

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

HÉLIO BARTHEM NETO

NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS
PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO *CORPUS MECHANICUM* AO
CLOUD COMPUTING

SÃO PAULO
2016

HÉLIO BARTHEM NETO

**NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS
PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO *CORPUS MECHANICUM* AO
*CLOUD COMPUTING***

Dissertação apresentada na Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, no Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento como requisito para a conclusão do curso de Mestrado Profissional.

Orientadora: Prof.^a. Dra. Juliana Furtado Costa Araújo

**SÃO PAULO
2016**

Barthem Neto, Hélio

Novos Desafios da Tributação do Software no Brasil sob as Perspectivas do ICMS e do ISS – do *Corpus Mechanicum* ao *Cloud Computing*. 2016.154 f.

Orientadora: Prof^a. Dra. Juliana Furtado Costa Araújo

Dissertação (Mestrado) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

1. Introdução - 2. O ICMS e o ISS – Competência e Pressupostos de Incidência – 3. O Software e sua Tributação pelo ICMS e pelo ISS – 4. Os Novos Desafios da Tributação do Software pelo ICMS e pelo ISS – Uma proposta de solução a partir do Direito Privado – 5. Síntese Conclusiva – 6. Conclusões

HÉLIO BARTHEM NETO

**NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS
PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO *CORPUS MECHANICUM* AO
*CLOUD COMPUTING***

Dissertação apresentada na Escola de Direito
de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, no
Programa de Pós-Graduação em Direito e
Desenvolvimento como requisito para a
conclusão do curso de Mestrado Profissional.

Campo de Conhecimento:
Direito Tributário

Data de aprovação:
____/____/____

Banca examinadora:

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao que tenho de mais precioso: minha família.

Aos meus pais, Hélio e Teresa, responsáveis por tudo.

Ao meu irmão, João Antonio, que, mesmo 9 anos mais novo, me serve de espelho e motivação para uma vida sempre melhor.

Ao meu filho, João Pedro, a razão de todo meu esforço.

À Larissa, minha melhor amiga, meu grande amor, minha parceira nessa missão altamente complexa chamada vida!

AGRADECIMENTOS

Aos professores e colegas da 2ª Turma do curso de Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento da FGV pelos valiosos ensinamentos e intensos debates travados ao longo dos anos de 2014 e 2015.

À minha orientadora, Profa. Dra. Juliana Furtado Costa Araújo, e à Profa. Dra. Tathiane Piscitelli dos Santos, pela condução deste trabalho e por exigirem, com o rigor de sua posição, que eu fizesse o meu melhor.

Aos profissionais de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, escritório do qual faço parte desde o ano de 1998 e que, em jornada de muita labuta, tive a honra de ser escolhido para integrar seu quadro de sócios. Em especial, Alessandra Nishinari Mello Betzios, Juliana Faria de Oliveira Ramos, Marcos Engel Vieira Barbosa, Silvio José Gazzaneo Junior, Ana Luiza de Siqueira Campos, Pedro Dias Cavalcanti Junior, Thiago Quintanilha de Almeida e Ana Carolina de Castro Mendes: sem vocês este trabalho não seria possível.

Ao Dr. Roberto de Siqueira Campos, meu mentor e “pai profissional” (como ele mesmo costuma dizer) que, desde sempre, incentiva minha evolução técnica e acadêmica.

Ao Dr. Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, uma das minhas maiores inspirações no Direito Tributário, e ao Dr. Silvio José Gazzaneo Junior, amigo para todas as horas e um dos advogados mais competentes com quem já trabalhei.

À Gisele Cristine Ferreira, pelas contribuições valiosíssimas na finalização, formatação e repaginação desta dissertação.

À minha família, em especial à Larissa e ao João Pedro, pela paciência e compreensão durante essa jornada do Mestrado Profissional; e à família CheckMat Jiu-Jitsu, a qual pertenço desde sua fundação, e que, com muita luta, ajudou a manter minha saúde em dia para cumprir com essa árdua tarefa acadêmica.

RESUMO

O objeto do presente estudo consiste em examinar a tributação dos softwares sob as perspectivas do ISS e do ICMS.

Não se trata propriamente de um tema novo, sendo certo que muito já se discutiu a seu respeito ao longo das últimas três décadas.

No entanto, a tributação do software é assunto em constante evolução, eis que o software em si é bem que integra o segmento de informática e este se modifica a cada momento, trazendo cada vez mais modernidade ao nosso dia-a-dia.

A inovação tecnológica introduz alterações efetivas nos elementos informáticos de outrora e os critérios utilizados pelos tribunais para se definir o tratamento tributário do software, por decorrência, também são alterados.

Surgem, assim, novos desafios relacionados ao assunto, em especial como adaptar os fundamentos anteriormente consagrados pela jurisprudência para direcionar a tributação deste importante segmento econômico.

Assim, revisitar temas relevantes, discutidos no passado, como a definição da incidência desses tributos a partir de conceitos técnico-comerciais dos programas de computador (softwares de prateleira e softwares por encomenda), torna-se extremamente importante.

O presente estudo visa, portanto, examinar os novos desafios da tributação do software, sob as perspectivas do ISS e do ICMS, a partir dos novos negócios existentes no segmento da informática, viabilizados pelos “downloads” e pelo acesso remoto ao ambiente de nuvem (“cloud computing”).

O presente estudo visa, por essência, demonstrar que, a despeito da evolução tecnológica veloz e infindável, a tributação do software pelo ISS e pelo ICMS deve colocar em primeiro plano as características do negócio jurídico que alicerçam o fornecimento do programa de computador, utilizando seus aspectos técnicos como elementos meramente auxiliares da definição do tratamento tributário mais adequado à hipótese.

Palavras-chave: Software – programa de computador – suporte informático (corpus mechanicum) – download – cloud computing – negócio jurídico

ABSTRACT

The goal of the present study consists of examining the taxation of software focusing on the municipal service tax (ISS) and the tax on the circulation of goods and on services of interstate and Intermunicipal transportation and communication (ICMS).

It is not properly a new theme and it was for sure deeply discussed along the last three decades.

Nevertheless, the taxation of software is a topic of constant evolution, due to the fact that the software itself is a good that composes the information technology segment, which suffers changes in every minute, bringing more modernity to our day-by-day.

The technological innovation introduces effective changes in the computing elements from the past and, as a consequence, the criteria used by the courts to define the tax treatment of software are also modified.

Therefore, new challenges about the topic are set, especially in how to adapt the fundamentals before defined by the jurisprudence to guide the taxation of this important economic segment.

Thus, reviewing relevant topics discussed in the past, such as the definition of the levy of these taxes based on technical and commercial concepts of computing program (standard software and personalized software), becomes extremely important.

This study intends to demonstrate that, in spite of the fast and endless technological evolution, the taxation of software by ISS and ICMS must consider in the first place the characteristics of the legal transaction that supports the supply of the computer program, using its technical aspects as auxiliary elements to define the more adequate tax treatment.

Keywords: Software – *corpus mechanicum* – download – cloud computing – Legal transactions

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Cenário 1 Tributação de Licença de Software.....	142
Cenário 2 Tributação da Elaboração de Software.....	143
Cenário 3 Tributação da Customização de Software	144
Cenário 4 Tributação da Comercialização do Software	145
Fluxograma 1 Tributação do Software (“Obrigação de Dar”).....	146
Fluxograma 2 Tributação do Software (“Obrigação de Fazer”)	147

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CD – Compact Disc

Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário de Justiça

DJe – Diário de Justiça Eletrônico

DL – Decreto-Lei

DJU – Diário de Justiça da União

DOU – Diário Oficial da União

EC - Emenda Constitucional

IaaS - Infrastructures as a Service

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias

Inc. - Inciso

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto Sobre Serviços

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

LC – Lei Complementar

MC – Medida Cautelar

Min. – Ministro

MT – Mato Grosso

NIST - National Institute of Standards and Technology

PaaS - Platform as a Service

PC - Personal Computer

PMDB - Partido do Movimento Democrático Brasileiro

RE – Recurso Extraordinário

REsp - Recurso Especial

RICMS – Regulamento do ICMS

SP – São Paulo

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas

SUMÁRIO

1. Introdução.....	13
2. O ICMS e o ISS – Competência e Pressupostos de Incidência.....	19
2.1. Pressupostos de incidência tributária – Breves notas	19
2.2. A influência do Direito Privado na definição dos pressupostos de incidência tributária	20
2.3. Considerações acerca dos pressupostos de incidência do ICMS	23
2.3.1. A outorga constitucional de competências relativamente ao ICMS.....	23
2.3.3. Elementos adjetivos fundamentais: “circulação” e “mercadorias”	27
2.4. Considerações acerca dos Pressupostos de Incidência do ISS	33
2.4.1. A outorga constitucional de competências relativamente ao ISS	33
2.4.2. Serviços relacionados em lista – interpretação e alcance	34
2.4.3. O conceito constitucional de serviço.....	37
2.5. A Existência de Possíveis Conflitos entre o ICMS e o ISS e as “Vias Ordinárias” de Solução	43
2.5.1. Os potenciais conflitos entre o ICMS e o ISS na perspectiva constitucional	43
2.5.2. Os potenciais conflitos entre o ICMS e o ISS na perspectiva da lei complementar	46
2.5.3. Adicionando pontos complexos	52
2.6. A Conflituosa Incidência do ICMS e do ISS nas Atividades que Envolvem o Fornecimento de Software	59
3. O Software e sua Tributação pelo ICMS e pelo ISS	61
3.1. O que é software?	62
3.2. Aspectos técnico-operacionais relativos aos “tipos” de software e respectivos meios de acesso	69
3.2.1. O software produzido sob encomenda	71
3.2.2. O software de prateleira	72
3.2.3. O software customizável.....	73
3.2.4. Suporte informático.....	74
3.2.5. Transferência eletrônica de dados (“download”).....	75
3.2.6. Computação em nuvem (<i>cloud computing</i>)	76
3.3. O software e a legislação do ICMS e do ISS	82

3.4. As Incertezas da Tributação, a Atuação dos Tribunais Superiores e a Evolução Legislativa	87
3.4.1. Os critérios originalmente adotados pela jurisprudência e o posicionamento dos entes tributantes	87
3.4.2. Crítica ao critério adotado pelos tribunais superiores para definição da tributação dos programas de computador a partir da dicotomia entre “softwares de prateleira” e “softwares sob encomenda”	95
3.4.3. Crítica ao critério de definição da base de cálculo do ICMS sobre o software a partir do dobro do valor do suporte informático do programa.....	98
3.4.4. Crítica à incidência do ISS sobre o “serviço” de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador	100
3.4.5. Um cenário de incertezas e suas consequências.....	103
4. <i>Os novos desafios da tributação do software pelo ICMS e pelo ISS – Uma proposta de solução a partir do Direito Privado</i>	118
4.1. Tributação da licença de software.....	119
4.2. Tributação da elaboração do software	123
4.3. A customização de software	125
4.4. A comercialização de software.....	127
4.5. Especificamente sobre o “download” e o “cloud computing”	130
5. <i>Síntese Conclusiva</i>	142
6. <i>Conclusões</i>	148
7. <i>Referência Bibliográfica</i>	153

1. Introdução

Software: standard, “de prateleira”, customizado, personalizado, “sob encomenda”, meio físico, suporte informático, intangível, *download*, *cloud computing*, código fonte, licença de uso... Diversos são os termos e inúmeras são as dúvidas existentes sobre o tratamento jurídico a ser dispensado às inovações tecnológicas presentes em nosso cotidiano a partir do desenvolvimento dos negócios da informática¹.

Enquanto a tecnologia evolui constantemente, alcançando patamares inimagináveis, os entes políticos buscam classificar os negócios jurídicos decorrentes de toda essa inovação e atrair para si as receitas tributárias deles decorrentes.

A tributação dos negócios que envolvem o *software* é tema controvertido. Segundo CHIESA, essa controvérsia está presente na doutrina e na jurisprudência, em que “há os que entendem que tais operações estão sujeitas à tributação por meio do ICMS, [enquanto] outros defendem que somente podem ser tributadas pelo ISS”. Assevera ainda que: “a dissensão doutrinária e jurisprudencial tem origem na dificuldade de se definir se a exploração econômica dos programas de computador caracteriza-se como operação mercantil, prestação de serviço ou não se enquadraria em nenhuma dessas duas hipóteses”².

De fato, muito já se discutiu sobre o assunto e a produção intelectual sobre os aspectos básicos da tributação do software é vasta³. A jurisprudência existente sobre a matéria já nem pode ser chamada de “recente”, havendo importantes manifestações do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) que remetem à década de 90⁴.

¹ HENRIQUES, Guilherme de Almeida. *Tributação do software no Brasil – ICMS, ISSQN, COFINS, PIS, IR e CIDE*. In Revista Fórum de Direito Tributário nº 61 (Ano 11). Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 01.

² CHIESA, Clélio. *A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico?* In Revista Fórum de Direito Tributário nº 2 (Ano 1). Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 01.

³ Pesquisa no website *Scholar Google* com os verbetes software, ICMS e ISS retorna, em 9.12.2015, 1.640 resultados.

⁴ O julgamento do Recurso Extraordinário n. 176.626/SP, cuja indexação em pesquisa de jurisprudência no website do STF com os verbetes software, ICMS e ISS relaciona a *IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS), INCIDÊNCIA, POSSIBILIDADE, PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE), OBRA INTELECTUAL, LICENCIAMENTO, CESSÃO DE DIREITO DE USO*, ocorreu em 10.11.1998. No Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial n. 39.797-9/SP, que tratou do tema, é de 1994.

Conforme explica DORNELLES⁵:

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o argumento de que o 'programa de computador não se confunde com o seu suporte físico (disquete, fita cassete ou chip)' entendia, até o ano de 1994, não se tratar ele de 'coisa material corpórea', não podendo, portanto, 'ser considerado mercadoria'. Para o STJ, 'a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão', 'estava sujeita apenas ao ISS'⁶.

Mudando seu entendimento, passou o STJ a considerar que 'os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS', e que 'os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS'⁷.

O STF, a seu turno, instado a se manifestar sobre a matéria, posicionou-se de maneira muito semelhante, conforme se depreende da transcrição parcial da ementa do seguinte julgado⁸:

[...]

III – Programa de computador ('software'). Tratamento tributário. Distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' – matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS. Dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializadas no varejo – como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Não obstante a harmonia consagrada pela jurisprudência de ambos os tribunais superiores, os elementos então utilizados não foram suficientes para esgotar o assunto e definir de forma cabal o tratamento tributário do fornecimento⁹ de software.

⁵ DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. *O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os Softwares*. In Revista de Estudos Tributários n. 99. Síntese: Porto Alegre, 2014, p. 27 e 28.

⁶ O autor faz referência aos Recursos Especiais n. 39.797-9/SP e 39.457-0/SP.

⁷ O autor faz referência ao Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 5.934/RJ; aos Recursos Especiais n. 123.022/RS, 216.967/SP, 633.405/RS, 222.001/SP, dentre outros.

⁸ RE 176.626/SP (STF, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. em 10.11.1998).

⁹ Importante ressaltar desde já que a expressão "fornecimento de software" guarda em si amplitude bastante elevada, podendo corresponder a uma série de negócios envolvendo o software. A importância, no entanto, de se referir aos negócios relativos ao software de forma ampla é proposital

Não apenas pelos fundamentos que embasaram os precedentes em apreço, mas muito pela evolução tecnológica havida nos anos 2.000, obviamente não considerada pelos julgadores nas sessões ocorridas há mais de 15 anos¹⁰.

Com efeito, a velocidade com que a tecnologia tem promovido mudanças em nossos hábitos gerou novos desafios¹¹.

Os softwares de prateleira, por exemplo, que somente eram comercializados em formato *standard*, isto é, em formato padrão, também vêm sendo submetidos a processos de customização, para atender às necessidades do usuário¹². Não chega a ser considerado como a elaboração de um programa personalizado, integralmente produzido sob encomenda, mas, mediante a alteração de códigos específicos (ou “códigos fonte”, como se verá adiante), sugere adaptação e modificação das características originais, conforme solicitação do adquirente. Essa customização retiraria as características de mercadoria do software e fariam com que ele passasse a ser considerado como um software desenvolvido sob encomenda, sujeito ao ISS?

Além disso, e especialmente por conta do incremento do uso da Internet nas duas últimas décadas, percebeu-se a possibilidade de que programas de computador fossem disponibilizados sem a necessidade de um suporte físico. Estaria, assim, o *download*¹³ de software, tão comum nos dias atuais, sujeito à incidência do ICMS como se mercadoria fosse? Mesmo em se tratando de um bem incorpóreo?

Desafio ainda maior já começa a ser enfrentado com relação aos softwares executados remotamente, sem que sequer haja a necessidade da

e decorre das dúvidas existentes para especificá-lo: trata-se da comercialização de um produto? Trata-se do fornecimento de uma mercadoria? Corresponde ao resultado de uma prestação de serviço? Seu uso está meramente atrelado a uma licença? Neste contexto, mais adequado utilizar a expressão “fornecimento”, eis que ampla o suficiente para contemplar todas as espécies negociais em comento sem, por ora, nos comprometermos com qualquer uma delas. Adiante, com o aprofundamento da pesquisa aqui proposta, a especificação virá naturalmente, havendo espaço para maior precisão na denominação do negócio efetivamente praticado com o software.

¹⁰ A rigor, parte dessa evolução só veio a ser tratada pelo STF por ocasião do julgamento da ADI 1.945/MT, cujo julgamento, como se verá adiante, somente foi concluído no ano de 2.010.

¹¹ DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. *O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os Softwares*. In Revista de Estudos Tributários n. 99. Síntese: Porto Alegre, 2014, p. 28.

¹² Sobre técnicas para customização de software, veja-se artigo extraído do *website* da Microsoft, considerada como uma das maiores empresas deste segmento no mundo (acesso em 9.12.2015): http://www.microsoft.com/brasil/msdn/tecnologias/arquitetura/Customizacao_Software.aspx.

