação de utilidade, é possível observar o exposto por MARÇAL JUSTEN FILHO, na concisa obra “*O Imposto sobre Serviços na Constituição*”, ao expressar que “[...] *serviço designa a atividade humana de prestar utilidade a outrem, tenha esta atividade por conteúdo esforço físico ou intelectual, tenha por finalidade o resultado, ou seja, um fim em si mesma*”<sup>57</sup>. Partindo desta premissa, passa o doutrinador a refinar o conceito, até que, por fim, parece encontrar fórmula constitucional capaz de definir a materialidade da hipótese de incidência do ISS como uma “[...] *prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia*”<sup>58</sup>.

<sup>54</sup> A Dupla Personalidade do ISS: Dr. Jekyll e Sr. Hyde!, in Marcelo Caron BAPTISTA, ISS..., op. cit. p. 20.

<sup>55</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios [...]”.

<sup>56</sup> **Conflitos de Competência**, op. cit., p. 57.

<sup>57</sup> **O Imposto sobre Serviços na Constituição**, p. 77.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 83.

AIRES BARRETO, ao decompor as cláusulas do ISS, encontra resultado muito similar ao exposto, qual seja, a de que serviço tributável seria:

[...] o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.<sup>59</sup>

Explicita, primeiramente, ponto que, na definição anterior, aparentava ser omissivo: a prestação de serviços tem o tomador como elemento essencial à prestação. Mais importante ainda, adiciona critério evidente da Constituição Federal, qual seja, o de que o serviço tributável não pode ser qualquer dos previstos na competência de outras esferas de governo.

Ora, para nós, parece tal conceituação ser a mais precisa e, por isso, a tomaremos como sendo a melhor leitura do núcleo da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços.

## 5 SOBRE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 5.1 INTRODUÇÃO

Identificados os núcleos das hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, pode-se, então, passar ao estudo da competência tributária, para que, assim, seja possível analisar os supostos conflitos de competência e, com isso, identificar, ou não, o conflito alegadamente existente, nas questões relativas à venda de bens “cosméticos” dentro de jogos digitais.

Há que se reconhecer, inicialmente, que não há atuação livre, no que tange à tributação, por parte da força estatal. Pelo contrário, a análise do texto constitucional revela, de forma evidente, a existência de limitações a essa força tributante. Afirma ROQUE ANTONIO CARRAZZA que

[...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais [...]<sup>60</sup>

Cabe explicar, ainda, que se toma, para fins deste artigo, a definição de competência tributária em sentido estrito, ou seja, a competência tributária de legislar para desenhar o perfil

<sup>59</sup> ISS na Constituição, *op. cit.*, p. 43-46.

<sup>60</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 565.

jurídico de um gravame, ou regular sua funcionalidade, conforme exposto por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>61</sup>.

Imperioso ressaltar que a competência tributária do legislador tem, para si, limites jurídicos que não devem ser ultrapassados. Segundo CARRAZZA, a própria Constituição Federal apresenta limitação jurídica ao legislador de duas formas diferentes: de forma direta e indireta. A inobservância de tais limites importará em evidente inconstitucionalidade.

A limitação constitucional direta se dá “[...] *mediante preceitos especificamente endereçados à tributação* [...]”<sup>62</sup>. No que tange à indireta, por sua vez, relaciona-se à disciplina, pela Carta Magna, de outros direitos que não os tributários.

Cabe ressaltar, ainda, que o Texto Constitucional não criou, de forma plena, tributos, visto que, com base pura e simplesmente no previsto pela Constituição, ninguém pode ser compelido a levar valores ao Fisco. A criação do tributo, portanto, dá-se no momento da válida edição da lei que veicula tal prestação. O que faz a Magna Carta, segundo CARRAZZA, é traçar a norma-padrão de incidência das figuras tributárias passíveis de criação pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, discriminando competências para que tais entes venham, por meio de lei, a criá-los<sup>63</sup>.

Sobre as características gerais da competência tributária, por sua vez, PAULO DE BARROS CARVALHO expõe, baseando-se na doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA seis diferentes características, quais sejam, a indelegabilidade, a irrenunciabilidade, a incaducabilidade, a privatividade, a inalterabilidade e a facultatividade do exercício<sup>64</sup>. Destas, afirma o doutrinador que apenas as três primeiras resistem a críticas. Não obstante, as fundadas críticas do professor CARVALHO, acerca da não-generalidade das três últimas, analisaremos, brevemente, cada uma das seis.