¹³ De acordo com o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (Rio de Janeiro: Objetiva, 2001), o termo *download* deve ser entendido como: “transferir dados ou programa ger. de computador central ou de grande porte para outro aparelho ger. menor, formado de down ‘embaixo, para baixo, em posição mais baixa’ e to load ‘fornecer ou transferir um carregamento, suprir de carga’”.

realização de um *download* para acesso e instalação nos equipamentos do usuário. Referimo-nos aqui aos inúmeros aplicativos disponibilizados e armazenados em ambiente de “nuvem” (ou *cloud computing*)¹⁴, para que os interessados possam utilizá-los em acesso remoto, a qualquer hora e em qualquer local, seja na estação de trabalho, no *laptop*, *tablet*, *smartphone*, etc.¹⁵

O surgimento desses novos desafios evidencia o agravamento de um problema antigo para o operador do Direito Tributário: dificuldade na definição do tratamento tributário mais adequado às atividades relativas ao fornecimento de softwares, ora tidas como prestação de serviços, sujeitas ao ISS; ora tidas como mercadorias, sujeitas ao ICMS; ou, ainda, ditas inalcançáveis por qualquer um destes tributos, eis que ausentes requisitos necessários às respectivas incidências.

Diante do problema identificado, surge a necessidade de se responder à seguinte pergunta¹⁶: *ICMS, ISS, ou nenhum desses dois tributos, o que (e em quais hipóteses) deve incidir sobre os negócios que envolvem o fornecimento de softwares*¹⁷?

Para a obtenção da resposta à indagação formulada, o presente trabalho foi organizado em quatro capítulos, além da conclusão.

Além deste capítulo inicial de **Introdução**, que tem por objetivo apresentar o tema, o escopo da pesquisa e o caminho a ser percorrido no trabalho, no **Capítulo 2**, o estudo buscou delinear o contorno normativo relativo aos impostos *sub examine*, mais especificamente o ICMS e o ISS, definindo, assim, as premissas

¹⁴ “A expressão *cloud computing* começou a ganhar força em 2008, mas, conceitualmente, as ideias por trás da denominação existem há muito mais tempo. Também conhecida no Brasil como computação nas nuvens ou computação em nuvem, a *cloud computing* se refere, essencialmente, à noção de utilizarmos, em qualquer lugar e independentemente de plataforma, as mais variadas aplicações por meio da internet com a mesma facilidade de tê-las instaladas em computadores locais”. Conforme: <http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>. Acesso em 10.12.2015.

¹⁵ HOMSY, Leonardo; CUNHA, Isabel. *Tributação de operações de aquisição de software via download*. Disponível em: http://www.camposmello.adv.br/pt_BR/novidades-recursos/ultimas-novidades/tributacao_de_operacoes_de_aquisicao_de_software_via_download.html. Acesso em 9.12.2015.

¹⁶ O ponto de partida de um trabalho de pesquisa corresponde à definição do problema e da pergunta de pesquisa que se pretende explorar. Conforme orientam QUEIROZ e FEFERBAUM (QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. *Metodologia Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 55): “Definir o tema de pesquisa, em seu formato pronto e acabado, faz parte do processo de averiguação – talvez seja a sua parte mais importante e, em muitos casos, também a mais difícil”.

¹⁷ Para fins do presente trabalho, softwares, conforme explorado no tópico 3, são os programas de computador produzidos em larga escala, sob encomenda, ou de modo customizado, normalmente fornecidos aos respectivos usuários através de um suporte físico, por meio da transferência eletrônica de dados (*download*) ou por acesso remoto em ambiente de nuvem (*cloud computing*).

básicas atinentes a estes tributos e especificando, por fim, os pressupostos da incidência de cada um deles.

Ainda nesta parte do trabalho, pretendeu-se explorar as prerrogativas de competência e a existência de conflitos de incidência entre esses impostos, as vias normais de solução que lhes são aplicáveis e a contextualização das dificuldades que envolvem a definição da incidência do ICMS e do ISS sobre o fornecimento de software.

Importante ressaltar que, no referido capítulo, o trabalho abordará alguns temas já explorados e aparentemente sedimentados na doutrina e na jurisprudência, como o conceito de operações relativas à circulação de mercadorias ou, ainda, o conceito de serviços, mas que devem, de todo modo ser trazidos à baila por representarem efetivos marcos teóricos para as respostas que se pretende obter.

No **Capítulo 3**, e com base nos conhecimentos apreendidos na etapa anterior, passamos ao exame e exploração dos chamados “tipos” de software (“de prateleira”, “produzido sob encomenda” e “customizado”) de maneira técnico-específica¹⁸, aprofundando os conceitos a eles correspondentes. Subsequentemente, foram explorados os meios de fornecimento, acesso, circulação e uso dos softwares, elementos estes que reúnem os aspectos mais evoluídos (sob uma perspectiva tecnológica) e polêmicos da tributação do software pelo ICMS ou pelo ISS no Brasil. Coube aqui o desenvolvimento dos conceitos técnicos de suporte informático, *download* e computação em nuvem, bem como sua associação jurídica aos regimes de tributação enquanto mercadorias ou serviços.

Em seguida, passamos à definição de sua tributação à luz dos ensinamentos doutrinários decorrentes de nossa pesquisa e dos precedentes jurisprudenciais, em especial dos tribunais superiores, existentes sobre a matéria¹⁹.

¹⁸ Naturalmente que o trabalho eminentemente jurídico que aqui se desenvolve não pretende explorar a fundo questões técnicas do âmbito da informática, segmento altamente especializado e notadamente complexo, que demanda conhecimento específico para seu desenvolvimento. O propósito desta dissertação consiste no estudo de alguns aspectos da informática, mais especificamente aqueles relativos aos tipos de software e respectivos meios de acesso, como forma de estabelecer um alicerce fático ao trabalho jurídico de definição do tratamento tributário dos programas de computador.

¹⁹ Embora a jurisprudência a ser essencialmente explorada na dissertação como referência para o tratamento tributário que envolva o fornecimento de softwares seja aquela emanada dos tribunais superiores, também foram trazidos à análise precedentes proferidos por Tribunais de Justiça dos Estados, que tenham se manifestado sobre o tema. Se, de um lado, tais precedentes não têm o condão de encerrar a questão em debate, contribuem como efetivos sinalizadores da jurisprudência em desenvolvimento em decorrência da evolução tecnológica, o que reputamos como de fundamental importância para o trabalho científico aqui realizado.

O **Capítulo 4** foi dedicado à apresentação das propostas de solução para tributação dos negócios que envolvem o fornecimento de software, estabelecendo os critérios necessários para identificar cada uma das hipóteses existentes, associando-se os tipos de programa e os meios de acesso a eles inerentes, contribuindo, assim, para a definição do tratamento fiscal a ser a eles dispensado.

Logo após as etapas de desenvolvimento do trabalho, o trabalho foi consolidado em dois capítulos finais: o de **Síntese Conclusiva**, em que construímos alguns quadros e fluxogramas de fechamentos das ideias discutidas ao longo do estudo e o de **Conclusões**, trazendo de forma sintética objetiva, o apontamento dos principais resultados obtidos com a pesquisa realizada²⁰.

Feitos, assim, os registros iniciais necessários para o desenvolvimento do trabalho, passe-se, a seguir, a percorrer o caminho definido para o deslinde das dúvidas então propostas.

²⁰ Conforme RIZZATO (NUNES, Rizzatto. *Manual da Monografia: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 10ªed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, P. 177).

2. O ICMS e o ISS – Competência e Pressupostos de Incidência

2.1. Pressupostos de incidência tributária – Breves notas

Tendo em vista a controvérsia jurídica exposta na Introdução, este capítulo terá por objetivo estabelecer marcos teóricos necessários para o alcance das respostas pretendidas no presente trabalho.

Os referidos marcos teóricos, neste caso, dizem respeito à definição dos pressupostos de incidência dos tributos envolvidos na pesquisa, ou seja, o ICMS e o ISS.

Segundo a lição de ATALIBA²¹, incidência corresponde ao fenômeno jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

ATALIBA leciona, ainda, que²²:

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

[...]

Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo.

Nesse contexto, conhecer os contornos da incidência de um determinado tributo é tarefa fundamental ao operador do Direito²³.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros: São Paulo, 2000, p. 45.

²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros: São Paulo, 2000, p.46 e 53.

²³ Cabe aqui uma observação importante: a definição dos contornos e pressupostos de incidência dos tributos é tema profundamente estudado e debatido pela comunidade jurídica. Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros: São Paulo, 2000), Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio da Legislação Tributária*. Resenha Tributária: São Paulo, 1975, Capítulo IV, p. 83-100), Alfredo Augusto Becker (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Lejus: São Paulo, 1998, p. 318 e ss.), Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 3ª Edição. Noeses: São Paulo, 2009, p. 146-150 e 599 e ss.), Luciano Amaro (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 20ª Edição. Saraiva: São Paulo, 2014, Capítulos VIII, IX e X), dentre outros doutrinadores, dedicaram-se de modo exaustivo ao estudo da hipótese de incidência tributária, seus aspectos (ou critérios), sua

Aliás, é a partir desses contornos²⁴ que os entes tributantes recebem a outorga de competência para a instituição e cobrança de tributos, cuja incidência sempre decorrerá da ocorrência de um fato específico, previsto em lei como sendo o elemento gerador da obrigação tributária.

Veremos, neste capítulo, como isso ocorre, em primeiro lugar, para o ICMS e, subseqüentemente, para o ISS.

Genericamente, e para o que interessa ao presente trabalho, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, nos termos do art. 155, inciso II, da Constituição de 1988; e o ISS, sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, tal como definido pelo art. 156, inciso III, da Carta Magna.

Considerando que o conteúdo específico previsto na Constituição remonta a definições e institutos de Direito Privado (“operações”, “mercadorias”, “prestação de serviços”), faz-se necessário, antes de tratar dos pressupostos de incidência atinentes a esses impostos, avaliar o papel que este ramo do Direito exerce sobre a circunscrição da materialidade tributária respectiva.

2.2. A influência do Direito Privado na definição dos pressupostos de incidência tributária

Os tributos relacionados na Constituição são definidos e identificados a partir de expressões que guardam em si mesmas um determinado significado. Além de operações com mercadorias e prestação de serviços, expressões atinentes aos impostos ora em exame, renda, produto industrializado, doações, importação,

associação ao conceito de regra matriz de incidência tributária, questões terminológicas que definem a concretude dessa hipótese como “fato gerador”, “fato imponible”, “fato tributário”, etc. A reprodução destes estudos não é objetivo deste trabalho. Nem mesmo a definição de todos os aspectos da hipótese de incidência (ou elementos da regra matriz) será aqui explorada. O foco a que nos deteremos será o de entender a materialidade dos tributos a ser analisados de modo a estabelecer as premissas necessárias para o desenvolvimento da dissertação a que se pretende elaborar. Com efeito, para que possamos maturar os detalhes da incidência tributária sobre o fornecimento do software em suas mais variadas vertentes, mister se faz conhecer, previamente, as características centrais que envolvem a incidência em apreço. Nada além disso, entretanto, para que o verdadeiro foco deste trabalho não seja prejudicado.

²⁴ “O que diferencia uma regra jurídica de outra, conferindo especificidade a cada regra jurídica, é o conteúdo da hipótese de incidência e o da regra; noutras palavras, é a natureza dos fatos que compõem a hipótese de incidência e a natureza das consequências [...] predeterminadas pela regra e condicionadas à realização integral da hipótese de incidência pelo acontecimento de todos os fatos previstos como elementos integrantes de sua composição”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Lejus: São Paulo, 1998, p. 321).

operações financeiras, etc. são exemplos que indicam que o pressuposto da incidência tributária está relacionado ao significado criterioso de um determinado termo ou expressão.

A esse respeito, SCHOUER²⁵ ensina:

Conquanto o legislador tributário busque, em sua hipótese normativa, fenômenos com consistência econômica, não raro abrirá ele mão de descrever a situação minuciosamente, optando por tomar de empréstimo institutos próprios do Direito Privado. A tarefa do intérprete / aplicador, nesse caso, é determinar se o legislador pretendeu fixar-se às estruturas do Direito Privado, ou se a expressão empregada pelo legislador, posto que homógrafa à daquele ramo do Direito, ganha novo significado à luz do contexto da legislação tributária.

Mesmo que de maneira elucidativa²⁶, o Código Tributário Nacional (CTN)²⁷, definidor das normas gerais de Direito Tributário²⁸, no capítulo em que estabelece as regras de interpretação e integração da legislação tributária²⁹, tratou da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas adotados pelo Direito Privado, em seus arts. 109 e 110:

Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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

Segundo a mais abalizada doutrina, “[...] os institutos, conceitos e formas do direito privado são o que são segundo esse próprio ramo do direito, e conservam

²⁵ SCHOUER, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 765.

²⁶ Ao se referir ao art. 110, do CTN, MACHADO asserva o seguinte: “Na verdade esse dispositivo nem precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário – é importante que se esclareça – no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a ideia de uma efetiva supremacia constitucional ainda não foi captada pelos que lidam com o Direito em nosso País”. (MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e a Locação ou Cessão de Direito*. Disponível em <http://www.hugomachado.adv.br/>. Acesso em 26.2.2016).

²⁷ Lei n. 5.172, de 25.10.1966.

²⁸ CTN, Livro Segundo: Normas Gerais de Direito Tributário.

²⁹ CTN, Livro II, Capítulo IV.

a sua identidade também quando tomados como elementos das normas sobre tributos [...]” (MARIZ DE OLIVEIRA, 2008, P.50) ³⁰:

AMARO³¹ complementa da seguinte forma:

Em suma, o instituto do direito privado é ‘importado’ pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário, etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudança de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que o ‘importou’.

Assim, à luz do art. 109, do CTN, vê-se que, para a definição dos efeitos tributários, o legislador acaba recebendo espaço considerável, podendo atribuir, especificamente para fins da legislação em foco, efeitos específicos para determinado conceito extraído do Direito Privado. SCHOUERI³² exemplifica com o Imposto de Renda e o conceito de pessoa jurídica:

Exemplo notório é o da pessoa jurídica, instituto próprio do Direito Privdo que, não obstante, surge na legislação do Imposto de Renda para abranger até mesmo as sociedades irregulares. Se, entretanto, o legislador opta por um instituto, conceito e forma do Direito Privado e não o define com tintas próprias, então deve o intérprete / aplicador compreender que tais institutos não podem ser desprendidos do contexto (de Direito Privado) onde foram desenvolvidos. Retomando o mesmo exemplo acima citado, a ideia de ‘sociedade’ pressupõe, no Direito Privado, um conjunto de pessoas e uma finalidade comum – distanciando-se do mero condomínio. Um condomínio não pode, destarte, ser tomado pelo intérprete / aplicador da lei tributária como sociedade se não houver norma (tributária) equiparando ambas as situações.

Portanto, desde que a lei tributária expressamente disponha sobre o significado que determinado comando normativo extraído do Direito Privado deva ter, assim será³³.

³⁰ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 50.

³¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 20ª Edição. Saraiva: São Paulo, 2014, p. 244.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 763.

³³ Ao citar BECKER, AMARO arremata: “o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um ‘marido’ ou uma ‘hipoteca’ no direito tributário diferentes do ‘marido’ e da ‘hipoteca’ do direito civil”. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 20ª Edição. Saraiva: São Paulo, 2014, p. 244).

Todavia, especificamente com relação à outorga de competências, o espaço em questão é rigorosamente restrito. A determinação constante do art. 110 do CTN, acima reproduzido, é bastante objetiva e determina que o legislador observe os conceitos, definições e alcance dos institutos do Direito Privado aos quais o Direito Tributário deve se submeter. Ou seja: sempre que a Constituição, ao definir e outorgar competências tributárias, fizer uso de conceitos, definições ou formas do Direito Privado, elas deverão ser consideradas como tal, sem que a tais conceitos se possa atribuir significados distintos ou especificamente ponderados a partir de uma peculiaridade qualquer.

Essencialmente, e levando-se em conta a hipótese aqui tratada, sofrerão influência do quanto exposto acima os significados de “operações”, “circulação” e “mercadorias”, para fins de ICMS, conforme se verá no tópico a seguir; e “serviços”, para fins do ISS, a ser explorado no tópico imediatamente subsequente.

Feitos, pois, esses esclarecimentos preliminares, passamos a analisar os pressupostos de incidência do ICMS.

2.3. Considerações acerca dos pressupostos de incidência do ICMS

2.3.1. A outorga constitucional de competências relativamente ao ICMS

A competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a instituição e cobrança do ICMS está prevista no art. 155, inciso II, da Constituição de 1988, nos seguintes termos:

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;

A outorga de competência constitucional para os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS está circunscrita à existência de operações relativas à circulação de mercadorias – e, ainda, de *prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*.

Dada a sua importância para a concepção da tributação do ICMS, serão detidamente examinados a seguir os significados dos vocábulos “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Os serviços de transporte e comunicação, embora não menos importantes, deixarão de ser aqui analisados por serem irrelevantes para os fins específicos do presente trabalho.

A primeira consideração a ser feita acerca da outorga de competência do ICMS tal como delineada na Constituição é a de que ele não corresponde a um imposto sobre “circulação” ou sobre “mercadorias”, tratando-se, na verdade, de um imposto sobre “operações”. ATALIBA³⁴, ainda sob os ditames da Constituição de 1967, já elucidava essa afirmação:

Importante ressaltar o caráter mercantil das operações que configuram a hipótese de incidência deste tributo.

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a êle referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operações’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre as operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.

ATALIBA³⁵, ratificando seu posicionamento anterior, assevera, ainda, que:

É dominante na doutrina e na jurisprudência, hoje, a conclusão de que o ICMS é um imposto incidente sobre ‘operações’. Já não há mais dúvida quanto ao desacerto de certa doutrina que pretendia fazer repousar o núcleo e o cerne da materialidade da hipótese de incidência desse tributo na circulação ou nas próprias mercadorias (que constituem mero objeto da operação realizada).

É a ‘operação’ – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria, são, consquências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, ex vi de uma eficaz qualificação legislativa.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª Edição. São Paulo: RT, 1966, p. 246.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *ICMS – Incorporação ao Ativo – Empresa que Loca ou Oferece em “Leasing” seus Produtos – Descabimento do ICMS*. In *Revista de Direito Tributário* n. 52. São Paulo: RT, 1990, p. 74.

O termo “operação” comporta uma série de significados distintos³⁶. Para o Direito Tributário, no entanto, suas múltiplas conotações são irrelevantes, eis que a Constituição de 1988 adotou um único sentido quando associou, por força do Direito Privado, a expressão a negócio jurídico.

De fato, “operação”, no singular ou no plural, é palavra empregada em diversos dispositivos da Constituição de 1988. *“Em todas das situações constatamos que, no contexto das diferentes normas, se substituíssemos o termo pelas palavras “negócio” ou “transação” não haveria mudança do sentido da norma jurídica lá expressa.”* (SIQUEIRA CAMPOS, 1996, P. 92)³⁷

A afirmação decorre do exame sistemático da Constituição de 1988, conforme se verifica, exemplificativamente, dos art. 21, inciso VIII³⁸, art. 48, incisos II e XIII³⁹, art. 52, incisos V, VII e VIII⁴⁰, art. 74, inciso III⁴¹, art. 158, inciso IV⁴², art. 163, inciso VI⁴³, dentre outros⁴⁴.

Assim, pode-se afirmar que “operação”⁴⁵, para efeitos de incidência do ICMS, é sinônimo de “negócio jurídico”, figura típica do Direito Privado, que

³⁶ “A palavra operação, na língua portuguesa, pode ser empregada em múltiplas e diferentes circunstâncias, o que à primeira vista poderia indicar alguma dificuldade em saber qual delas teria sido utilizada pelo legislador constituinte” (SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 10, p. 70 e 72. São Paulo: Dialética, 1996, p. 90).

³⁷ SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 10, p. 70 e 72. São Paulo: Dialética, 1996, p. 92.

³⁸ “VIII – administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada”.

³⁹ “II – plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado”; e “XIII – matéria financeira, cambial e monetária, instituições financeiras e suas operações”.

⁴⁰ “V – autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios”; “VII – dispor sobre os limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público Federal”; e “VIII – dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia de União em operações de crédito externo e interno”.

⁴¹ “III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União”.

⁴² “IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação”.

⁴³ “VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

⁴⁴ SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 10, p. 70 e 72. São Paulo: Dialética, 1996, p. 92.

⁴⁵ Conforme SIQUEIRA CAMPOS, Gustavo de. *Não incidência do ICMS sobre importações realizadas a título de arrendamento mercantil*. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-

denomina os fatos decorrentes da vontade humana que têm por objeto criar, extinguir ou modificar direitos e relações jurídicas.

PEREIRA⁴⁶, ao estabelecer as diferenças entre ato e negócio jurídico, contribui com valiosa lição a respeito deste instituto do Direito Privado⁴⁷:

A esta segunda categoria, constituída de uma declaração de vontade dirigida no sentido da obtenção de um resultado, é que a doutrina tradicional denominava ato jurídico (stricto sensu), e a moderna denomina negócio jurídico.

Observa-se, então, que se distinguem o 'negócio jurídico' e o 'ato jurídico'. Aquele é declaração de vontade, em que o agente persegue o efeito jurídico (Rechtsgeschäft); no ato jurídico ocorre manifestação volitiva também, mas os efeitos jurídicos são gerados independentemente de serem perseguidos diretamente pelo agente.

[...]

No negócio jurídico há, pois, a convergência da atuação da vontade e do ordenamento jurídico. Uma vontade orientada no sentido de uma finalidade jurídica, em respeito à qual atribui efeito ao negócio, e em razão de que se diz que aquele efeito decorre diretamente da vontade.

Diante desses conceitos, o ICMS é, pois, imposto que incide sobre o negócio jurídico – operação, em sentido jurídico – sendo este o fato típico descrito pela Constituição de 1988, que corresponde ao nascimento da obrigação tributária.

Dito isso, é fundamental observar que o negócio jurídico a que se refere a norma seja **relativo à circulação de mercadorias**⁴⁸.

Vejam, pois, em que termos esses elementos contribuem para a definição do negócio jurídico tributável pelo ICMS.

2010-06-22T13:17:28Z-9296/Publico/Gustavo%20de%20Siqueira%20Campos.pdf., p. 12. Acessado em 8.1.2016.

⁴⁶ PEREIRA. Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral do Direito Civil (Vol. I)*, 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 475, 476 e 480.

⁴⁷ Na linha do quanto exposto linhas acima, o conceito de negócio jurídico tal como extraído do Direito Privado deve ser preservado para fins das definições tributárias (art. 110, do CTN).

⁴⁸ “A lei que veicular sua hipótese de incidência [do ICMS] só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias”. CARRAZA, Roque Antonio. *O ICMS na Constituição*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 38.

2.3.3. Elementos adjetivos fundamentais: “circulação” e “mercadorias”

As expressões “circulação” e “mercadorias” foram utilizadas como elementos adjetivos do núcleo substantivo do imposto (“operações”), delimitando, assim, precisamente, o alcance efetivo do ICMS. Têm como função qualificar e limitar a certos e determinados negócios jurídicos a possibilidade de ensejar a ocorrência de obrigações tributárias relativas a este tributo. Em outras palavras, não é a realização de qualquer operação que poderá ser alcançada pelo imposto estadual, mas apenas aquelas relativas à circulação de mercadorias. CARRAZA⁴⁹ esclarece a questão de forma definitiva:

Salientamos que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos ‘circulação’ e ‘mercadorias’ qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.

“Circulação”, a seu turno, é expressão que denota a necessidade de movimentação daquilo que se objetiva tributar. Especificamente, corresponde ao momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja, o elemento fático que dá ensejo à incidência do imposto.

Não pode, porém, ser interpretada como mera movimentação física de bens, eis que esta não sugere a manifestação de riqueza necessária a evidenciar capacidade contributiva⁵⁰, não podendo, assim, ensejar a incidência de tributo.

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *O ICMS na Constituição*. 11ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2006, p. 39.

⁵⁰ “A capacidade contributiva do contribuinte deve ser mensurada de maneira vinculada a cada fato gerador, pois ele individualiza a grandeza econômica sobre a qual recairá o ônus do imposto. [...] a norma tributária necessariamente deve levar em consideração uma situação da vida que expresse em si uma riqueza, uma expressão econômica, reveladora da capacidade do contribuinte, sem o que, no modelo brasileiro, não é possível se falar em incidência de imposto, face à ausência de capacidade contributiva”. SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 10, p. 70 e 72. São Paulo: Dialética, 1996.

Está-se a falar, apropriadamente, da movimentação de bens que acarrete respectiva transmissão de propriedade, ou seja, aquilo que se convencionou chamar *circulação jurídica*⁵¹.

Circulação jurídica, por si, é aquela que ocorre ao amparo de um instituto ou forma jurídica⁵². Quando isoladamente considerada, ela não é suficiente para implementar a incidência do tributo⁵³. Mas é adjetivo imprescindível para que ela se aperfeiçoe, impedindo que a mera movimentação de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, por exemplo, seja onerada.

WALD⁵⁴ traz contribuição derradeira acerca do conceito em apreço:

Não se deve confundir nem identificar a circulação econômica com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa mediante remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, como a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica da operação.

Esse entendimento acabou sendo ratificado pelo STJ por ocasião da edição da Súmula n. 166, que contém a seguinte redação: *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

O STF também já consolidou seu posicionamento acerca da matéria, o que pode ser inferido a partir da ementa do seguinte julgado, do ano de 2009:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. SAÍDA FÍSICA DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO.

⁵¹ “Por sem dúvida que o direito positivo vigente reconhece e autoriza a movimentação simbólica de mercadorias, considerando praticada a circulação jurídica quando da emissão dos respectivos documentos fiscais” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 729).

⁵² “É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não falar em tributação por meio do ICMS” (CARRAZA, Roque Antonio. *O ICMS na Constituição*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39).

⁵³ A partir do exame da expressão “operação” e na linha do que será a seguir exposto para “mercadorias”, “circulação” por si só não enseja a incidência do ICMS. A transferência de posse, por exemplo, elemento típico da circulação (física), não pode ser tributada pelo imposto, que, como veremos, requer a ocorrência da transmissão de propriedade de mercadorias.

⁵⁴ WALD, Arnoldo. *Base de Cálculo para Cobrança do ICMS nas Transferências de Armazéns para Filiais da Mesma Empresa*. In Revista de Direito Público n. 19. São Paulo: RT, 1972, p. 326.

I – A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS. [...]

(AI 693714 AgR/RJ; Rel. Min. Ricardo Lewandowski; j. 30/06/2009; Primeira Turma, DJe 21.08.2009 – grifamos)

“Mercadoria”, por fim, corresponde ao objeto da atividade mercantil. Consiste no bem móvel sujeito à mercancia, isto é, produzido ou adquirido para venda ou revenda com intuito de lucro, constituindo esta atividade (aquisição e revenda) o objeto empresarial⁵⁵.

Para BALEEIRO⁵⁶, trata-se do *“bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”*.

Não obstante os fatos tributários consubstanciem fatos econômicos, tomando por base a riqueza envolvida e o já mencionado postulado da capacidade contributiva, o texto constitucional compreende uma única circulação jurídica, qual seja aquela atrelada à “mercadoria”, como espécie do gênero “produtos”⁵⁷.

A bem da verdade, a Constituição de 1988, em nenhum momento define o que vem a ser mercadoria. Mas as técnicas de interpretação conduzem à inexorável conclusão de que a Carta Magna se apropriou de um conceito próprio do Direito Privado⁵⁸.

De fato, “mercadoria” é algo que já encontrava sua definição no antigo Código Comercial, que, em seu art. 191, tratava da compra e venda mercantil⁵⁹.

⁵⁵ Conforme BERGAMINI, Adolpho. *Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume 1 (ICMS)*, 3ª Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 104.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. *ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador*. In Revista Forense, n. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 143.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 15.

⁵⁸ Nesse diapasão, veja-se o que afirmou o Min. Marco Aurélio, do STF, por ocasião do julgamento do RE n. 166.772/RS: *“O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos, quer, no caso do direito, pela atuação dos Pretórios”*.

⁵⁹ O art. 191 do Código Comercial, aprovado pela Lei n. 556, de 25.6.1850, possui a seguinte redação: *“O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se em consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito e acabado senão depois de verificada a condição. [...] É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante”*. Referido artigo, inserido na Parte Geral do Código Comercial foi revogado pela Lei n. 10.406, de 10.1.2002, que aprovou o Novo Código Civil brasileiro.

Em seu Tratado de Direito Comercial, CARVALHO DE MENDONÇA⁶⁰ explorou o conceito, dissecando sua aplicabilidade:

As cousas, quando objeto da atividade mercantil, por outra, em relação à sua circulação e troca, tomam o nome específico de mercadorias.

A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufacto ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que adquiriu-se para revender a outro comerciante ou a consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.

[...]

As cousas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de 'mercadorias'. A mercadoria está, portanto para a coisa como a espécie para o gênero [...]. Não há, como se vê, diferença de substância entre a coisa e a mercadoria: a diferença é de destinação.

Mercadoria, portanto, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como o material de uso e consumo e os bens do ativo permanente⁶¹.

O passar dos anos, a evolução legislativa e a evolução dos modelos comerciais não tiveram o condão de alterar esse conceito. A esse respeito, MELO⁶² pontua e esclarece o seguinte:

Importante examinar se ficou superado o tradicional conceito de mercadoria, diante da circunstância de o art. 191 do Código Comercial ter sido revogado pelo Novo Código Civil (art. 2.045).

Percuciente estudo apura que, mediante a comparação entre o art. 1.122 do anterior CC, e o art. 481 do novo CC, os critérios relativos ao contrato de compra e venda não foram alterados, sendo que referida revogação não afeta diretamente o espectro de incidência do imposto estadual, porque a competência outorgada desde a instituição do ICM não foi para onerar apenas as relações jurídicas originadas de contrato de compra e venda mercantil, mas de toda e qualquer operação, jurídica, que importe a transferência de propriedade de uma mercadoria

⁶⁰ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro* (vol. V, Parte I, ed. de 1919), citado por VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Sistemática Constitucional do ICM – Conceito de Operação de Circulação – Não-incidência do tributo sobre produto confeccionado pela empresa para seu próprio uso*. In Revista de Direito Público, n. 11. São Paulo: RT, 1970, p. 104.

⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17.

⁶² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 18.

Isto posto, pode-se concluir que, quando a Constituição de 1988 faz referência a “mercadorias”, para fins da definição da incidência do ICMS, adota, mesmo que implicitamente, conceituação extraída do Direito Privado, consistindo no bem móvel que o comerciante, em razão da prática habitual da mercancia, utiliza para a consecução de suas atividades.

E sendo essa a definição, tomada em sua acepção técnica – em detrimento da significação leiga – ficam o legislador infraconstitucional e o intérprete do ordenamento jurídico a ela vinculados, não podendo, um e outro, modificá-lo, ampliá-lo, ou empregá-lo de forma distinta daquela adotada pela Constituição.

Note-se que essas conclusões se apresentam em total consonância com as regras de interpretação e integração da legislação tributária, expostas no tópico anterior, a partir das definições do art. 110, do CTN, que estabelece a necessidade de que os preceitos constitucionais se sobreponham às normas e conceitos existentes no ordenamento como um todo, sem, entretanto, que se altere os conceitos a partir dos quais tais preceitos, para fins da definição de competências tributárias, são extraídos.

In fine, pode-se afirmar, para todos efeitos, que mercadoria é qualificação jurídica atribuída ao bem móvel sujeito à mercancia e o evento escolhido pelo constituinte para a incidência do ICMS é aquele inerente à transmissão de propriedade de mercadorias, com exclusão de qualquer outro, sendo certo que o bem móvel só pode ser considerado como mercadoria na medida em que seja objeto de compra e venda ou qualquer outro negócio jurídico que implique a transferência de sua propriedade.

Todo e qualquer evento em que não haja um negócio jurídico que implique a transferência de propriedade de um bem móvel, com intuito mercantil, não será fato jurídico tributário apto a gerar a incidência do ICMS, frente ao regime delineado pela Constituição de 1988⁶³.

A adoção de todos esses elementos definidores da hipótese de incidência do ICMS – operações, circulação, mercadorias - foi recentemente confirmada pelo STF, Tribunal Pleno, por ocasião do julgamento do RE 540.829/SP, que tratou da não-incidência do ICMS nas importações realizadas mediante arrendamento mercantil

⁶³ Nesse sentido, SIQUEIRA CAMPOS, Gustavo de. *Não incidência do ICMS sobre importações realizadas a título de arrendamento mercantil*. Disponível em: http://www.sapiencia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-06-22T13:17:28Z-9296/Publico/Gustavo%20de%20Siqueira%20Campos.pdf.

(“leasing”), realizado em 11.9.2014 (trânsito em julgado em 27.6.2015), sob o rito dos arts. 543-A e 543-B, do antigo Código de Processo Civil, que tratavam do instituto da repercussão geral⁶⁴. Confira-se a ementa do acórdão relatado pelo Min. Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. **O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.**

2. **A alínea “a” do inciso IX do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).**

3. *Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.*

4. **Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.**

5. *In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.*

6. **Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e parágrafo 2º, IX, “a”, da CF/88.**

8. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*⁶⁵ (grifamos)

⁶⁴ Os referidos dispositivos são demasiadamente extensos para que sejam aqui reproduzidos. De todo modo, vale registrar que “a sistemática de repercussão opera com dupla finalidade: (i) figura como um “filtro recursal”, capaz de direcionar apenas os casos de alta relevância à Corte Suprema, reduzindo significativamente a quantidade de recursos submetidos ao crivo do STF; e (ii) figura como elemento uniformizador da jurisprudência sem que haja necessidade da apreciação, pelo Tribunal, de diversos casos que versem sobre um mesmo assunto”. (BARTHEM NETO, Hélio. Os requisitos processuais balizadores da admissibilidade de recursos e a aplicação dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil. In Revista Dialética de Direito Processual n. 153. São Paulo: Dialética, 2015, p. 71).

⁶⁵ STF, RE 540829/SP. Tribunal Pleno, DJe 18.11.2014.

Veja-se, pois, que o Tribunal, ao examinar um caso em que os conceitos estratificados pela doutrina e pela jurisprudência foram colocados à prova, ratificou sua aplicação plena, mantendo integralmente válidas as definições de “operação”, “circulação” e “mercadoria” para que se possa tributar determinada atividade pelo ICMS.

Portanto, diante do exame específico das expressões que compõem o cerne da hipótese de incidência do ICMS pode-se afirmar que haverá incidência do imposto sempre que se estiver diante de um negócio jurídico (operação) que implique (relativa) a transmissão de propriedade (circulação jurídica) de bem móvel sujeito à mercancia (mercadoria).

Definidos os pressupostos de incidência do ICMS, tal como delineado pela Constituição de 1988, vejamos, a seguir, as principais considerações relativas às regras de incidência do ISS.

2.4. Considerações acerca dos Pressupostos de Incidência do ISS

2.4.1. A outorga constitucional de competências relativamente ao ISS

A competência tributária dos Municípios para a instituição e cobrança do ISS está prevista no art. 156, inciso III, da Constituição de 1988, nos seguintes termos:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Assim, a incidência do ISS sobre uma determinada atividade está atrelada à observância cumulativa de três elementos, todos eles estabelecidos pela Constituição de 1988, a saber: (i) a atividade deve corresponder efetivamente a um

serviço; (ii) deve estar definida em lei complementar; e (iii) não pode estar compreendida no art. 155, inciso II, da Constituição de 1988.

O terceiro elemento não demanda, para fins do presente estudo, maiores considerações, bastando ressaltar que, em razão da outorga constitucional de competências tributárias, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação⁶⁶ foram atribuídos aos Estados e ao Distrito Federal, motivo pelo qual os Municípios estão impedidos de instituir e cobrar o ISS sobre a sua prestação.

O segundo elemento, a seu turno, atrela a incidência do ISS à necessidade de que o serviço esteja *definido em lei complementar*, definição essa que se apresenta no ordenamento jurídico desde o Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968 (DL 406/68), por meio de um sistema de listagem⁶⁷.

Atualmente, os serviços tributáveis pelo imposto são aqueles definidos pela Lei Complementar n. 116, de 31.7.2003 (LC 116/03)⁶⁸.

2.4.2. Serviços relacionados em lista – interpretação e alcance

No passado, muito se discutiu sobre a efetiva necessidade de que um determinado serviço estivesse expressamente relacionado na mencionada lista para viabilizar a incidência do ISS. Com o passar dos anos, essa discussão foi sendo pacificada pela comunidade jurídica que, hoje, assevera a “taxatividade” da lista⁶⁹. Nesse sentido, COSTA⁷⁰, discorrendo sobre os aspectos históricos do imposto, nos ensina o seguinte:

⁶⁶ Art. 155, inciso II.