No que diz respeito à privatividade, é evidente que, quando a Constituição Federal discrimina competências para determinando ente, conseqüentemente determina que tal competência é exclusiva, privativa. Por isso, ao habilitar a pessoa política contemplada a instituir o tributo, logicamente, está, também, a excluir todas as outras da possibilidade de

---

<sup>61</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 244.

<sup>62</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 572.

<sup>63</sup> *Ibidem*, 575.

<sup>64</sup> P. B. CARVALHO, Curso, *op. cit.* p. 247; R. A. CARRAZZA, Curso ..., *op. cit.*, p. 582.

instituí-lo. Qualquer tributo instituído por pessoa jurídica não habilitada deverá ter sua lei anulada, visto que inconstitucional. Cabe ressaltar que tece crítica a esse critério o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, apontando que a própria Constituição Federal, em seu artigo 154, II, prevê a possibilidade de que a União, na iminência ou no caso de guerra externa, ignore sua competência tributária para instituição de tributos<sup>65</sup>. Ora, evidente demonstração da não-generalidade do presente critério. De todo modo, para os fins do presente artigo, ressalta-se que, apesar da impossibilidade de reconhecimento de universalidade do critério, ele ainda é efetivo para casos ordinários.

Quanto à indelegabilidade, por sua vez, afirma CARRAZZA que “[...] *o titular de uma competência, seja qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei.*”<sup>66</sup>. Do mesmo modo, também não pode a pessoa política renunciar, seja à totalidade ou à parte da competência, o que se refere à característica da irrenunciabilidade. Pode, de fato, não exercê-la — facultatividade do exercício — mas não renunciar. Já a incaducabilidade, refere-se ao fato de que a competência tributária perdura no tempo. A inalterabilidade diz respeito à ideia de que não pode a competência tributária ser ampliada pela própria pessoa política que a detém<sup>67</sup>.

## 5.2 SOBRE OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

Entendida razoavelmente a Competência, parte-se para o estudo de seus conflitos. Explica DANIEL PROCHALSKI, a partir de lições de MARÇAL JUSTEN FILHO, que tais conflitos são de duas espécies: Conflitos de Competência Heterogênea (ou conflitos de competência material) e Conflitos de Competência Homogênea. Estes últimos, referem-se ao conflito entre dois entes políticos de mesma órbita, ou seja, refere-se à dúvida quanto à titularidade de competência para tributação. Aqueles, por sua vez, referem-se à dificuldade de subsunção de determinado fato a uma pluralidade de hipóteses tributárias<sup>68</sup>. Evidente que, para que se responda à pergunta-problema formulada pelo artigo, necessário será voltar-se aos

---

<sup>65</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 248.

Constituição: “Art. 154. A União poderá instituir [...] II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

<sup>66</sup> Curso ..., *op. cit.*, p. 743.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 755.

<sup>68</sup> ISS: Regra Matriz, *op. cit.*, p. 307; M. JUSTEN FILHO, O Imposto ..., *op. cit.*, p. 71-76.

Conflitos de Competência Heterogênea, visto que referimo-nos a suposto conflito entre o ISS e o ICMS.

Relevante é o ensino de JOSÉ ROBERTO VIEIRA acerca do tema, no sentido de indicar a existência de conflitos, porém não de competências tributárias<sup>69</sup>. Reconhece tais conflitos, então, como simples “jogo de aparência”. No mesmo sentido afirma ROQUE ANTONIO CARRAZZA

[...] os conflitos de competência em matéria tributária logicamente não existem e nem podem existir. A rígida divisão de competências tributárias, levada a efeito pela Lei das Leis, sumariamente afastou-os. Com efeito, se o fato “A” só pode ser tributado pela pessoa política “X”, não há de haver conflitos entre ela e as pessoas políticas “W”, “Y”, “Z”, etc. (sic)<sup>70</sup>

Pensando de outro modo, pode-se analisar a questão através da lógica dos conjuntos. Para isso, recorre-se aos ensinamentos de CEZAR A. MORTARI, que afirma que “[...] conjuntos são formados por objetos, os quais são chamados de elementos [...]”. Para que ocorresse conflito de competência tributária no caso objeto deste artigo, portanto, o mesmo fato jurídico tributário “*f*” deveria ser elemento pertencente tanto ao conjunto do ICMS, que denominaremos “*C*” (ou seja,  $f \in C$ ) quanto ao conjunto do ISS, que denominaremos “*S*” ( $f \in S$ ). Ou seja, haveria de existir interseção (indicada pelo signo  $\cap$ ) entre os conjuntos “*C*” e “*S*”. A existência de conflitos de competência entre ICMS e ISS, portanto, poderiam ser representados pela seguinte operação simples:  $C \cap S \neq \emptyset$  —lê-se o produto da interseção entre ICMS e ISS é diferente de conjunto vazio)<sup>71</sup>.