⁶⁷ BARTHEM NETO, Hélio. LC 116/03 – *Conflitos de Incidência entre o ISS e o IPI*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 123. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2005, p. 38.

⁶⁸ A LC 116/03 passou a produzir efeitos no dia 1º de janeiro de 2004. Até então, os serviços tributáveis pelo ISS eram definidos pelo DL 406/68, com redação determinada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987, ambos recepcionados pela Constituição de 1988 como leis complementares (STF, RE n. 224.760/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 19.11.1999; STJ, REsp n. 540.237/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 19.12.2003).

⁶⁹ BARRETO, não obstante seja um dos maiores críticos desta afirmação, reconhece sua procedência: “*Seja na doutrina, seja na jurisprudência, em ambas têm prevalecido interpretação que vê as listas de serviços como taxativas*” (BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 115).

⁷⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Algumas Notas sobre o Imposto Sobre Serviços*. In Revista Direito Tributário Atual n. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 33.

E assim chegou-se à lista de serviços do Decreto-lei n. 406/1968, que também estabeleceu outras regras pertinentes a este tributo. De início, houve discussões sobre a natureza da lista de serviços, se exemplificativa, se taxativa. A taxatividade da lista prevaleceu e nem poderia ser de outra forma. Lista exemplificativa era como lista inexistente e não é difícil imaginar o que aconteceria em diversos municípios num país que tem mais de 5.000.

Embora taxativa quanto aos itens que a compõe⁷¹, os serviços descritos na lista comportam interpretação extensiva, de modo que a denominação de determinada atividade não se torne relevante a ponto de deixá-la de fora do espectro de tributação. PATROCÍNIO⁷², ratificando a taxatividade da lista, manifesta seu entendimento sobre o âmbito de aplicação dos itens nela constantes:

Para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encontrar correspondência com um dos itens da Lista de Serviços. O enquadramento deverá considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o contribuinte dê a ele. Não encontraremos na lista, expressamente, todas as espécies de serviços prestados pelos contribuintes. Na Lista de Serviços estão os gêneros dos quais o intérprete extrai as suas espécies. A chamada interpretação extensiva. Por meio dela é que será possível definir se há incidência do ISS.

FERRAZ⁷³ também contribui para a definição da lista de serviços como sendo taxativa, sem prejuízo da interpretação extensiva de cada item:

As listas de serviços veiculadas mediante leis complementares conforme artigo 156, inciso III, in fine, configuram elencos taxativos dos tipos de serviços que podem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços, admitindo-se a interpretação extensiva de seus itens concretos, para o fim de alcançar os serviços sob nomenclaturas diferentes, mas que correspondam em sua substância àqueles listados expressamente.

No âmbito jurisprudencial, o STJ consolidou seu entendimento acerca do tema, ratificando a possibilidade de que a lista de serviços, taxativa, comporte interpretação extensiva. O Min. Mauro Campbell, da Segunda Turma, ao relatar o acórdão do REsp n. 1.307.824/SP, julgado em 27.10.2015 (DJe de 9.11.2015) confirma textualmente (conforme trecho da ementa):

⁷¹ Atualmente, a lista anexa à LC 116/2003 está agrupada em 40 itens (ou “gêneros”), os quais se desdobram em múltiplos subitens (ou “espécies”). Os itens organizam serviços que possuam natureza semelhante e os subitens possuem força normativa para estabelecer a incidência tributária.

⁷² PATROCÍNIO, José Antonio. *ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência*, 2ª Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 147.

⁷³ FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. *ISS – A Taxatividade das Listas de Serviços Instituídas pelas Leis Complementares n. 56/87 e 116/2003 e os Serviços Bancários – Matéria Submetida à Sistemática dos Recursos Repetitivos do STJ*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 168. São Paulo: Dialética, 2009, p. 142.

3. A lista de serviços anexa à LC 116/2003, que estabelece quais serviços sofrem a incidência do ISS, comporta interpretação extensiva, para abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS.

A solidez desse entendimento é elevada e se confirma pelo fato de o STJ já ter analisado a questão a partir do rito dos recursos representativos de controvérsia, previsto no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil, tendo, ao tratar dos serviços bancários, uniformizado o seu posicionamento acerca do tema. Confira-se a ementa do julgado em questão:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/08

(STJ – Primeira Seção – REsp n. 1.111.234/PR - Rel. Min. Eliana Calmon – J. em 23.9.2009 – DJe 8.10.2009)

Veja-se, assim, que os serviços definidos como sujeitos à incidência do ISS devem estar previstos na lista aprovada em lei complementar (taxatividade), lista esta que admite uma leitura extensiva de cada item, com o escopo de compreender serviços correlatos àqueles previstos expressamente.

Adicionalmente a essa questão, outra, dentre as grandes celeumas que envolvem essa sistemática de listagem e a incidência do ISS é aquela que consiste em saber sobre os limites de atuação do legislador complementar na definição de serviços tributáveis pelo imposto. Em outras palavras, quais são as diretrizes a ser seguidas pelo legislador complementar por ocasião da inclusão de determinada atividade na lista de serviços tributável pelo ISS?

A resposta a essa indagação nos conduz ao exame do primeiro elemento descrito pela Constituição de 1988 para a definição do campo de incidência deste imposto municipal: o conceito de serviço.

2.4.3. O conceito constitucional de serviço

Na busca por tal definição, a primeira celeuma relevante dá-se em torno da acepção (econômica ou jurídica) do termo “serviço” empregado pela Constituição, por ocasião da atribuição de competência aos Municípios⁷⁴.

Segundo sua acepção econômica, “serviço” deve ser entendido de forma ampla, como o “*resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material*”⁷⁵, conceito que abrange não apenas as obrigações decorrentes do esforço assumido pelo prestador de serviços, como também as hipóteses de cessão de direitos ou (locação) de bens móveis em favor de terceiros. MORAES⁷⁶ é enfático ao sustentar esta corrente de pensamento:

O conceito econômico de ‘prestação de serviços’ (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de ‘prestação de serviços’ do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho de terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).

A acepção jurídica, de outra sorte, extraída do Direito Civil, considera “serviço” como sendo o negócio jurídico que designa essencialmente o esforço pessoal do prestador em benefício de terceiro, mediante retribuição⁷⁷. Trata-se, em

⁷⁴ “Com relação à essa primeira questão [acepção do termo serviços na Constituição], é preciso registrar que tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, já defenderam o entendimento no sentido de que ‘serviço’, passível de incidência tributária, é um conceito que se deve extrair da Ciência Econômica e não do Direito” (BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais da Incidência do ISS (Acepção do Termo Serviços, Serviços Gratuitos e Serviços Prestados sem Margem de Lucro) e sobre o Local de Pagamento do Imposto*. In *Revista Direito Tributário Atual* n. 18. São Paulo: Dialética, 2004, p. 191).

⁷⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 42.

⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 42 e 43.

⁷⁷ “A prestação de serviços compreende uma ampla gama de atividades lícitas realizadas por aquele que pratica um serviço especializado e eventual, abrangendo o exercício remunerado de um ofício (v.g., bombeiro, carpinteiro).; de um profissional liberal (v.g., advogado, médico); e de empresas especializadas (v.g., dedetização, vigilância) que terceirizam serviços. Em síntese, obrigações de fazer, alcançando condutas físicas (materiais) ou intelectuais (imateriais)”. (ROSENVALD, Nelson. *Código Civil Comentado – Doutrina e Jurisprudência*. PELUSO, Cezar: Coordenação. São Paulo: Manole, 2009, p. 601.

outras palavras, do negócio em que, sob condição onerosa, uma pessoa se obriga a fazer algo em favor de outrem⁷⁸.

Ao longo dos anos, o c. Supremo Tribunal Federal foi se posicionando a respeito do assunto, tendo sustentado originalmente que o ISS poderia incidir sobre qualquer atividade economicamente enquadrada no conceito de serviço, conforme entendimento exarado nos julgamentos dos Recursos Extraordinários n. 100.779/SP (1ª Turma, Rel. Min. Oscar Correa, j. em 27.3.1984); 112.947-6/SP (2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. em 19.6.1987); e 115.103-0/SP (1ª Turma, Rel. Min. Oscar Correa, j. em 22.3.1988).

Todavia, após o advento da Constituição de 1988 e, diante de posicionamento inovador por parte da doutrina, notadamente definido a partir de um novo enfoque sobre o tema, STF voltou a enfrentar a matéria.

Em sessão plenária realizada no ano de 2000, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a atividade de “locação de bens móveis”, relacionada como serviço no item 79 da lista anexa ao DL 406/68, adotando, como fundamento de seu entendimento, a premissa de que “serviço”, para efeito de incidência do ISS, deve ser considerado em sua acepção jurídica, tal como definida pelo Direito Privado, ou seja, como um negócio mediante o qual uma pessoa se obriga a fazer algo em troca de uma determinada retribuição. Confira-se a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. - A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos

⁷⁸ Segundo a clássica dicotomia da Teoria Geral das Obrigações, os serviços estão classificados como obrigações de fazer algo, em contraposição às obrigações de dar algo. As primeiras referem-se às obrigações que consistem na prestação de esforços pessoais (intelectuais ou materiais) para o alcance de determinado fim, no qual o esforço geralmente tem mais relevância do que o fim em si, ou seja, toda a ênfase está na atividade. Já nas obrigações de dar, a vinculação jurídica refere-se a uma obrigação de ceder à outra pessoa a posse ou a propriedade de uma coisa qualquer, independentemente do esforço pessoal daquele que se obriga. RODRIGUES pontua com clareza: “A obrigação de dar consiste na entrega de alguma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor. [...] Na obrigação de fazer o devedor se vincula a um determinado comportamento, consistente em prazear um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode a mesma constar de um trabalho físico ou intelectual, como também a prática de um ato jurídico. [...] De um certo modo se poderia dizer que dentro da ideia de fazer, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, a rigor, vinculando-se a fazer a referida entrega. Mas as duas espécies de obrigações se distinguem sob outros ângulos, o principal dos quais é que na obrigação de dar existe uma prestação de coisa, enquanto na obrigação de fazer, encontra-se uma prestação de fato”. (RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil. Parte Geral das Obrigações*. Vol. II, 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 1965, p. 21, 43 e 44).

*IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO - A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior o dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. **Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do Código Tributário Nacional.***

RE 116.121-3/SP - STF - PLENO - Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio - j. em 11.10.00 - DJU 1-E, de 25.05.01. (grifamos)

Com efeito, quando a Constituição de 1988 lançou mão do termo “serviço” para definir a competência tributária dos Municípios, ela faz referência a uma figura jurídica já definitivamente conceituada no Direito Civil.

Nesses termos, os limites da competência constitucional atribuída aos Municípios para instituir imposto sobre serviços estão totalmente atrelados à observância do conceito conferido ao termo “serviço” pelo Direito Privado.

Em outras palavras, como a Constituição de 1988 prevê a instituição de um imposto sobre “serviços” e como “serviço” é figura típica do Direito Civil, nem a lei complementar, nem tampouco os Municípios podem alterar ou subverter o conceito do termo “serviço”, ou ainda, cogitar de instituir o imposto sobre uma atividade que não corresponda a um efetivo “serviço”.

Do contrário, o legislador infraconstitucional extrapolaria a competência tributária que recebeu do Constituinte, o que é terminantemente vedado pelo art. 110, do CTN, tal como explorado no tópico 2.2 do presente estudo.

De fato, referido dispositivo definidor das regras gerais de interpretação e integração da legislação tributária estatuiu a impossibilidade de que a lei tributária venha a alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, de forma expressa ou não, pela Constituição, para definir ou limitar competências tributárias.

O emprego de conceitos distintos, portanto, seria inviável para os fins constitucionalmente previstos.

Partindo, pois, desse contexto, o Tribunal Pleno confrontou o conceito de “serviço” extraído do Direito Civil e a natureza da atividade de locação de bens móveis a fim de definir seu entendimento sobre a possibilidade de que ela fosse tributada pelo ISS. Restou, então, consignado o seguinte no voto proferido pelo Min. Marco Aurélio, redator do acórdão do RE 116.121-3:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, ao fim, a organicidade do próprio Direito, sem o qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado.

O voto proferido pelo Min. Celso de Mello também é digno de nota e exaure o assunto:

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por Aires Fernandino Barreto ('Revista de Direito Tributário', vol. 38/192) e por Cléber Giardino ('Revista de Direito Tributário', vol. 38/196), que a qualificação da 'locação de bens móveis', como serviço, para efeito de tributação municipal mediante a incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, nesse ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: 'Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição'. (grifei)

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (Silvio Rodrigues, 'Direito Civil', vol. 3/209-211, itens ns. 88/99, 23ª ed., 1995, Saraiva; Caio Mário da Silva Pereira, 'Instituições de Direito Civil', vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; Orlando Gomes, 'Contratos', p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.). (grifamos)

Com base, portanto, em todas essas premissas, passou-se a afirmar, em definitivo, que existirá prestação de serviços passível de incidência pelo ISS, apenas quando houver um negócio jurídico por meio do qual uma parte (prestador) se obrigue a fazer algo em face de outra (tomador), que, por sua vez, assumirá a obrigação de pagar determinada retribuição (preço)⁷⁹.

⁷⁹ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais da Incidência do ISS (Acepção do Termo Serviços, Serviços Gratuitos e Serviços Prestados sem Margem de Lucro) e sobre o Local de Pagamento do Imposto*. In *Revista Direito Tributário Atual* n. 18. São Paulo: Dialética, 2004, p. 194.

Tanto é assim que, a partir dessa decisão, inúmeras outras foram proferidas pelos tribunais brasileiros acerca da não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, o que fez com que essa questão fosse, enfim, pacificada.

Nesse contexto, e ainda considerando o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, o Presidente da República, por ocasião da análise do projeto de lei que deu origem à LC 116/03, vetou o subitem 3.01 da lista de serviços a ela anexa. O fez com a seguinte justificativa⁸⁰:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindaste, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão 'locação de bens móveis' constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF n. 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável'. Em sendo assim, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sobre locação de bens móveis.

Portanto, com a edição da LC 116/03, a possibilidade de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, que já havia sido declarada como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, foi excluída do ordenamento jurídico⁸¹.

Tendo a locação de bens móveis sido definida como exemplo típico de “obrigação de dar”, interpretação a contrario senso leva ao entendimento de que somente as atividades que se traduzam numa “obrigação de fazer” é que poderão ser consideradas como serviços tributáveis pelo imposto municipal.

Assim, e em resposta à indagação proposta anteriormente, pode-se afirmar que determinada atividade deve, sim, estar definida em lei complementar para que se submeta à incidência do ISS, mas, além disso, referida atividade deverá

⁸⁰ Razões de veto do Presidente da República, DOU de 1º.8.2003.

⁸¹ No que se refere especificamente à locação de bens móveis, o STF acabou aprovando Súmula Vinculante n. 31 (DOU de 17.2.2010), cujo enunciado ratifica a jurisprudência e o veto legislativo do Presidente da República: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

corresponder a um serviço segundo sua acepção jurídica, contendo no cerne da relação obrigacional, uma obrigação de fazer.

No âmbito da definição em apreço, resta apenas um aspecto relativo à incidência do ISS a ser por ora considerado: a incidência do imposto leva em conta a prestação do serviço e não somente o serviço, em si considerado. Neste diapasão, BARRETO⁸² assevera que:

Só a prestação de serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico.

Isso porque toda vez que o legislador descreve um fato, ele está fazendo referência à pessoa produtora do fato, e não àquelas que porventura o consomem, fruem ou utilizam. Essa, inclusive, é a advertência feita por MELO⁸³:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço', mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Leitura atenta do art. 155, inciso II, da Constituição de 1988, que descreve a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior” corrobora esse entendimento⁸⁴.

A análise conjunta dos artigos 155, inciso II, e art. 156, inciso III, da Constituição, associada aos fundamentos apresentados acima nos dão a exata noção da incidência do ISS sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, nos termos do que nos ensina a doutrina civilista de GOMES⁸⁵ que, ao dispor sobre o conceito em questão, assevera que “prestação de serviços” corresponde ao contrato “mediante o qual uma pessoa se obriga a prestar um serviço a outra, eventualmente, em troca de determina remuneração, executando-os com independência técnica e sem subordinação hierárquica”.

⁸² BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 31.

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 36.

⁸⁴ Grifamos.

⁸⁵ GOMES, Orlando. *Contratos*, 26 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008: p. 354.

Delineados os principais contornos relativos às incidências do ICMS (tópico 2.3) e do ISS (tópico 2.4), restando bem definidas as regras constitucionais relativas às competências outorgadas aos Estados e aos Municípios para respectiva instituição destes impostos, o presente estudo prossegue a partir da análise de possíveis dúvidas existentes entre as suas incidências.

Isso porque, não raro, nos deparamos com a possibilidade de que serviços sejam prestados no âmbito do fornecimento de mercadorias tributáveis pelo ICMS, bem como com a possibilidade de que mercadorias sejam empregadas na prestação de serviços tributáveis pelo ISS.

Como, então, definir o tratamento tributário adequado? Nas hipóteses descritas acima, qual dos tributos deve prevalecer? Há a possibilidade de que os dois tributos incidam no âmbito de um mesmo negócio? É o que se passa a examinar adiante.

2.5. A Existência de Possíveis Conflitos entre o ICMS e o ISS e as “Vias Ordinárias” de Solução

2.5.1. Os potenciais conflitos entre o ICMS e o ISS na perspectiva constitucional

A existência de potenciais conflitos entre o ICMS e o ISS não é assunto novo⁸⁶.