Porém, conforme já citado, para VIEIRA e para CARRAZZA, não há a possibilidade de existência de qualquer fato jurídico tributário que se subsuma, ao mesmo tempo, a duas hipóteses de incidência distintas, graças ao minucioso trabalho do legislador constitucional, no sentido de ter efetuado preciso traçado entre as competências<sup>72</sup>. Em outras palavras, é impossível (e por isso não há) a interseção entre os conjuntos ( $C \cap S = \emptyset$ ). Acerca do caso concreto entre o ICMS e o ISS, ainda, ressalta-se o que afirma ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “[...] é inconcebível aceitarmos que uma dada realidade jurídica seja, pelo Direito, concomitantemente havida como sendo operação mercantil e serviço de qualquer

<sup>69</sup> IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências?, p. 53.

<sup>70</sup> Curso ..., op. cit., p. 1076.

<sup>71</sup> Introdução ..., op. cit., p.65-66.

<sup>72</sup> J. R. VIEIRA, IPI x ICMS e ISS: Conflitos ..., op. cit., p. 53; R. A. CARRAZZA, Curso ..., op. cit., 1076.

natureza”<sup>73</sup>. Segundo AIRES BARRETO, “É visível a distinção entre os objetos dos dois negócios jurídicos distintos: a) operação mercantil e b) contrato de prestação de serviços. No primeiro (a) o objeto é mercadoria. No segundo (b), o objeto é a atividade em que o serviço consiste [...]”<sup>74</sup>.

Ora, se não há conflitos de competência entre os entes políticos e, concomitantemente, é visível a distinção entre os negócios jurídicos relativos aos tributos, o que poderia ensejar tamanha dificuldade na identificação de quem é a devida competência e de qual é a hipótese que envolve com maior precisão os tributos com objetos similares aos deste artigo ?

## 6 O TRAÇADO LÓGICO-FILOSÓFICO

### 6.1 SOBRE O MÉTODO

Com o intuito de responder à questão que encerrara o último tópico, retomar-se-á a lição acerca dos conflitos heterogêneos tributários<sup>75</sup> — ministrada por JUSTEN FILHO<sup>76</sup> — no sentido de afirmar que a dificuldade do conflito se dá, de fato, no plano pré jurídico, na questão da subsunção do fato jurídico tributário dar-se, supostamente, em relação a mais de uma hipótese de incidência. Ora, não havendo possibilidade de que uma hipótese de incidência cultive interseção com outra, no sentido de terem como seus um mesmo fato jurídico tributário, evidente que a nebulosidade se encontra, então, ou em um problema de linguagem quanto à interpretação do critério material da hipótese, ou em uma dificuldade de subsumir o conceito do fato ao conceito da norma. Ocorre, porém, que a subsunção, em critérios lógicos, equivaleria a uma identificação de enunciados, sejam eles moleculares ou atômicos, o que, devido à simplicidade da operação, não deveria apresentar qualquer dificuldade<sup>77</sup>. Por isso, conclui-se que a nebulosidade, se não proveniente do critério material da hipótese, certamente se dá no que PAULO DE BARROS CARVALHO chama de “[...] **plano dos enunciados**, que é, enfim,

<sup>73</sup> **Conflitos de Competência** ..., *op. cit.*, p. 74.

<sup>74</sup> **ISS na Constituição** ..., *op. cit.*, p. 398.

<sup>75</sup> Omitiu-se propositadamente o vocábulo “competência”, tendo em vista que, conforme demonstrado em tópicos anteriores, JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma que tais embates são, de fato, conflitos, mas não de competência.

<sup>76</sup> **O Imposto** ..., *op. cit.*, p. 71-76. No mesmo rumo: D. PROCHALSKI, **ISS: Regra Matriz** ..., *op. cit.*, p. 307.

<sup>77</sup> **Curso** ..., *op. cit.*, p. 286.

a plataforma dos fatos[...]” (grifo nosso)<sup>78</sup>. Para que se entenda essa afirmativa, faz-se necessário compreender o Direito como Texto, ou então, o Direito como Linguagem.

GREGORIO ROBLES, catedrático de Filosofia do Direito, em seu artigo “O que é a Teoria Comunicacional do Direito?”, afirma que

[...] texto não é apenas o texto escrito, mas qualquer realidade suscetível de interpretação. Certamente todo o texto jurídico pertence a esse tipo de realidade, pois qualquer texto escrito é suscetível de interpretação, mas não apenas o texto escrito. levando a questão ao limite, seria possível dizer que toda a realidade [...] é um texto em sentido amplo, porque até o cientista interpreta a natureza depois de observá-la.<sup>79</sup>

Ora, resta evidente, portanto, que se toda a realidade é texto, ou seja, pode ser entendida como enunciados, surge uma questão quanto ao procedimento de conhecimento da realidade, no âmbito de determinada linguagem. PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o conhecimento de determinado objeto se dá à medida em que se consegue expedir enunciados acerca dele, ou seja, a partir de proposições<sup>80</sup>. GREGORIO ROBLES, por sua vez, ressalta que nunca se chegará, de fato, à compreensão total de uma realidade. Ademais, ressalta que a compreensão de determinado texto se dá após dois outros passos: a leitura e a interpretação.

A leitura consiste na identificação dos signos externos do fenômeno. Em seguida, realiza-se a interpretação, método cuja finalidade visa a descoberta de sentido. Por fim, após identificado o sentido, passa-se à compreensão em si, ou seja, a posse do sentido<sup>81</sup>.

Crê o autor deste artigo que a prática da leitura, da interpretação e da compreensão, à medida do possível, de um fato, permita a compreensão dele no plano sensível, e que, com isso, seja possível realizar a tradução do verificado para a linguagem específica do fato jurídico tributário. Em decorrência, poder-se-á identificar se há ou não há identidade entre o enunciado molecular do fato jurídico e o do critério material da hipótese de incidência, observando-se, a depender da igualdade ou não, a ocorrência da subsunção do conceito de fato ao conceito de norma.

Propõe-se, portanto, aplicar tal metodologia ao caso explicado logo no início deste artigo. Para tanto, primeiramente, representaremos o desenho constitucional do ICMS e do ISS,

---

<sup>78</sup> *Curso ...*, *op. cit.*, p. 291.

<sup>79</sup> O que é a Teoria Comunicacional do Direito?, *in*: **O Direito como Texto: Quatro Estudos da Teoria Comunicacional do Direito**, p. 49.

<sup>80</sup> **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 93.

<sup>81</sup> **O Direito ...**, *op. cit.*, p. 51

na figura de seus critérios materiais das hipóteses de incidência, como afirmativas referentes ao fato. Em seguida, comparando tais proposições e seus respectivos resultados, intentaremos a identificação da ocorrência ou não de subsunção do conceito de fato ao conceito de norma, a fim de verificar a possibilidade de incidência de quaisquer dos tributos em análise.

## 6.2 FIGURAÇÃO, APLICAÇÃO E RESULTADOS

Tratemos, então, de devidamente representar tal realidade hipotética a identificar-se com o caso-problema como um modelo de tal realidade, à forma de LUDWIG WITTGENSTEIN, ou seja, através da figuração<sup>82</sup>. Para tanto, utilizaremos proposições como recurso, pois, para o filósofo austríaco, “4.01 *A proposição é uma figuração da realidade. A proposição é um modelo da realidade tal qual pensamos que seja*”<sup>83</sup>. Temos, então, como primeira proposição, que, se o caso for consistente em um ato jurídico mercantil (*A*) e se esse ato for de transferência de titularidade do direito de dispor de coisa (*B*) e se essa coisa for tangível (*C*) ou se for prestação de serviço de transporte (*D*) ou se for prestação de serviço de comunicação (*E*), então deverá ser tributado pelo ICMS. Note-se que quebramos o enunciado molecular relativo ao critério material da hipótese do ICMS que desenvolvemos, em enunciados atômicos, os quais representamos pelas letras maiúsculas entre parêntesis que os seguem. Ainda, conectamos cada enunciado com operadores lógicos, quais sejam, o operador conjuntivo ( $\wedge$ ), que representamos pelo vocábulo “e”, e o operador disjuntivo ( $\vee$ ), que representamos pelo vocábulo “ou”. Baseamo-nos, nesse ponto, nas relevantes explicações de MORTARI quanto aos elementos do Cálculo Proposicional Clássico (CPC) 84. De forma rudimentar, poderemos representar a primeira proposição da seguinte forma:

$$((A \wedge B \wedge C) \vee D \vee E)$$

Explica MORTARI<sup>85</sup> que, para que o resultado de uma conjunção seja verdadeiro, faz-se necessário que ambos os enunciados da operação conjuntiva sejam verdadeiros. Sendo qualquer um deles falso, o resultado também será falso. Na disjunção, por sua vez, caso qualquer dos enunciados seja verdadeiro, esta será verdadeira. Caso o resultado final de tal enunciado molecular seja verdadeiro, quando em face do o caso-problema, poderemos afirmar, com certeza, que poderá incidir ICMS, visto que verificada a identidade entre o desenho

<sup>82</sup> *Tractatus Logico-Philosophicus*, p. 135.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 157.