⁸⁶Trata-se, na verdade, de tema bastante antigo, que figura em debate desde a edição do DL 406, que é de 1968. Aquele diploma normativo, que regia o ISS e o antigo ICM, já trazia consigo importantes elementos para solução de conflitos entre esses tributos (art. 8º, § 1º a 3º). MORAES já tratava do assunto em 1975, tendo asseverado o seguinte: “o conceito de atividade ‘de caráter misto’, criado inicialmente no ISS, permitia que Estados e Municípios tributassem a mesma operação, através, respectivamente, do ICM e do ISS. Como o ICM não tributa o consumo, mas, sim, a circulação vemos que o ISS exigido pelas prestações de serviços de caráter misto também é imposto sobre circulação. O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrangendo a circulação de bens imateriais, e o segundo (ICM) a circulação de bens materiais” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 81). BRITO e BARRETO, respectivamente, enfrentaram o assunto há exatos 20 anos em artigos publicados numa das primeiras edições da recém-extinta Revista Dialética de Direito Tributário (BRITO, Edvaldo. “Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária? In Revista Dialética de Direito Tributário n. 5. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 1996, p. 19-28; e BARRETO, Aires Fernandino. *ISS – atividade-meio e atividade-fim*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 5. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 1996, p. 72 -97).

São inúmeros os exemplos que se pode apresentar como referência a este assunto e que, ao longo das últimas décadas, foram objeto de discussão pela comunidade jurídica (doutrina e jurisprudência) acerca da incidência do ICMS ou do ISS por ocasião de sua realização: fornecimento de refeições em hospitais⁸⁷, confecção de óculos de grau⁸⁸, impressos gráficos⁸⁹, blindagem de veículos⁹⁰, instalação e montagem⁹¹, construção civil⁹², arrendamento mercantil (leasing)⁹³, softwares⁹⁴, etc.

É a própria Constituição estabelece os limites da competência de cada ente tributante, conforme os critérios por ela definidos para figurar como hipótese de incidência dos impostos da União, dos Estados e dos Municípios⁹⁵.

E com relação especificamente ao ICMS e ao ISS e naquilo que esses impostos se relacionam, a Constituição manifesta essa diretriz em pelo menos três momentos⁹⁶:

⁸⁷ As discussões envolvendo a incidência do ICMS e do ISS sobre o fornecimento de refeições e diárias hospitalares no âmbito da prestação de serviços médicos por muito se alongou em nossos Tribunais. Ao final, o STJ pacificou o tema com a edição da Súmula 274, que contém o seguinte enunciado: “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares”.

⁸⁸ O STJ já apreciou a questão sob o prisma da confecção de óculos sob encomenda, tendo decidido, neste caso, pela incidência do ICMS: REsp n. 1.102.838/RS: Ementa: “Constitucional. Tributário. Delimitação da competência tributária entre Estados e Municípios. ICMS e ISS. Operações Mistas. Critérios. Serviços de elaboração de óculos por encomenda”.

⁸⁹ BARRETO dedicou tópico específico de seu livro sobre ISS para falar a respeito da confecção de impressos gráficos (BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, tópico 9.7, p. 273-276). GRECO também discorreu sobre o tema no artigo *ICMS x ISS: fabricação de embalagens sob encomenda; incidência do ICMS*. In *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 47, p. 179-208. Fórum: Belo Horizonte, 2010.

⁹⁰ AFONSO faz referência a julgado do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) que tratou do conflito de incidência entre o ISS e o ICMS para os serviços de blindagem de veículos. AFONSO, Sylvio César. *A tributação dos serviços de blindagem automotiva e demais aspectos relevantes e controvertidos da tributação pelo ICMS e ISSQN*. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 93. São Paulo: RT, 2010, p. 218-246.

⁹¹ ARZUA, Heron. *Fabricação e Instalação de Elevadores – ICMS e ISS*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 49. São Paulo: Dialética: Outubro de 1999, p. 116-132.

⁹² BAPTISTA explora o tema de forma bastante clara, trazendo à lume alguns precedentes sobre a matéria (BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do Texto à Norma. Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 309-312).

⁹³ SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. *Não-incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil*. In *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 5/94. São Paulo: IOB, 1994, p. 91-86.

⁹⁴ BRITO, Edvaldo. “Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária? In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 5. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 1996, p. 19-28.

⁹⁵ “A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou. Para comprovar esta asserção, basta uma superficial análise da Lei Maior, que, confirmando o caráter federal do Estado Brasileiro e a posição de pujança que nele ocupam o Município e o Distrito Federal, elencou e distribuiu, cuidadosa e exclusivamente, as várias competências de cada uma das pessoas políticas” (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 487-488).

- a) por ocasião da outorga de competência aos Estados para instituição do ICMS (art. 155, inciso 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 prestações se iniciem no exterior”*;
- b) por ocasião da outorga de competência aos Municípios para a instituição do ISS (art. 156, inciso III): *“serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”*; e
- c) por ocasião do desenho constitucional do ICMS, em que estabelece, no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, a seguinte determinação: *“incidirá também: [...] sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”*.

Nesse sentido, a própria Constituição de 1988 determina que, exceção feita aos serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, sujeitos à incidência do ICMS, os demais são de competência dos Municípios, que deverá exercê-la mediante definição em lei complementar. Da mesma forma, para os serviços não sujeitos à incidência do ISS, caso eles sejam prestados em concomitância com o fornecimento de mercadorias – e desde que o serviço não corresponda ao objeto principal do negócio, o imposto estadual deverá incidir sobre o valor total da operação⁹⁷.

⁹⁶ A Constituição também define tratamento específico para casos que envolvem a relação entre outros tributos, como o ICMS e o IPI, por exemplo, quando define, em seu art., 155, § 2º, inciso XI, as hipóteses em que este imposto não integrará a base de cálculo daquele. Por conta, entretanto, do objeto do presente estudo, somente serão exploradas as relações que interpenetrem regras constitucionais relativas às incidências do ICMS e do ISS.

⁹⁷ Oportuno registrar a existência de divergência na doutrina quanto à interpretação do art. 155, §2º, inciso IX, alínea “b”. CARRAZA (CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*, 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 398-399) e BARRETO (BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 50), por exemplo, sustentam que a aplicação do referido dispositivo é limitada aos serviços previstos na competência dos Estados (transporte intermunicipal, interestadual e comunicação), eis que são os únicos serviços potencialmente alheios à competência dos Municípios (todos os demais, de qualquer natureza). MARTINS e SOUZA (MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Exegese do art. 155, § 2º, IX, “b”, da CF. In Revista Forum de Direito Tributário* n. 6,. Belo Horizonte: Forum, 2003, p. 161), de outra sorte, sustentam maior amplitude ao comando constitucional em tela, asseverando que tal limitação implicaria redundância normativa, não sendo *“razoável cogitar que, ao formular a norma da alínea ‘b’ do inciso IX do § 2º, do art. 155, estivesse, o Constituinte, a referir-se aos serviços mencionados no inciso II do mesmo dispositivo”*. Filiamo-nos à segunda corrente aqui exposta, em linha, aliás, com o posicionamento exarado pelo STF por ocasião do julgamento do RE n. 144.795 (DJ de 12.11.1993), que tratou do fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares, e que contém na ementa

Mesmo assim, ciente de que poderia haver inúmeras “zonas cinzentas” de tributação, a Constituição de 1988 delegou ao legislador complementar a função de “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”⁹⁸.

Não que o Constituinte tenha outorgado à legislação complementar o poder de estabelecer os critérios de competência entre tributos e entes tributantes, eis que essa tarefa era da própria Constituição. Mas à lei complementar foi determinado dispor a respeito do assunto, dirimindo “dúvidas” que, ainda assim, pudessem existir. A esse respeito, esclarece BARRETO⁹⁹:

A Constituição reserva a tributação de operações mercantis (tendo por objeto mercadorias) aos Estados e, a tributação dos serviços aos Municípios. E o faz de modo rígido, imodificável por lei complementar ou por norma que lhe faça as vezes.

O que a lei complementar atribui a Carta Constitucional é a função de dispor sobre conflitos e regular limitações onde estas sejam verificáveis (inciso I, do art. 146), isto é, nas eventuais áreas cinzentas, que possam ensejar superposição do exercício de competência, ou nas restrições à competência contidas na Constituição.

Vejamos, assim, como a questão evoluiu sob a perspectiva da lei complementar.

2.5.2. Os potenciais conflitos entre o ICMS e o ISS na perspectiva da lei complementar

Para a situação específica ora em debate, a Lei Complementar 87, de 13.9.1996 (LC 87/96), que instituiu e dispôs sobre as normas gerais do ICMS (fato gerador, base de cálculo e contribuinte), estabeleceu, em seu art. 2º, inciso V, que:

o seguinte trecho: “Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito ao ISS”. Outras considerações complementares sobre este tema de conflitos entre ICMS e ISS serão apresentadas adiante.

⁹⁸ Art. 146, inciso I.

⁹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 233 e 234.

Art. 2º – O imposto incide sobre:

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Esse dispositivo tratou exatamente da hipótese de tributação pelo ICMS das mercadorias fornecidas com prestação de serviços compreendidos na competência dos municípios, permitindo a incidência concomitante do ICMS e do ISS, desde que a legislação a este aplicável venha a ressaltar expressamente a incidência do imposto estadual.

À luz desse dispositivo, podemos citar, exemplificativamente, o serviço constante do item 14.03 da lista anexa à LC 116/03: “14.03 – *Recondicionamento de motores (exceto partes e peças empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)*”.

Nesse tipo de atividade, a fração do trabalho relativa à mão-de-obra do prestador (serviço propriamente dito) será gravada pelo ISS, enquanto as partes e peças empregadas para recondicionamento dos motores (circulação de mercadorias) estarão sujeitas ao ICMS.

A demonstrar que a exceção confirma a regra, podem ser mencionados os casos de recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres, bem como de limpeza e manutenção de imóveis e congêneres (itens 7.07 e 7.10 da aludida lista), em que, ainda que sejam normalmente empregados materiais para a realização dos serviços, não ocorrerá incidência do ICMS sobre tais bens, uma vez que, para essas hipóteses, inexistente referida ressalva:

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

Veja-se, pois, que a própria LC 87/96 estabeleceu que caberia à lei complementar aplicável ao ISS – ao definir os serviços tributáveis por este imposto - a função de dirimir os conflitos de competência entre Estados e Municípios.

Em total harmonia com a LC 87/96, a LC 116/03 estabeleceu, no § 2º de seu art. 1º, que:

“ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias” (grifamos).

Nesses termos, em relação aos serviços constantes da lista incide, exclusivamente, o ISS e, apenas nos casos expressamente ressalvados na LC 116/03, incide o ICMS sobre o valor correspondente ao fornecimento de mercadorias empregadas na prestação dos serviços.

Não obstante estejam amparadas por sólidos fundamentos jurídicos, as conclusões até aqui apontadas não encerram o assunto, não podendo ser consideradas como definitivas. A rigor, elas não sofrem qualquer tipo de alteração com o que será exposto a seguir; mas devem ser complementadas por mais uma variável.

De fato, com a evolução do tema perante os Tribunais, a jurisprudência acabou definindo uma quarta hipótese de solução de conflitos entre o ICMS e o ISS. Para tanto, partiu da norma inserida no já mencionado art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b” da Constituição e, com “singela” ampliação do comando nela contido, estabeleceu que os serviços não definidos na lei complementar relativa ao ISS, quando prestados em conjunto com o fornecimento de mercadorias, também poderiam ser tributados pelo ICMS¹⁰⁰.

Nesse sentido, veja-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), pacificado no julgamento do recurso representativo de controvérsia, Recurso Especial (REsp) 1.092.206/SP:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

¹⁰⁰ Essa abordagem recebe severas críticas de BARRETO: “Nesta altura, é necessário reiterar, para dissipar preconceito, disseminado por desavisados, quais os contornos do arquétipo constitucional do ICMS. Como já salientamos, alguns entendem que os Estados poderiam – por força da alínea b, do inciso IX, do § 2º, do mesmo art. 155 – tributar outros serviços que não os de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, ‘quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. [...] Essa visão é cabalmente equivocada. Antes de tudo, importa não esquecer que aos Municípios compete tributar serviços de qualquer natureza (art. 156, III, da Cf), exceto os do art. 155, II, da Constituição. Em outras palavras, todos os serviços foram cometidos à competência dos Municípios, tirante apenas os de comunicação e de transporte transmunicipal. Os Estados ficaram apenas e tão-só com esses dois serviços. São dos Municípios os demais” (BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 69 e 70).

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) **sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.**

2. As operações de composição gráfica¹⁰¹, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009) (grifamos).

Destacamos, ainda, o acórdão proferido no julgamento do REsp 1.102.838/RS, que adotou o entendimento pacificado no REsp 1.092.206/SP:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISS. OPERAÇÕES "MISTAS". CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE ELABORAÇÃO DE ÓCULOS POR ENCOMENDA. ART. 155, § 2º, IX, B, CF. LC 116/03.

[...]

3. A delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISS, está disciplinada pela Carta Magna (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III), bem como por normas infraconstitucionais (art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03).

¹⁰¹ A referência ao referido julgado, importante que é, eis que exarado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia pela 1ª Seção do STJ, evidencia o entendimento do STJ sobre o tema ora tratado (possibilidade de incidência do ICMS sobre serviços não compreendidos na lista anexa à LC 116/03, quando prestados em conjunto com o fornecimento de mercadorias). Vale ressaltar, entretanto, que, no tocante à atividade de impressos gráficos, mais especificamente no que se refere a materiais de embalagens utilizados pela empresa no âmbito de sua cadeia produtiva, o STF, no julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.389 (Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, J. em 13.4.2011) adotou o entendimento de que somente haveria a incidência do ICMS sobre a atividade realizada. Essa decisão será mais detidamente analisada a seguir, em complemento à análise dos conflitos existentes entre o ISS e o ICMS.

Precedentes: STF, Primeira Turma, RE 144795, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.11.93; STF, RE 129.877, Min. Marco Aurélio, DJ de 127.11.92.

4. A Primeira Seção desta e. Corte firmou entendimento no sentido de que: (a) sobre operações "puras" de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações "puras" de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC 116/03 incide ISS; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. *Precedente: REsp 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009; AgRg no AgRg no REsp 1168488/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 29/04/2010).*

5. In casu, conforme reconhecido pela própria recorrente, a atividade da autora, consistente na elaboração e comercialização de óculos de grau personalizados, sob prescrição médica, não está prevista na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, o que implica reconhecer a incidência do ICMS, nos termos das fundamentações acima delineadas.

6. *Recurso especial a que se nega provimento.*

(REsp 1102838/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/12/2010, DJe 17/12/2010) (grifamos).

O referido acórdão consignou a incidência do ICMS sobre a atividade de elaboração de óculos personalizados, por entender que se trata de serviço não compreendido na competência dos Municípios.

No mesmo sentido, o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal (STF), que tratou do fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO QUE CONSIDEROU LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO NA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS CONSUMIDAS NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, DE CONFORMIDADE COM A LEI N. 6.374, DE 1. DE MARÇO DE 1989. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 34, PARS. 5. e 8., DO ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, B E PAR. 2., IX E XII; E 156, IV, DO TEXTO PERMANENTE DA CARTA DE 1988. Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o

serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e 2., do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP. O Estado de São Paulo, por meio da Lei n. 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, par. 8., do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convenio n. 66/88. Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei n. 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado a tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Recurso não conhecido.

(RE 144795, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 19/10/1993, DJ 12-11-1993 PP-24023 EMENT VOL-01725-01 PP-00096 RTJ VOL-00150-03 PP-00872)

Diante do exposto, e conforme reconhece a jurisprudência em tela, a definição dos conflitos de competência relativos à incidência do ICMS ou do ISS submete-se, em regra, aos seguintes critérios:

- a) Serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e comunicação: ICMS, de competência dos Estados;
- b) Serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar, que envolvam o fornecimento de mercadorias com ressalva quanto à incidência do ICMS na lista de serviços: ISS, de competência dos Municípios, sobre a prestação de serviço propriamente dita, e ICMS, de competência dos Estados, sobre o material empregado;
- c) Serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar, que envolvam o fornecimento de mercadorias sem ressalva quanto à incidência do ICMS na lista de serviços: ISS, de competência dos Municípios, sobre o valor total do serviço prestado; e
- d) Mercadorias fornecidas em conjunto com a prestação de serviços não previstos na lista anexa à lei complementar do ISS: ICMS, de competência dos Estados, sobre o valor total da operação.

Essas quatro regras básicas de solução de conflitos entre o ICMS e o ISS, extraídas da Constituição e das leis complementares que regulam a matéria, são suficientes para afastar as dúvidas quanto à tributação adequada de grande parte das hipóteses situadas nessa “zona cinzenta” entre esses dois impostos.

Sua aplicação dá azo ao que aqui se sugere classificar como “vias ordinárias” de solução de conflitos entre o ICMS e o ISS (com base no título deste tópico do presente estudo).

Todavia, as hipóteses conflituosas vão além dessas possibilidades de solução e, em alguns casos, as “vias ordinárias” não são o bastante para que se possa definir o tratamento tributário adequado a uma prestação de serviços ou a uma operação mercantil.

Importante, assim, que se identifique essas situações e que se defina o melhor tratamento a lhes ser dispensado.

2.5.3. Adicionando pontos complexos

Embora as leis complementares tenham cumprido o papel que lhes foi designado pela Constituição de 1988 de dirimir conflitos de competências entre Estados e Municípios, a dinâmica dos negócios realizados, a evolução tecnológica e fatores de ordem comercial dificultam a adoção das “vias ordinárias” de solução para determinados tipos de atividade.

Para estes casos, o tema assume contornos um tanto mais complexos e as soluções para os potenciais conflitos entre impostos vão se tornando menos evidentes. Consequentemente, as discussões atinentes à questão se aquecem e surgem, naturalmente, as controvérsias.

Veja-se, por exemplo, o caso do serviço de composição gráfica realizado, sob encomenda, no âmbito da produção e fornecimento de material impresso – embalagens, rótulos, folhetos, etc.

O STJ firmou entendimento, no sentido da incidência exclusiva do ISS, por se tratar de serviço compreendido na lista anexa à LC 116 sem qualquer ressalva à incidência do ICMS¹⁰².

Com efeito, definidos os critérios para determinação do tratamento tributário aplicável, o STJ concluiu que, tratando-se de operação mista (impressão de invólucros personalizados e fornecimento da mercadoria acabada) cujo serviço agregado encontra previsão na lista de serviços, tanto do DL 406 como da LC 116, haverá incidência do ISS, e não do ICMS.