<sup>84</sup> *Introdução ...*, *op. cit.*, p. 99-104.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 126-129.

normativo da hipótese e o fato<sup>86</sup>. Ressalta-se que, como sabemos que o caso não se refere, de forma alguma, à prestação de serviço de transporte ou à prestação de serviço de comunicação, não necessitaremos analisar os critérios *D* e *E*. Ainda, tendo em vista que tais critérios se encontram ligados ao restante do enunciado através de disjunção, podemos facilmente verificar que a exclusão deles não acarretará prejuízo lógico para a expressão, tendo em vista que basta que *A*, *B* e *C* sejam verdadeiros para que toda a sentença retorne verdadeira. Efetuada a exclusão, resta-nos a seguinte equação simplificada:

$$A \wedge B \wedge C$$

No que tange ao ISS, por sua vez, tomaremos o conceito de AIRES BARRETO, que elegemos como o mais acurado e, da mesma forma, transformaremos o enunciado molecular em enunciados atômicos, apenas ligando-os, como fizemos no caso do ICMS, com os operadores do Cálculo Proposicional Clássico<sup>87</sup>. Com isso, temos que se o caso for constituído de desempenho de atividade (*F*), se tal atividade for economicamente apreciável (*G*), sem que haja subordinação (*H*), e se tal atividade for produtiva de utilidade para outrem (*I*), e se for regida pelo direito privado (*J*), se for com fito de remuneração (*K*), e não sendo compreendido na competência de outra esfera de governo (*L*), então incidirá ISS. E representaremos o enunciado como segue:

$$F \wedge G \wedge H \wedge I \wedge J \wedge K \wedge L$$

Ora, assim como no caso do ICMS, caso tal fórmula, em face do caso que nos propomos a analisar, reste verdadeira, saberemos que deverá incidir ISS.

Definidas as proposições de subsunção do fato à norma tanto do ICMS quanto do ISS, cabe-nos, apenas, retomar à análise do fato proposto, que, conforme já convimos, é linguagem, qual seja, o de aquisição de bem virtual cosmético dentro de ambiente “*on-line*”, para que o tragamos ao plano dos enunciados que, conforme CARVALHO, é a plataforma dos fatos<sup>88</sup>.

Diante disso, temos que, da apresentação do caso-problema hipotético, observa-se que os bens cosméticos virtuais são vendidos ao usuário comprador por valor estipulado pela empresa vendedora. Após a compra, o usuário passa a ter o direito de usufruir da coisa, seja para ser “bem visto” pela comunidade virtual ao utilizar tal bem, seja alienando-a, pelo preço

---

<sup>86</sup> P. B. CARVALHO, *Curso ...*, *op. cit.*, p. 286.

<sup>87</sup> *ISS na Constituição*, *op. cit.*, p. 43.

<sup>88</sup> *Curso ...*, *op. cit.*, p. 291.

em reais que bem entender, desde que haja algum indivíduo interessado em adquiri-la pelo valor solicitado. Porém, há ainda o fato de que a existência do bem está diretamente relacionada à manutenção do servidor que proporciona o ambiente virtual do jogo; e mais, há a obrigação de fazer, por parte da empresa, no que tange à manutenção da acessibilidade do conteúdo “cosmético” e, ao mesmo tempo, a obrigação de manter o bem “graficamente” atualizado, ou seja, realizar a manutenção da estética da coisa sempre que ocorrerem atualizações visuais no jogo.

Ora, parece haver, de antemão, duas operações diferentes ocorrendo. Em um primeiro plano, há uma operação de compra e venda, no momento em que o indivíduo adquire o bem cosmético, podendo, o comprador, a partir daí, usufruir da coisa, a ponto de poder aliená-la, quando de seu interesse. Em outro plano, há o serviço de manutenção do produto virtual, para o qual a vendedora se propõe a manter possível a utilização do bem, através dos meios necessários para tanto, mesmo em face de possíveis atualizações do sistema do jogo. Inegável, também, que há a clara intenção de lucro com a operação, por parte da empresa.

Comparando tal enunciado com nossa proposição relativa ao ICMS, podemos observar que a referida operação de compra e venda se encontra no comércio, o que, de antemão, satisfaz o critério *A*, qual seja, o de que o caso seja o de uma operação mercantil. Quanto à satisfação do critério *B*, por sua vez, observamos que a possibilidade de uso e alienação pelo comprador, a partir do momento da compra, revela evidente direito de dispor de coisa que fora transferida ao adquirente no momento da operação. Resta, por fim, verificar a satisfação do critério *C*, que requer que a coisa objeto da operação seja tangível. Neste ponto, encontramos evidente desencontro entre o fato e a norma, visto que, como se sabe, não há forma de tocar os bens virtuais em geral.

Por isso, sendo os critérios *A* e *B* verdadeiros, visto que presentes no caso concreto, mas não sendo *C* verdadeiro, mas falso, a operação  $A \wedge B \wedge C$  resultará evidentemente em falsidade, o que, “*per se*”, indica a não subsunção do conceito de fato ao conceito da norma do ICMS ante a inexistência de identidade entre eles.

No que tange ao ISS, por sua vez, poderíamos até observar a satisfação dos segmentos *F*, *G* e *H*, no sentido de que há obrigação de fazer, a fim de garantir e manter a utilidade do bem virtual na plataforma do jogo, atividade que é economicamente apreciável, sem a presença de subordinação entre as partes. Porém, havemos de reconhecer que essa obrigação de fazer é apenas acessória da obrigação de entregar o bem virtual, no momento da

compra. Ora, não existe forma de conceber a obrigação de manter o bem acessível e utilizável, bem como atualizá-lo quando necessário, sem que se conceba, primeiramente, a tradição do bem virtual. Por isso, apesar de haver atividade economicamente apreciável, sem a presença de subordinação entre as partes, e sendo visivelmente uma atividade que produz utilidade para outrem (*I*), na forma de permissão de acesso ao bem, e mesmo sendo evidentemente regida pelo direito privado (*J*) e com fito em remuneração (*K*), já que celebraram as partes, entre si, contrato que obriga a prestação de serviço, observa-se que tal obrigação de fazer, conforme já citamos, é meramente fruto da compra do bem cosmético virtual, consistindo em simples obrigação acessória que, sem a ocorrência da tradição do bem virtual, sequer teria sentido a sua existência.

É diante de reflexão similar, acerca da licença de uso de “*softwares*”, que AIRES BARRETO acaba por entender que

[...] a circunstância de haver fornecimento de materiais e/ou de pôr à disposição do cessionário certos recursos humanos, não descaracteriza a natureza da obrigação que prossegue sendo uma obrigação de dar. [...] Mesmo nessas hipóteses, não se há falar em prestação de serviços, uma vez que se trata de mero acessório (tarefa-meio, atividade-meio) do fim visado [...] <sup>89</sup>.

Ora, sendo a obrigação de fazer apenas atividade-meio para a efetiva concretização da obrigação de dar bem cosmético em jogo virtual, podemos aplicar a mesma conclusão a que chegara BARRETO no excerto citado, quando refletindo acerca da cessão de uso de “*software*”. Apesar de não se tratar, o presente caso, de cessão de uso, entendemos pela aplicação da mesma compreensão, no sentido de que sequer poderíamos considerar a obrigação de fazer do caso como sendo a atividade nuclear, visto que essa apenas se vincula à obrigação de dar, cerne da relação, assegurando a concretização do fim visado, qual seja, o comércio de bens virtuais cosméticos.

Diante disso, deparamo-nos com a conclusão de que nenhuma das duas proposições antes apresentadas, seja a relativa ao ICMS, seja a do ISS, são plenamente satisfeitas e, por isso, não retornam valor verdadeiro quando aplicadas ao caso em questão. Desse modo, em homenagem ao rigor científico, faz-se necessário reconhecer que, pela não ocorrência de subsunção, já que, em ambos os casos, o fato não guarda “[...] *absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese* [...]”<sup>90</sup>, não há possibilidade de incidência seja do ICMS, visto que a boa doutrina não reconhece bens intangíveis como sendo mercadorias, seja do ISS, visto

<sup>89</sup> ISS na Constituição ..., *op. cit.*, p. 231.