O critério segundo o qual a previsão da atividade na lista de serviços é determinante para ensejar a incidência do ISS sobre as operações “mistas”, e afastar a do ICMS, foi adotado em diversos outros precedentes¹⁰³ do STJ, envolvendo a manutenção em elevadores, a manipulação de medicamentos, a industrialização por encomenda, a manutenção de refrigeradores e a instalação de ar condicionado, dentre outros, cujos serviços encontravam-se no rol da LC 116 ou, ainda, do DL 406.

Em outros precedentes¹⁰⁴, o mencionado critério foi adotado para fins de determinar a incidência do ICMS, em relação às atividades que não constavam na lista de serviços, como no caso da elaboração de óculos e dos serviços de informática, na vigência da LC 56/87.

Não obstante o entendimento acima tenha sido confirmado pelo STJ em sede de julgamento de recurso repetitivo, aparentando tratar-se de matéria solucionada, a operação “mista” de produção e fornecimento de embalagens personalizadas voltou a ser discutida, desta vez, perante o STF (ADI 4389), mas sob outro enfoque: a destinação da embalagem ao ciclo de fabricação do produto final (processo industrial).

Em 13.4.2011, foi concedida liminar na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4389, para reconhecer que o ISS não incide sobre

¹⁰² Trata-se do REsp n. 1.092.206/SP (DJU de 23.3.2009), cuja ementa foi transcrita anteriormente e que, por oportuno, reproduzimos, aqui, um de seus trechos conclusivos: “As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados **estão incluídos na Lista** Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, **tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS)**”. Os grifos são nossos.

¹⁰³ Citamos, nesse sentido: EDcl no AgRg no REsp 1.168.488/SP; AgRg no Ag em REsp 731.694/MG; AgRg no REsp 1.428.563/ES; AgRg no REsp 1.447.225/GO; AgRg no REsp 1.280.329/MG; e AgRg no Ag 1.279.303/RS.

¹⁰⁴ Nesse sentido, o REsp 1.102.838/RS e REsp 1.049.659/RS.

operações de industrialização por encomenda de embalagens (serviços gráficos) destinadas à utilização no processo produtivo. Vejamos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.

(ADI 4389 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 24-05-2011 PUBLIC 25-05-2011 RDDT n. 191, 2011, p. 196-206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505)

Por ocasião do julgamento da Medida Cautelar, a Min. Ellen Gracie consignou em seu voto:

Ainda que a lógica do sistema seja relativamente clara e de fácil compreensão, a aplicação dos critérios referidos só levará a uma solução em conformidade com a Constituição quando estiverem extremadas as operações mistas daquelas em que a prestação de serviços seja apenas uma das etapas do processo produtivo, sem predominância ou equivalência que justifique atrair a incidência do ISS em detrimento da incidência dos demais impostos passíveis de incidir na espécie.

[...]

A operação mista pressupõe duplo objeto negocial, visando a prestações diversas embora conexas e complementares uma da outra, envolvendo tanto a prestação de serviços como a circulação de mercadorias. Alcança, portanto, o contrato que tenha por objeto um dar e um fazer, mas não aquele em que alguém se compromete a fazer para dar, em que o fazer constitui apenas meio para a produção e colocação do bem à disposição do comprador.

[...]

A atividade de impressão de marca e informações na embalagem não constitui senão uma das etapas do processo produtivo [...].

Conforme ressaltado no voto da Min. Ellen Gracie, nem sempre o “fazer” terá o condão de configurar uma prestação de serviço tributável. Ainda que, simplesmente por sua denominação, haja previsão na lista anexa à LC 116, é possível que um determinado “fazer” constitua apenas meio para se obter uma mercadoria ou, ainda, viabilizar a prestação de um serviço¹⁰⁵.

Este importante julgado do STF adota, como razão de decidir, conceitos muito bem trabalhados na doutrina (e, posteriormente, incorporados na jurisprudência) que associam à solução de conflitos entre ICMS e ISS a finalidade / destinação do negócio que se pretende realizar.

BARRETO chama atenção para o fato de que uma determinada atividade, para que seja realizada, guarda em si uma série de outras, que nada mais são do que atividades-meio para a consecução do objeto negocial, ou ainda, atividade-fim. Explica¹⁰⁶:

Assim, não se pode, como fazem certos arautos, brandir a afirmação equivocada de que a lei autoriza a exigência do ISS diante de atividade-meio. Quem assim afirma, lê, como tributável, em um escritório de advocacia, a atividade de ‘digitação’, em vez de interpretar corretamente o comando que se expressa por ‘serviço de digitação’, que é incompatível com os objetivos da advocacia.

[...]

Em conclusão: somente podem ser tomadas, para sujeição do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, não se pode decompor um serviço – previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto.

MORAES, trilhando caminho semelhante, pondera que a incidência tributária deve observar o verdadeiro objeto do negócio pretendido, sua efetiva destinação, de modo que a grandeza tributada seja compatível com a atividade realizada. Ao analisar as dificuldades de se definir a tributação das atividades de

¹⁰⁵ Não obstante estivesse tratando de tema diverso, o Min. Eros Grau, ao redigir o acórdão do RE n. 547.245/SC (J. em 2.12.2009), em que o STF julgou, em sessão plenária, a constitucionalidade do ISS sobre contratos de leasing financeiro, registrou a seguinte afirmação, em linha com o quanto aqui exposto: “Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”.

¹⁰⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS – Intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional*. In *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31. 32 e 35.

conserto¹⁰⁷, então classificadas no item 41, da lista de serviços anexa ao DL 406/68¹⁰⁸, afirmou o seguinte¹⁰⁹:

Devemos observar que a incidência do ISS não pode abranger os consertos que constituam industrialização, sujeitos ao IPI. Não podemos negar que o conserto de objetos, por conta própria e em bem próprio, para revenda, constitui uma forma de industrialização ou fabricação (operação exercida sobre a matéria-prima para obtenção de espécie nova), mais propriamente de renovação, não sujeita ao ISS. Entretanto, estaremos diante do conserto propriamente dito, sujeito ao imposto municipal sobre serviços, quando se trata de conserto de objetos por encomenda de seu proprietário e para uso deste. Na verdade, o IPI alcança o produto obtido industrialmente, e não o serviço, este objeto do ISS. Assim, o remendo ou conserto de sacos usados não implica em incidência do IPI (inexiste a criação, modificação, restauração ou aperfeiçoamento de produto, com a consequente produção ou obtenção de produto novo), mas apenas do ISS.

Veja-se, pois, que a definição da atividade-fim do prestador de serviços e a destinação do objeto da prestação também são elementos prestigiados pela doutrina e pela jurisprudência para se definir o tratamento tributário mais adequado a um determinado negócio jurídico. Em operações mistas, como aquela relativa ao fornecimento de embalagens (impressos gráficos), a adoção deste critério vem sendo utilizada como fonte de solução de conflito de competência entre União, Estados e Municípios (com lastro em interpretação conforme a Constituição, resguardando a outorga de competência que ela conferiu aos entes tributantes¹¹⁰).

¹⁰⁷ A dúvida, naquela caso, correspondia à tributação do conserto pelo ISS ou pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, o IPI, eis que a atividade corresponde a uma obrigação de fazer, tributável pelo ISS, mas, ao mesmo tempo, reúne características de uma industrialização, nos termos da legislação aplicável ao imposto federal. Mesmo não sendo uma questão relativa aos conflitos entre ISS e ICMS, o exemplo se aplica perfeitamente à hipótese, já que a dúvida existente permeia o mesmo aspecto: está-se diante de uma prestação de serviço? Ou de um bem industrializado?

¹⁰⁸ O item 41, da lista anexa ao DL 406/68, possuía a seguinte redação: “*Consêrto e restauração de quaisquer objetos (exclusive, em qualquer caso, o fornecimento de peças e partes de máquinas e aparelhos, cujo valor fica sujeito ao imposto de circulação de mercadorias)*”. Note-se que o item em questão trazia a ressalva necessária à incidência do antigo ICM, nos moldes do que é feito hoje. A dúvida, no caso, residia na tributação da mão-de-obra: serviço sujeito ao ISS ou industrialização, sujeita ao IPI?

¹⁰⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 347.

¹¹⁰ Ainda sobre destinação: “[...] as normas constitucionais relativas à repartição de competências impedem que o mesmo pressuposto de incidência tributária (‘hipótese de incidência’) seja onerado por mais de uma pessoa política, eis que a competência tributária é conferida com exclusividade a cada uma dessas pessoas; por essa razão, a produção em escala industrial não pode ser considerada como prestação de serviço, para fins de incidência do ISS, assim como a prestação de serviço específico, alheia a um ciclo de produção, não pode ser tida como operação com produto industrializado, passível de tributação pelo IPI. [...] estando inserida no ciclo de produção de um bem, a atividade será considerada industrialização, cujo resultado é um produto industrializado tributável pelo IPI, objeto de um negócio jurídico; nas hipóteses em que tais atividades forem exercidas de forma personalizada, sob encomenda ou para atender às necessidades do usuário final, tratar-se-á de prestação de serviço, tributável apenas pelo ISS”. (BARTHEM NETO, Hélio. LC 116/03 – Conflitos

Mesmo tendo sido emanada de julgado proferido pelo STF e possa servir como referência¹¹¹, essa linha de pensamento ainda não é pacificamente reconhecida e aplicada pela jurisprudência como um todo.

Além do STJ que, conforme visto acima, tem sido mais objetivo e lançado mão das “vias ordinárias” para solucionar conflitos entre o ICMS e o ISS – utilizando como referência a lista de serviços anexa à LC 116/03 – o próprio STF ainda não definiu a questão.

Além de a decisão colacionada anteriormente ter sido proferida em caráter liminar, o tema aguarda julgamento sob o rito das repercussões gerais, tendo a questão sido afetada ao Pleno do Tribunal em 12.6.2015, por ocasião do julgamento do RE n. 882.461/MG. Confira-se os seguintes trechos do pronunciamento/manifestação do Min. Luiz Fux, posteriormente acatados pelo Min. Marco Aurélio para admissão e configuração da repercussão geral:

Aduz que o corte do aço constitui atividade meio para a comercialização do produto industrializado, cuja saída sujeita-se à incidência do IPI e do ICMS. Esclarece ter sido tal atividade expressamente excluída da incidência do ISS pelo item 72 da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68, o qual regulamentava o tributo à época da promulgação da Carta de 1988, sendo essa a interpretação adequada ao vocábulo “serviços”, constante do inciso III do artigo 156. Suscita a inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 116/03 relativas à extensão do campo de incidência do ISS às atividades-meio industriais e pleiteia seja dada interpretação conforme ao item 14.05 da lista anexa à mencionada lei, para excluir as atividades de industrialização por encomenda realizadas em etapas intermediárias do ciclo produtivo.

[...]

Discute-se, na espécie, à luz do modelo de competências tributárias estabelecido pela Constituição Federal, bem como da sistemática de tributação do setor produtivo, orientada pelo princípio da não cumulatividade, a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando

de Incidência entre o ISS e o IPI. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 123. São Paulo: Dialética, 2005, p 46). No mesmo sentido: “Nota-se, portanto – no plano constitucional – uma clara diferença entre o foco do ICMS e o foco do ISS. Enquanto o ICMS tem por foco o ciclo econômico pelo qual passa determinada mercadoria, em si ou por força de sucessivas transformações, melhorias, etc., no ISS não se cogita de mercadoria nem de ciclo econômico, o foco é o trabalho humano” (GRECO, Marco Aurélio. ICMS x ISS: fabricação de embalagens sob encomenda; incidência do ICMS. In Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT n. 47, p. 179-208. Fórum: Belo Horizonte, 2010, p. 187).

¹¹¹ A tendência da adoção dessa linha também se revela na jurisprudência administrativa do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, o TIT. Em 8.9.2009, a Câmara Superior do Tribunal, ao julgar o processo DRT-13-479701/2003, considerou a destinação para definir, entre ICMS e ISS, o tratamento adequado à atividade de blindagem de veículos: Ementa: “ICMS. Blindagem. Equivalente ao beneficiamento. Incidência do ISS, quando não destinado à comercialização ou industrialização [...]”

referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Controverte-se, também, acerca da razoabilidade de multa fiscal moratória no percentual de 30% (trinta por cento) do valor do débito, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária. No que se refere ao ISSQN, saliento que esta Corte, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4.389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJe de 25/5/2011, apreciou questão semelhante, relativa à incidência do tributo na produção, sob encomenda, de embalagens personalizadas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

[...]

No entanto, referida ação de controle concentrado ainda aguarda julgamento final, e a presente controvérsia aborda item diverso da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, qual seja, o subitem 14.05, de forma que a questão merece o crivo desta Corte segundo a sistemática da repercussão geral.

Como se pode perceber, tendências à parte, a questão permanece em aberto. O que se pode afirmar é que, além das “vias ordinárias” de solução de conflitos entre o ISS e o ICMS, há importantes precedentes jurisprudenciais que prestigiam – com apoio da doutrina – a adoção de outros critérios, tais como a definição da atividade-fim do prestador e a verificação da destinação / contexto do negócio, para que se possa definir os reais contornos da atividade examinada e, com isso, o tratamento tributário mais adequado ao caso.

Há que se reconhecer, contudo, que, muitas vezes, a definição do tratamento tributário adequado enfrenta dificuldades decorrentes das peculiaridades e complexidade dos negócios jurídicos, sendo imprescindível o exame detido de sua natureza jurídica, ainda que em aparente detrimento da aplicação direta das regras legais e da jurisprudência.

Trata-se de questão recorrente, por exemplo, em relação aos serviços de informática, uma vez que a legislação e a jurisprudência não conseguem acompanhar, na mesma medida, a evolução e o desenvolvimento desse tipo de tecnologia.

Partindo-se dessa realidade, o tópico seguinte do presente estudo visa apresentar os principais focos de discussão relativos aos conflitos de tributação envolvendo o ICMS e o ISS nos negócios inerentes ao fornecimento de softwares.

De fato, uma vez fixadas as premissas relativas aos pressupostos de incidência de cada um desses impostos e examinadas em detalhes as formas de conflito e respectivos meios de solução, o objetivo a seguir consiste em testar as conclusões gerais anteriormente obtidas para o caso que se pretende explorar de forma aprofundada e específica, qual seja, o da tributação do software.

2.6. A Conflituosa Incidência do ICMS e do ISS nas Atividades que Envolvem o Fornecimento de Software

Conforme foi possível constatar até aqui, as características inerentes à incidência do ICMS e do ISS, isoladamente consideradas, já trazem consigo diversas especificidades, as quais, por si só, tornam a tributação dos negócios por eles alcançados consideravelmente complexa.

Também se constatou que este cenário se agrava nos casos em que um determinado negócio reúna (ou ao menos “pareça reunir”) elementos de uma operação mercantil e de uma prestação de serviços ao mesmo tempo, fazendo incidir a aplicação das regras de dirimção de conflitos, essencialmente previstas na Constituição – enquanto outorgante das competências para instituição de impostos – e nas leis complementares atinentes a cada um deles – LC 87/96 e LC 116/03.

Vimos, ainda, que, em certas hipóteses, as regras estatuídas para eliminar conflitos tributários não são suficientes, sendo o intérprete compelido a lançar mão de esforço interpretativo hercúleo para se situar diante de elevada controvérsia. E essa controvérsia ganha contornos deveras relevantes quando não se alcança, a seu respeito, unanimidade de pensamento, havendo manifestações doutrinárias e jurisprudências em sentidos opostos.

O fornecimento de software, caso que se passa examinar a partir do próximo tópico, contempla todos esses aspectos. E ainda traz consigo um fator de ebulição que conduz a discussão para um patamar mais elevado: a constante evolução tecnológica.

Com efeito, as discussões relativas à tributação do software pelo ICMS ou pelo ISS estão longe de ser uma novidade. Na verdade, há manifestações contundentes do STF acerca do tema no final dos anos 90 (noventa), isto é, há quase 20 (vinte) anos¹¹².

¹¹² Neste caso, o RE 176.626/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.1998) e RE 199.464/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 30.4.1999), os quais serão explorados mais detidamente adiante.

No entanto, os critérios eleitos pelo STF para que essas discussões fossem solucionadas levaram em conta e se vincularam às características técnicas dos produtos que existiam à época. “Software de prateleira”, “software por encomenda” e “software customizável” (ou adaptável), disponibilizados por “meio físico” (*corpus mechanicum*), foram algumas das expressões mais utilizadas pelo Tribunal para definir o tratamento tributário (ICMS ou ISS) dos negócios então realizados.

Hoje, em razão da evolução tecnológica¹¹³, essas expressões, *protagonistas* há cerca de 20 (vinte) anos, tornaram-se meras *coadjuvantes* de um ambiente em que também – e muito mais recorrentemente – se fala em, *download*¹¹⁴, *streaming*¹¹⁵ e *cloud computing*¹¹⁶.

Ora, como, então, definir o tratamento tributário de um segmento econômico tão evoluído e, ao mesmo tempo, tão dinâmico? Os ditames legais existentes e os critérios jurisprudenciais fixados há 20 (vinte) anos para definição do tratamento tributário (ICMS ou ISS) relativo ao fornecimento de software são servíveis para os dias atuais?

É que o se passa a examinar.

¹¹³ Sobre a evolução da informática, BIFANO, em seus estudos sobre o tema, esclarece: “*Michio Kaku, em sua obra Visões do Futuro, Como a Ciência Revolucionará o Século XXI, divide a informática em três fases distintas: (i) fase dominada pelo mainframe, caro e compartilhado por várias pessoas, envolvendo verdadeiros ‘iniciados’ em sua manutenção e operação; (ii) fase dominada pelo PC (personal computer) barato, acessível a muitos e utilizado até por crianças; e (iii) fase dominada pela rede e por ele denominada ‘era da computação onipresente’, democratizada e globalizada, podendo, a partir de 2050, surgir uma nova etapa ocupada por redes dotadas de inteligência artificial*”. (BIFANO, Elidie Palma. O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 50).

¹¹⁴ Transmissão eletrônica de dados.

¹¹⁵ “A primeira coisa a entender é que streaming vem de stream – corrente, fluxo, em inglês. E no mundo virtual, a palavra quer dizer justamente isso: um fluxo constante de dados, sendo transmitidos de uma fonte emissora – no caso, gigantescos datacenters – até inúmeras fontes receptoras: nossos computadores, celulares, tablets, consoles e TVs inteligentes”. Conforme Olhar Digital. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=ApNyrw01y0>. Acesso em 15.3.2016.