<sup>90</sup> P. B. CARVALHO, Curso ..., *op. cit.*, p. 231.

que a obrigação de fazer relativa ao caso não é mais que um meio para alcançar o fim da obrigação de dar coisa imaterial, proveniente da compra e venda.

### 6.3 REFLEXÕES ACERCA DO RESULTADO

A conclusão de que não seria possível a incidência tanto do ICMS quanto do ISS leva, “*per se*”, a uma série de indagações que, visto não serem o cerne do artigo, exporemos de forma absolutamente breve.

Latente é o questionamento: qual seria, portanto, a tributação devida a incidir sobre o fato do caso-problema? A essa questão, permitimo-nos algumas linhas de digressões pouco científicas, desde que ainda tenras e imaturas.

Em primeiro plano, vem à mente o previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 154, I, conhecido como Imposto Residual<sup>91</sup>. Em suma, poderia a União instituir impostos novos, por lei complementar, desde que não tenham base de cálculo e hipótese de incidência próprios dos já discriminados na Carta Magna e, conjuntamente, que não sejam cumulativos<sup>92</sup>. Acerca do tema, afirma AIRES BARRETO que “[...] *justamente porque existem fatos signos presuntivos de riqueza não alcançados por impostos é que tem sentido a existência do art. 154, I, da CF [...]*”<sup>93</sup>. Ora, encontraremos dificuldade, porém, ao percebermos que a hipótese de incidência de tal imposto seria muito similar à do ICMS, visto que deveria ser algo próximo à “realização de operações de transferência de titularidade do direito de dispor de coisa intangível”, ou seja, apenas alterado o critério de tangibilidade. De todo modo, mesmo que parecidas, as hipóteses de incidência são, ainda, diferentes, o que não obstaria a possibilidade relativa ao Imposto Residual. Porém, não havendo lei complementar, ao menos por ora, instituindo tal tributo, não há que se falar de subsunção a ele.

A ideia de que tal fato seja atípico e, por isso, não consistiria em Fato Jurídico Tributário também nos parece, em primeira, e deveras superficial, análise, equívoca, visto que, sendo o fato da aquisição de bem virtual cosmético um evidente signo presuntivo de riqueza, haveria interesse de que sobre ele, de fato, incidisse tributo, não nos parecendo verossímil que,

---

<sup>91</sup> “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição [...]”.

<sup>92</sup> P. B. CARVALHO, *Curso ...*, op. cit., p. 254.

<sup>93</sup> **ISS na Constituição**, op. cit., p. 233.

sobre tal acontecimento, não houvesse interesse, por parte das entidades tributantes, de incidência de tributação.

Por fim, há também a possibilidade de entendermos, à forma de WITTGENSTEIN, que as palavras de uma linguagem não têm uma única estrutura lógica sólida e imutável, mas, pelo contrário, designam significados e trazem consigo regras diferentes conforme os jogos de linguagem em que são utilizadas<sup>94</sup>. Nesse sentido, poderíamos observar que, talvez, a palavra “mercadoria”, presente na Constituição Federal de 1988, e até mesmo na anterior, e conceituada pela doutrina constitucional tributária como sendo algo próximo à “coisa tangível objeto de ato jurídico mercantil”, conforme demonstramos em páginas anteriores, também não tenha estrutura lógica subjacente única, mas que, pelo contrário, seja objeto de jogos de linguagem sujeitos à ação do tempo e das alterações sociais. Diante disso, ver-nos-íamos obrigados a reconhecer que a identificação total, inequívoca e atemporal do conceito constitucional de mercadoria, assim como de diversos outros conceitos da Carta Magna, não seria possível, haja vista a influência dos diversos jogos de linguagem possíveis. Poderíamos, porém, entender que o critério da tangibilidade da “*res*” mercantil não seria inerente à palavra mercadoria *per se*, mas sim ao jogo de linguagem que a utilizou, tempos atrás, e que não mais é o mesmo. Evidente ainda que, para tanto, haveríamos de admitir que o Godot tributário imaginado no início deste artigo teria, finalmente, chegado, propondo alterações à forma de compreender a conceituação; e findando, ao menos por ora, a presença da infável frase “nada a fazer”, proferida em face das novidades tecnológicas a “adentrar” no âmbito do Direito Tributário.

Ressaltamos, porém, que as reflexões deste tópico não se encontram devidamente estudadas, visto que não constituem o objetivo central deste trabalho, consistindo, pura e simplesmente, em meras conjecturas, digressões pouco científicas, ensejadas pelos resultados que, para este autor, admitem-se terem sido inesperados.

## 7 CONCLUSÃO

Do presente estudo, portanto, identificou-se que o fato proveniente do caso-problema hipotético, apresentado no início deste artigo, relativo a questões referentes a supostos bens cosméticos em ambientes de jogos virtuais, não poderia ser objeto de tributação pelo ICMS, haja vista de que, para a melhor doutrina, o conceito constitucional de mercadoria

---

<sup>94</sup> *Investigações Filosóficas*, p. 30.

encontra-se diretamente atrelado ao critério da tangibilidade e, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, só ocorrerá a subsunção do conceito de fato ao conceito da norma, em matéria tributária, quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com a hipótese de incidência tributária, o que não se pode reconhecer, no caso concreto, diante da imaterialidade dos bens virtuais em geral<sup>95</sup>. Não poderia, também, ser objeto de tributação pelo ISS, visto que o serviço identificável na obrigação de fazer é, na realidade, acessório da obrigação de dar bem virtual cosmético, inexistindo aquele sem a presença desta. De todo modo, porém, observou-se que, diante da cisão de enunciados moleculares em enunciados atômicos, faz-se possível resolver os supostos conflitos de competência heterogênea através da análise dos segmentos do núcleo da hipótese de incidência tributária dos tributos supostamente conflitantes.

Tal resultado, por sua vez, ensejou reflexões acerca o tratamento jurídico tributário ideal para operações relativas à compra e venda de bens cosméticos em jogos virtuais, a fim de que se pudesse compreender qual seria o tributo competente a incidir no caso, se é que tal fato se poderia configurar como fato jurídico tributário propriamente dito.

Eis que, portanto, verificou-se a efetividade da utilização da análise do enunciado molecular do fato perante a hipótese de incidência tributária, a fim de que se estabeleça, ou não, identidade entre ambos, sendo possível, em caso positivo, a observação da ocorrência da subsunção e, conseqüentemente, a resposta aos equivocadamente chamados conflitos de competência heterogênea. Ressalta-se, por uma última vez, a importância dos estudos acerca do ambiente virtual, visto que, diferentemente do passado retratado pelo poeta carioca ROGÉRIO TOLOMEI TEIXEIRA, sob a alcunha de ROGÉRIO SKYLAB, no poema “Fora do Ar” — no qual a programação da televisão, que, aqui, usaremos como analogia ao entretenimento eletrônico, findava, na figura do pontilhado, durante a madrugada — o mundo virtual não tem qualquer compromisso com o horário e sequer vislumbra a ideia de fim, oferecendo aos seus usuários, cada vez mais numerosos, a possibilidade de, nas palavras do sujeito lírico do poema em questão, “[...] *ver televisão até o amanhecer*”<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 286.

<sup>96</sup> **Debaixo das Rodas de um Automóvel**, p. 179.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Renato Miranda. A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica. *In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Direito Tributário Atual***, Curitiba: Juruá, 2000, p. 267-296.

ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência Impositiva na Constituição de 88. *In: **Revista de Direito Administrativo***. Rio de Janeiro, v. 195, março, 1994, p. 24-36.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BECKETT, Samuel. **Esperando Godot**. São Paulo: Companhia das Letras, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Conflitos de Competência: Um Caso Concreto**. São Paulo: RT, 1983.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Fato Gerador do I. C. M.** São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1978.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Valterlei Aparecido da. **Teoria Trilógica do Tributo: Um Estudo Normativo Sobre Tributação, Competência e Lançamento**. São Paulo: Noeses, 2023.

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

MISHIMA, Yukio. **O Pavilhão Dourado**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

MORTARI, Cezar Augusto. **Introdução à Lógica**. 2. ed. São Paulo: Unesp, 2016.

PESSOA, Fernando. **Poemas de Álvaro de Campos / Fernando Pessoa**. Jandira: Principis, 2020.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência**. Curitiba: Juruá, 2009.

ROBLES, Gregorio. **Direito como Texto**. São Paulo: Manole, 2005.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 13. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SKYLAB, Rogério. **Debaixo das Rodas de um Automóvel**. 2. ed. Curitiba: Kottter, 2020.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. Prefácio – A Dupla Personalidade do ISS: Dr. Jekyll e Sr Hyde! In: BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 9-28.

\_\_\_\_\_. IPI, ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rohal (coord.). **Tributação do setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49-101.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

\_\_\_\_\_. **Tractatus Logico-Philosophicus**. 3. ed. São Paulo: edusp, 2020.