¹¹⁶ Conforme definição anteriormente apresentada, *cloud computing*, ou computação em nuvem, se refere, essencialmente, “à noção de utilizarmos, em qualquer lugar e independentemente de plataforma, as mais variadas aplicações por meio da internet com a mesma facilidade de tê-las instaladas em computadores locais”. Conforme: <http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>. Acesso em 10.12.2015.

3. O Software e sua Tributação pelo ICMS e pelo ISS

As questões atinentes ao software e os elementos que o incorporaram ao dia-a-dia da humanidade podem ser comparadas a uma longa estrada, a qual teve o início de seu percurso nos anos 40, com a II Guerra Mundial e a criação do computador, que passou por diversos estágios, até atingir o que há de mais moderno na atualidade, como o acesso remoto de arquivos e programas de computador por meio do *cloud computing*, mas que não tem – e nem mesmo deverá ter – um fim conhecido¹¹⁷.

Como as curvas e as variações geográficas de uma estrada, a tributação desse importante segmento da economia inspira cuidados e avaliações de risco prévias, de modo a evitar interpretações equivocadas da realidade e, com isso, incorrer em acidentes de percurso.

À luz da metáfora aqui empregada, o presente capítulo tratará especificamente do software e de sua tributação pelo ICMS e pelo ISS.

Para tanto, e a fim de estabelecer as premissas necessárias de tudo quanto será exposto adiante, nosso percurso se iniciará pela definição de software.

Em seguida, serão explorados os aspectos técnico-operacionais relativos aos “tipos” de software e seus respectivos meios de acesso. Além de alicerçar o terreno para que se possa trazer a tributação do software à baila, o tópico em apreço terá por objetivo examinar e esclarecer peculiaridades atinentes a cada modalidade por meio da qual o software pode ser fornecido e utilizado pelo usuário¹¹⁸. Começar-se-á a ponderar, então, a efetiva relevância de uma classificação de softwares em tipos (ou espécies) para fins de sua tributação.

Definido o contexto em que a questão se insere, o foco do capítulo se torna a efetiva tributação do software pelo ICMS e pelo ISS, momento em que o conteúdo normativo que rege o assunto deverá ser aprofundado.

¹¹⁷ Nesse sentido: BIFANO, Elidie Palma. *O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 49.

¹¹⁸ Para que não haja dúvidas, essa afirmação diz respeito à avaliação dos tipos de software (prateleira, sob encomenda e customizado), os meios de acesso respectivos (suporte informático, download e cloud computing), e os tipos de contrato por meio do qual eles são negociados (licenciamento ou cessão dos direitos de uso, comercialização e prestação de serviços de desenvolvimento técnico). Esses serão os pontos de concentração a seguir explorados.

Na sequência, para finalizar esta etapa de – conforme se verá - um tortuoso percurso, será a hora de confrontar legislação e jurisprudência existente sobre o tema, verificando, assim, as incertezas da tributação e a evolução legislativa que envolve a matéria, bem como os critérios eleitos e a atuação dos tribunais superiores acerca deste complexo assunto.

3.1. O que é software?

Em princípio, pode-se afirmar que software corresponde ao termo utilizado para contrastar com o termo hardware (ambos dispositivos elétricos ou eletrônicos que, no seu conjunto, compõem o computador) e designa genericamente as instruções necessárias para que o equipamento execute suas funções.

Entretanto, o software não se limita a ser o programa com as instruções para a máquina. A Organização Mundial da Propriedade Industrial¹¹⁹, ocupando-se do assunto, elaborou, com base em conceitos e elementos técnicos de informática, orientações gerais, formulando algumas definições dos elementos que compõem o software. São eles:

- (i) *Programa de computador* é o conjunto de instruções que, quando incorporado num suporte decifrável pela máquina, é suscetível de indicar, executar ou obter uma função, uma tarefa ou um resultado específicos por uma máquina com capacidade de tratamento da informação;
- (ii) *Descrição do programa* é uma apresentação completa de operações, sob forma verbal, esquemática, ou qualquer outra, suficientemente pormenorizada para determinar um conjunto de instruções que constituem o programa de computador correspondente;
- (iii) *Documentação auxiliar* é toda e qualquer documentação que não constitua programa de computador nem descrição de programa e

¹¹⁹ Conforme SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998, p. 24 e 25.

- seja criada para facilitar a compreensão ou a aplicação de um programa de computador, como, por exemplo, as descrições do problema (cuja solução se pede ao computador) e as instruções destinadas a quem o há de utilizar; e
- (iv) *Software* é um ou vários dos elementos mencionados nos pontos (i) a (iii).

SAAVEDRA¹²⁰ define software da seguinte maneira:

Software do computador é um termo usado para contrastar com o de hardware; e tem um sentido amplo, abrangendo não apenas o 'programa de computador' – seu elemento principal – mas ainda a descrição detalhada do programa (v.g., gráficos e diagramas esquemáticos a partir dos quais as instruções dos programas foram codificadas para criar o programa) bem como a documentação escrita auxiliar deste (v.g., instruções operativas para o utilizador; manual do utilizador) e outro material de apoio – que pode apresentar-se em suporte de papel ou informático – relacionado com o programa (máxime, exemplos de possibilidade de aplicação).

[...]

Para que o computador-máquina (hardware) possa funcionar, ser instrumento útil, terá de incorporar um conjunto de programas com as instruções necessárias à execução de certo número de funções – o software. Sem o software o computador é um objeto <<silencioso e inútil>>. O Software e em especial o seu elemento principal – o programa de computador – apresenta-se como o modus operandi, <<o sinal da supremacia do homem sobre a máquina>>”.

Já GATES¹²¹, mais objetivamente, nos traz o seguinte conceito de software: *é um grupo de regras que pode ser dado a uma máquina para instruí-la como realizar determinadas tarefas*¹²².

GONÇALVES¹²³, por sua vez, assevera: *software pode ser compreendido com um conjunto de instruções e operações segundo as quais um computador transforma dados em informação.*

GRECO¹²⁴ arremata com precisão:

¹²⁰SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998, p. 21 e 23.

¹²¹GATES, Bill, MYHRVOLD, Nathan e RINEARSON, Peter. *The Road Ahead*. Estados Unidos da América: Penguin Group, 1995, p. 22.

¹²² Texto original: *“It is as comprehensive set of rules a machine can be given to ‘instruct’ it how to perform particular tasks”.*

¹²³ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52.

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 90.

Assim, tratando-se de estudo quanto ao que vem a ser o software, é preciso distinguir (i) o software em si (em programa-fonte ou programa-objeto) e (ii) o software enquanto objeto de direitos. Os direitos que têm por objeto o software são nítidos bens incorpóreos no sentido clássico, de criações do Direito. Mas o software enquanto tal corresponde a um conjunto organizado de instruções de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, etc., para fazê-los funcionar de determinado modo ou para certo fim.

A partir destas e de outras definições possíveis para o que seja software, construímos a nossa com rigor de objetividade: programa de computador apto – e necessário - a transformar dados informáticos em informações inteligíveis.

Consideramos, aliás, que tal definição está integrada com o conceito extraído da Lei n. 9.609, de 19.2.1998, também conhecida como “lei do software”, que prescreve o seguinte em seu art. 1º:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza¹²⁵, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Com efeito, os programas de computador (softwares) são criações decorrentes do esforço e do trabalho intelectual de uma pessoa (ou grupo de pessoas), tendo sido, nesse sentido, editada uma lei federal que proteja os direitos do respectivo criador de dispor, usar e fruir de sua obra.

O regime de proteção à criação do programa de computador, nos termos do art. 2º da Lei n. 9.609/98, é o de proteção aos Direitos Autorais, sendo, aliás, aplicável ao software, a legislação respectiva¹²⁶ (“lei dos direitos autorais”), naquilo que a norma específica não tratar¹²⁷.

¹²⁵ Faz-se, por oportuno, uma ressalva dirigida à determinação legal de que o programa em si considerado esteja contido em “suporte físico de qualquer natureza”. Quer-se acreditar que essa anotação esteja alinhada com o formato informático existente à época dos fatos (concomitante às lições de SAAVEDRA) e que não seja característica essencial da definição do programa de computador. Pensar diferente nos dias atuais implicaria fazer tábula rasa da norma eis que a imensa maioria dos programas de computador é fornecida por meio eletrônico (*download*) e não dispõe de suporte físico de nenhuma natureza.

¹²⁶ Lei n. 9.610, de 19.2.1998: *Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.*

¹²⁷ BLUM, Renato Opice e VAINZOF, Rony. *Aspectos Importantes da Lei do Software*. Disponível em: http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/2075/aspectos_importantes_da_lei_de_software Acessado em 20.1.2016.

Essencialmente, a obtenção dos softwares por terceiros é viabilizada por meio da cessão de direitos em contratos de licença de uso¹²⁸. A comercialização dos direitos patrimoniais (exploração econômica do direito de propriedade) a ele inerentes, embora em escala bastante reduzida¹²⁹, também é permitida pela legislação¹³⁰.

A legislação brasileira não define especificamente “contrato de licença de uso”, sendo este um conceito fundamentalmente construído na doutrina. Nesse sentido, VENOSA¹³¹ apresenta considerações importantes sobre o “contrato de licença” em sentido amplo:

Nos usos e costumes mercantis, essa expressão é utilizada como abreviação dos contratos de licença para o uso de patentes de invenção, de modelos e similares. Fundamentalmente, pelo contrato de licença, o titular de uma patente de invenção, o licenciante ou licenciador, autoriza outrem, o licenciado, a usá-la ou explorá-la empresarialmente, sem transferir sua titularidade.

BITTAR¹³², em estudo dedicado à comercialização de software, define o contrato de licença de forma específica, porém bastante aprofundada:

O contrato de licença (licensing) é aquele através do qual o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade.

Pode, pois, ser celebrado diretamente entre o titular (ou seus representante) e o interessado, mas também por intermédio de distribuidores, que atuam na colocação aos usuários. Cabe, ainda, na relação entre o criador do programa e a empresa autorizada a comercializá-lo.

Normalmente, com esse contrato o autor recebe remuneração em função da concessão de direitos a vários interessados, nos termos de ajustes

¹²⁸ Lei n. 9.609/98, art. 9º: “O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”.

¹²⁹ “Operações efetivas de compra e venda de software, assim entendidas as operações nas quais se transfere totalmente, a título oneroso ou gratuito, a titularidade dos direitos autorais de um determinado software – de maneira que seu titular original deixe de sê-lo – são uma pequeníssima parcela das operações envolvendo bens desta espécie; geralmente, o valor pago quando da ‘aquisição’ de uma cópia do programa de computador pode ser decomposto em diversos elementos, dentre os quais se destaca a remuneração pela licença de uso do software, que é transmissão parcial dos direitos de autor”. (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 65)

¹³⁰ Lei n. 9.609/98, art. 9º, Parágrafo único. “Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade de seu uso”.

¹³¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil. Contratos em Espécie* (V. 3), 13ª Ed.. São Paulo: Atlas, 2013, p. 571.

¹³² BITTAR, Carlos Alberto. *Contratos de Comercialização e Software*. In *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: RT, 1997, p. 39.

celebrados com cada um, podendo formar-se, a partir daí, redes de distribuição de software, inclusive de âmbito extranacional, mas permanecendo sob sigilo a fórmula do programa. [...]

O contrato deve indicar, com precisão, o bem envolvido, descrevendo-o de forma a individualiza-lo, e enunciar: os usos correspondentes e a respectiva extensão no tempo e no espaço; as finalidades de contratação; a remuneração do titular e o modo de pagamento; os mecanismos de prestação de contas; a possibilidade, ou não, de sublicenciamento e outras cláusulas próprias. [...]

Mesmo quando negocia todos os direitos patrimoniais disponíveis, conserva o titular o controle de sua criação, podendo exercer fiscalização sobre os usos concedidos e tomar medidas tendentes à proteção de seu interesse, em caso de violação de direitos.

Tais conclusões são confirmadas, inclusive, pela jurisprudência aplicável à matéria, conforme se verifica dos seguintes trechos do voto do Min. Sepúlveda Pertence, relator do RE 176.626-3/SP, quando o STF analisou a tributação do software pelo ICMS ou pelo ISS, ao final dos anos 90 (noventa):

Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes aos direitos de autor, firmados pelo titular desses direitos – que não é necessariamente, o vendedor do exemplar do programa – e o usuário do software.

No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos – voltadas à garantia dos direitos autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar – limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante.

A partir dessas definições de contrato de licença de uso e dos trechos do julgado acima mencionado, pode-se afirmar o seguinte:

- a) somente o titular dos direitos autorais (patrimoniais) sobre o software – seja o autor, titular dos direitos morais e patrimoniais, ou o terceiro adquirente dos direitos patrimoniais, titular do direito de licenciá-lo – pode licenciar o uso da propriedade intelectual nele contida;
- b) esta relação jurídica não implica a transmissão da titularidade do bem tutelado, não havendo, pois, transferência de propriedade intelectual entre criador e licenciado; e

- c) desta relação jurídica, aperfeiçoada mediante cessão de direitos (onerosa ou gratuita) decorre mera obrigação de dar¹³³, isto é, de ceder os direitos autorais relativos à obra, previamente desenvolvida pelo seu criador.

Ao concluir artigo sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares, GONÇALVES¹³⁴ ratifica as conclusões acima, detalhando-as com notável precisão:

1. *Software é fruto da criação do espírito humano e classifica-se como espécie do gênero 'obra intelectual'.*
2. *Os direitos que lhe correspondem pertencem à classe dos direitos autorais.*
3. *Direitos autorais são considerados bens móveis pelo sistema jurídico brasileiro.*
4. *Contrato de licença é o instrumento jurídico por meio do qual o titular de um direito de propriedade intelectual (patente ou direito autoral) concede a outrem o direito exclusivo ou não de usar referida propriedade intelectual, gratuitamente ou em troca de uma remuneração.*
5. *Qualquer cessão de direitos autorais, total ou parcial, corresponde necessariamente a uma cessão de bem móvel.*
6. *Operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, cessões parciais de direitos autorais que são, configuram cessão de bem móvel.*
7. *Licença de uso representa uma obrigação de dar (de ceder o uso da coisa), e não de fazer.*

¹³³ MIRANDA, a respeito do contrato de licença, esclarece: “*não é locação, não é venda: porque a locatio só se refere a coisas corpóreas e serviços, e a transmissão de propriedade industrial é efeito de outro negócio jurídico concernente à invenção, como prometer a transmissão (=venda) não é licenciar. [...] o contrato de licença é à semelhança da locação, sem que, com isso, o possamos reduzir à locação: o objeto dele é incorpóreo*” (MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Parte Especial. Tomo XVI*. São Paulo: RT, 1977, p. 351). A conclusão que se obtém da distinção feita por MIRANDA é que a diferenciação entre esses dois tipos de contrato está no respectivo objeto: enquanto na locação o objeto é corpóreo, na licença, ele é incorpóreo. E a relevância dessa conclusão, por sua vez, está no fato de que doutrina e jurisprudência já definiram (o que foi ressaltado no tópico 2.2 do presente estudo) que locação de bens móveis compreende obrigação de dar. Nesse diapasão, e considerando-se a íntima semelhança existente entre esses institutos, as conclusões jurídicas aplicáveis à locação podem ser perfeitamente estendidas à licença. Inclusive – e principalmente – no que se refere à (não) incidência do ISS, conforme veremos a seguir.

¹³⁴ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação*. In ISS na Lei Complementar n. 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 155.

Vê-se, assim, que o software corresponde a bem incorpóreo desenvolvido a partir do esforço humano e que, normalmente, é disponibilizado a partir de contratos de licença ou cessão de direito de uso, os quais, até mesmo em razão das fortes semelhanças com relação à locação de bens móveis, correspondem a efetiva obrigação de dar¹³⁵.

A partir da conceituação técnica e tendo por base o meio contratual essencialmente utilizado nos negócios que envolvam o software, é possível afirmar que sua definição e respectivo tratamento tributário não demandariam, a rigor, uma classificação por gênero e espécie, para fins de segregar a incidência de um ou outro tributo.

A bem da verdade, em se tratando de licenciamento ou cessão de direito de uso, nem ICMS – incidente sobre operações mercantis, nem ISS – incidente sobre serviços (obrigações de fazer), deveriam onerá-lo, eis que software, do ponto de vista jurídico, é uma coisa só e sua classificação por espécies não teria o condão de transmutar sua natureza jurídica e transformá-lo em mercadoria, sujeita ao imposto estadual, ou em serviço, sujeito ao imposto municipal.

GONÇALVES¹³⁶ trabalha muito bem esse ponto:

a lei brasileira não faz qualquer menção imediata a mais de uma espécie de software, de modo que a primeira grande conclusão a que chegamos é a de que não existe juridicamente mais de uma espécie de software e, mais especificamente, não se pode falar, por exemplo, em 'software de prateleira' ou em 'software cópia única', indo ao encontro daquilo que concluímos com a exposição teórica dos aspectos técnicos do software.

Conforme já dito, as expressões 'de prateleira', 'standard', 'cópia única' e 'customized' fazem referência, na realidade, à espécie de relação econômica (e, portanto, pré-jurídica) que se instaura entre as partes (proprietário de direitos autorais e usuário) em cada caso. [...]

Desta maneira, a classificação de software em 'software de prateleira' e 'software cópia única' não encontra fundamento legal.

Como se pode perceber, classificar o software a partir de suas espécies, tal como definidas a partir de conceitos econômicos e cotidianos já apresenta sinais aparentes de que não corresponde ao melhor método para definir sua tributação.

¹³⁵ Adiante, especificamente no tópico 3.4.4 do presente estudo, abordaremos aspectos importantes do contrato de licenciamento ou cessão dos direitos de uso de software, de modo a complementar as afirmações aqui apresentadas.

¹³⁶ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 76-77.

Não se pode negar, entretanto, que esse método de classificação por espécies e características técnico-econômicas foi o meio encontrado pela jurisprudência¹³⁷ para definir os rumos da tributação do fornecimento de programas de computador. Com efeito, os elementos centrais do negócio jurídico envolvendo os programas de computador sempre foram considerados de forma secundária, tendo a classificação por espécies e características técnico-econômicas figurado no primeiro plano ao longo dos anos.

Diante dessa realidade, é importante avaliarmos como essa questão evoluiu perante a doutrina e a jurisprudência para que se possa, então, reunir as condições necessárias para confrontá-la com outros critérios aptos a definir caminhos mais adequados para se endereçar a tributação do software pelos impostos em discussão.

Veja-se, assim, como, se dá a classificação até então consagrada pela jurisprudência.

3.2. Aspectos técnico-operacionais relativos aos “tipos” de software e respectivos meios de acesso

No cenário apreciado pelos Tribunais no início dos anos 90 (noventa), as espécies eram apenas duas: “softwares de prateleira” ou (“standards”) e softwares produzidos “sob encomenda” (ou “cópia única”). O foco dessa classificação era o de estreimar de dúvidas os critérios da incidência do ICMS, para os programas que fossem objeto de operações realizadas em escala, com intuito mercantil, e do ISS, para aqueles de cunho personalizado, produzidos especificamente para atender às necessidades do usuário.

Com o passar dos anos, houve alguma evolução nessa classificação, surgindo uma terceira espécie: os programas “customizados” ou “adaptáveis”.

O meio de acesso ou obtenção dos programas de computador era único e se baseava na utilização de um suporte informático (também chamado “meio físico”

¹³⁷ Em especial os RE n. 176.626/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.1998) e RE n. 199.464/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 30.4.1999), do STF, cujo teor será explorado mais detidamente no tópico 3.4 do presente estudo.

ou “suporte físico”), posteriormente definido pelos tribunais como sendo o “*corpus mechanicum*” que, aliás, consistia na única representação material do software e ensejava, por assim dizer, sua potencial classificação como mercadoria (bem móvel sujeito à mercancia).

E assim, por um longo período, esses foram os elementos que balizaram a jurisprudência dos Tribunais Superiores¹³⁸ e, invariavelmente, muitas das manifestações doutrinárias¹³⁹ sobre o assunto.

Todavia, além das restrições jurídicas existentes à utilização deste método, outro fator que colaborou para que ele jamais tenha sido o bastante para sedimentar o assunto foi o fato de que a tecnologia relativa ao software evoluiu muito. Em especial nos últimos 10 anos. Com isso, mesmo que tenha sido possível manter a análise da questão a partir das três espécies acima indicadas, o meio de acesso aos softwares então existente – utilização de suporte informático (disquetes, CD’s, *pen drives*) necessário à instalação do programa na máquina do usuário – foi significativamente alterado. E isso, conforme será exposto nos tópicos seguintes, pode influenciar diretamente nas escolhas tributárias lastreadas na classificação em comento.

Seja qual for a espécie de software, nos dias atuais, além de seu fornecimento por meio de um suporte informático qualquer, ele também pode ser obtido a partir de um *download*, sendo transmitido eletronicamente do *website* do fornecedor para a máquina do usuário, ou ainda, pode ser apenas disponibilizado em ambiente de computação em nuvem (ou *cloud computing*), em que, sem que haja qualquer circulação, o usuário acessa o programa remotamente, a partir de um computador, *tablet*, *smart phone* ou aparelho de *videogame*.

Nesses termos, antes de passarmos à análise da tributação do software, é importante tecermos breves considerações acerca das principais características de cada uma dessas espécies de programas e respectivos meios de acesso, a fim de que as premissas necessárias para a definição do tratamento tributário sejam fixadas.

¹³⁸ Vide capítulo 3.4. do presente estudo.

¹³⁹ Como registro: “Para se definir a tributação incidente sobre softwares, é necessário, antes, defini-los (i) softwares personalizados, ou (ii) softwares de prateleiras” (BERGAMINI, Adolpho. *Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume 1 (ICMS)*, 3ª Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 225); “A tipificação tributária condiciona-se ao negócio jurídico realizado, ou seja, programa ‘standard’ (produto acabado) – ICMS, ou programas por encomenda, ou adaptado ao cliente – ISS” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 116).

Começaremos pelas chamadas “espécies” ou “tipos” de softwares, sendo eles o “software produzido sob encomenda”, o “software de prateleira” e o “software customizável”.

3.2.1. O software produzido sob encomenda

O “software produzido sob encomenda” corresponde ao programa de computador que é desenvolvido a partir da solicitação, especificidades e das necessidades de um determinado usuário¹⁴⁰.

Pode estar atrelado a trabalhos complexos e grandiosos, como o desenvolvimento de um sistema de armamentos para o Ministério da Defesa; pode ser algo relacionado ao cotidiano, como o programa que comanda as linhas do metrô; e pode se referir a atividades profissionais específicas, tais como um programa de acompanhamento de processos de um escritório de advocacia.

Em regra, o usuário procura pelo programador e encomenda a elaboração de um programa que atenda às suas necessidades, tratando-se, assim, de material personalizado, de utilização específica e, em muitos casos, exclusivo.

A definição de CHIESA¹⁴¹ a seu respeito é esclarecedora:

A exploração econômica feita sob a modalidade software por encomenda é aquela em que uma pessoa física ou jurídica, pretendendo que seja desenvolvido um programa específico para atender às suas necessidades, contrata um profissional da área para que desenvolva um programa de acordo com as especificações que estipular.

Trata-se, como é fácil perceber, de um software personalizado, desenvolvido especialmente para atender os objetivos do usuário/adquirente.

Trata-se da criação de um produto específico, decorrente da criatividade e do desenvolvimento do esforço intelectual do programador.

¹⁴⁰ “O ‘software por encomenda’, também chamado de ‘software sob medida’ ou ‘custom made’, os quais são os programas desenvolvidos para atender a necessidades específicas de um usuário”. JORGE, Valdemar Bernardo. *As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de ‘Softwares’, Imunidade do Livro Eletrônico, ‘Internet’*. In *Direito Tributário Atual*. Curitiba: Juruá, 2000, p. 326.

¹⁴¹ CHIESA, Clélio. *A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico?* In *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 2 (Ano 1). Belo Horizonte: Fórum, 2003

No caso dos programas fornecidos sob encomenda, pode-se praticar a cessão do direito de uso ao encomendante por tempo determinado ou, caso haja interesse na exclusividade do programa, realizar-se a transferência do próprio direito sobre sua propriedade intelectual.

3.2.2. O software de prateleira

Também chamado de software “standard” ou “padronizado”, o software “de prateleira” é aquele comercializado em escala, disponibilizado no varejo, e que não permite modificações em sua estrutura original. Recorrendo novamente às lições de CHIESA¹⁴², tem-se a explicação eloquente:

programas padrões que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação de sua estrutura padrão para adaptar-se às necessidades individuais de cada um dos usuários adquirentes. Trata-se de um produto pronto e acabado, que é colocado à disposição dos interessados sem qualquer possibilidade de modificação nas suas especificações. Como exemplo, pode ser citado o Word 2000 da Microsoft, que, apesar de admitir que seja configurado segundo os interesses do usuário, tais alterações estão limitadas às opções dadas pelo programa, não permitindo que o usuário faça modificações na sua estrutura padrão.

A alcunha “de prateleira” decorre do mais puro pragmatismo e identifica um tipo de bem que se obtém em lojas especializadas em informática, de departamento ou até mesmo supermercados, cabendo ao consumidor se dirigir à “prateleira” em que se encontra e retirá-lo para compra. Referido bem e diversas outras unidades equivalentes estarão à disposição de um sem número de usuários os quais, feita a instalação no equipamento, fruirão do mesmo programa com idênticas funcionalidades.

A obtenção desta espécie de software não disponibiliza ao usuário o acesso ao código-fonte do programa, ferramenta essencial para se compreender o seu funcionamento e para que se possa modificá-lo ou personalizá-lo de acordo com as necessidades de quem o opera.

¹⁴² CHIESA, Clélio. *A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico?* In Revista Fórum de Direito Tributário n° 2 (Ano 1). Belo Horizonte: Fórum, 2003.

"Código-fonte"¹⁴³ corresponde ao conjunto de instruções escritas em uma linguagem de programação, por um programador, que pode ser lido por outra pessoa. O programador tem a opção de fornecer uma versão compilada do seu trabalho (arquivo binário) ou de fornecer o código fonte (arquivo de texto escrito em uma linguagem de programação). Com uma versão compilada, o usuário consegue rodar o programa sem saber ao certo como o programador o fez funcionar. Com o código-fonte, outros programadores podem ler as instruções, entender como o programa funciona e eventualmente modificá-lo. Diz-se que um código-fonte é aberto se ele está disponível para qualquer pessoa que queira lê-lo. Inversamente, diz-se que um código-fonte é fechado se não for disponibilizado.

O pacote Office fornecido pela empresa mundialmente conhecida Microsoft é típico exemplo de software de prateleira (código-fonte fechado), em que os elevados valores investidos para o respectivo desenvolvimento tendem a ser recuperados (e gerar lucro) porque comercializados com preço acessível e em volume grandioso.

3.2.3. O software customizável

O “software customizável” constitui figura híbrida e pode contemplar elementos de um “software padronizado” e do desenvolvimento de um programa produzido “sob encomenda”.

“Customizável” ou “adaptável”, esta espécie de software corresponde, como o próprio nome diz, ao programa que já existe, mas que, por uma solicitação do usuário, acaba sendo adaptado às suas necessidades específicas. Segundo GONÇALVES¹⁴⁴:

Trata-se de uma situação muito semelhante à criação de software sob encomenda, com a diferença que, neste caso, o núcleo principal do software é pré-existente, de maneira que o esforço humano limita-se a adaptar esse software que já existe às peculiaridades do uso específico a que se destinará.

¹⁴³ Conforme <http://drilix.com/pt-br/blog/que-codigo-fonte-como-ele-pode-ser-aberto> (acessado em 28.1.2016).

¹⁴⁴ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 172.

Com efeito, parte-se de programa pré-existente que, a partir do conhecimento de seu código fonte (“código-fonte aberto”), pode ser alterado a partir da solicitação do usuário.

A customização também decorre do esforço intelectual do programador que, a exemplo do software sob encomenda, deverá desenvolver as utilidades contratadas pelo usuário a ponto de transformar o software anteriormente existente em algo novo, modificando-o de modo que reúna as funções anteriores e que receba outras novas, em adição.

Todos esses tipos de software precisam ser, de alguma forma, disponibilizados aos usuários para que estes, por meio de suas máquinas, explorem o conteúdo respectivo e obtenham as facilidades inerentes às suas necessidades. Os softwares, em linhas gerais, podem ser acessados por meio de um suporte informático, por meio da transferência eletrônica de dados (*download*) ou por via remota, acessando-se o software em plataforma disponibilizada por terceiros (*cloud computing*). Vejamos, a seguir, como isso acontece.

3.2.4. Suporte informático

Por ocasião do surgimento dos programas de computador, o suporte informático era sinônimo de “disquete”¹⁴⁵.

O software devidamente programado era inserido neste “veículo” que, instalado em um determinado computador, descarregava as informações respectivas para que nele fossem utilizados.

Com o desenvolvimento da tecnologia, o modelo de disquete existente foi sucessivamente alterado até que o antigo veículo de mídia magnética desse lugar ao *compact disc* (“CD”), mídia em formato digital. Isso ocorreu em meados dos anos 80 (oitenta) sendo certo que, de lá para cá, diversas outras alterações puderam

¹⁴⁵ Conforme <http://www.infoescola.com/informatica/disquete/> (acessado em 28.1.2016)

transformar o suporte informático em meio físico de tamanho cada vez menor, com maior tecnologia, e com capacidade de armazenamento cada vez elevada.¹⁴⁶

O suporte informático, pois, resume-se à existência de um meio físico (*corpus mechanicum*) no qual o software em si é contido para que possa ser instalado em uma ou mais máquinas, de acordo com o que permitir a licença de uso respectiva.

3.2.5. Transferência eletrônica de dados (“download”)

A tradução literal para a expressão de origem na Língua Inglesa é “descarregar”. Adaptada para a Língua Portuguesa, justamente em razão do segmento da informática, a expressão “download” vem sendo utilizada para identificar a transferência de um ou mais arquivos de um servidor remoto para um computador local. Segundo HOUAISS¹⁴⁷:

“transferir dados ou programas ger. de um computador central ou de grande porte para outro aparelho ger. menor, formado de down ‘embaixo, para baixo, em posição mais baixa’ e to load ‘fornecer ou transferir um carregamento, suprir de carga’”.

Os arquivos a ser transferidos por download podem ser textos, imagens, vídeos, programas, etc.

A transferência eletrônica de dados por meio do *download* de programas a partir da Internet vem sendo cada vez mais utilizada. No início, os softwares eram fornecidos em meio físico, através do suporte informático. Normalmente uma caixa, que continha o CD ou os disquetes, os manuais e o contrato de licenciamento de uso; tudo embalado em plástico. Hoje em dia, os programas são normalmente “baixados”, isto é, obtidos por *download*, pela Internet, sem a necessidade de

¹⁴⁶ Do CD, para o CD-R (mídia digital gravável), CD-RW (mídia digital gravável e regravável), DVD (“*digital versatile disc*”), Zip Drive, Memory Card (ou cartão de memória), até o mais atualizado, para os dias atuais, Pen-Drive. Fontes de referência: <http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/04/do-disquete-ao-pendrive-veja-evolucao-do-armazenamento-movel.html>; e <http://www.infoescola.com/informatica/evolucao-dos-dispositivos-de-armazenamento-de-dados/> (acesso em 28.1.2016).

¹⁴⁷ HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1082.

qualquer elemento corpóreo. Por vezes, os softwares obtidos por *download* são chamados *clickwares*, eis que “acessíveis ao toque de um dedo”¹⁴⁸.

Em outras palavras, o *download* consiste em método de obtenção do software originalmente hospedado no computador (ou servidor) do fornecedor que, mediante a devida autorização e licença, é transferido eletronicamente para o computador do usuário, ficando à sua disposição por tempo determinado, conforme o contrato de cessão de uso respectivo.

Ao final do período contratado, a licença pode ou não ser renovada, negociação esta que também se realiza em ambiente de Internet, viabilizando novos *downloads* e atualizações, à medida que o programa evoluir de seu formato original.

Softwares de prateleira, inclusive aqueles operados por meio de *smartphones* e *tablets* são, em regra, obtidos desta forma atualmente. Os softwares específicos para computadores – tais como ferramentas antivírus, por exemplo – também são em geral “baixados” pelo usuário, embora ainda possam ser encontrados em seu formato mais rudimentar, normalmente contidos em mídia digital.

Veja-se, pois, que, ainda que viabilize a transmissão de conteúdo de um bem entre duas pessoas, o *download* opera sobre o intangível, não havendo a necessidade de que venha a ser materializado por meio de um bem corpóreo (suporte informático).

3.2.6. Computação em nuvem (*cloud computing*)

A definição de o que vem a ser *cloud computing* ainda não é 100% precisa. As ideias e conceitos que baseiam a computação nas nuvens ainda são relativamente novas e as opiniões de especialistas em computação ainda divergem¹⁴⁹.

Com base nos dados e informações até aqui conhecidos, pode-se afirmar que *cloud computing* ou “computação na nuvem” é fenômeno recente de

¹⁴⁸ Conforme SCHACH, Stephen R. *Engenharia de Software: Os Paradigmas Clássico e Orientado a Objetos*. Porto Alegre: AMGH, 2010, p. 25.

¹⁴⁹ ALECRIM, Emerson. *O que é Cloud Computing (computação nas nuvens)?* Disponível em <http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>. (acessado em 9.12.2015).

desenvolvimento tecnológico que, valendo-se do aumento massivo de usuários da Internet, inverteu a lógica da computação¹⁵⁰:

“o usuário da tecnologia já não mais precisa de uma máquina potente, com grande capacidade de armazenamento, hardware e software de primeira linha e servidores volumosos para, por exemplo, ter uma rede de computadores em sua empresa; para poder desenvolver softwares a partir de outros já existentes; para poder armazenar uma quantidade superior de dados, que exigiria considerável espaço de memória rígida do qual o usuário não necessariamente dispõe. Para realizar todas essas tarefas basta agora uma conexão com a rede mundial de computadores. Está tudo na chamada nuvem, ambiente digital que liga as empresas que fornecem justamente espaço de armazenamento, plataformas para desenvolvimento de programas e softwares, e os clientes, interessados em usufruir dessa estrutura e desses programas”.

Essencialmente, *cloud computing* refere-se à noção de utilizarmos, em qualquer local e independentemente de plataforma ou servidor, as mais variadas aplicações, com a mesma facilidade e funcionalidade de tê-las instaladas em computadores locais, por meio da Internet¹⁵¹.

A computação em nuvem, antes de tudo, viabiliza redução de custos com os sistemas de informática das empresas, os lapsos temporais relativos à instalação dos sistemas e programas nos ambientes corporativos, e, principalmente, a necessidade de espaço físico e digital para o armazenamento do hardware necessário à operacionalização do sistema e aos dados digitais nele inseridos.

Trata-se, assim, da mais evoluída forma de tecnologia da computação acessível aos usuários em geral; tão evoluída que, desde sua criação, sequer pode

¹⁵⁰ BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. *A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo*. In ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013, p. 64.

¹⁵¹ Do ponto de vista de utilização e custo de implantação de equipamentos de computação, três aspectos são novos e atrativos no *cloud computing*, a saber: (i) o surgimento de recursos de computação infinitos e disponíveis sob demanda, de forma extremamente rápida; (ii) a possibilidade de que os empreendimentos empresariais se iniciem pequenos e não necessitem de um compromisso para a obtenção de hardwares volumosos e caros (servidores), aumentando esses recursos apenas se e quando houver aumento de suas necessidades; e (iii) a capacidade de pagar pelo uso dos recursos de computação em bases de curto prazo, conforme necessidade do usuário, como, por exemplo, processadores por hora ou armazenagens por dia, liberando máquinas e armazenamento quando eles não forem mais necessários (ARMBRUST, Michael; FOX, Armando; GRIFFITH, Rean; JOSEPH, Antony D.; KATZ, Randy; KONWINSKI, Andy; LEE, Gunho; PATTERSON, David; RABKIN, Ariel; STOICA Ion; ZAHARIA, Matei. *A View of Cloud Computing*. Disponível em: http://delivery.acm.org/10.1145/1730000/1721672/p50-armbrust.pdf?ip=177.103.202.42&id=1721672&acc=OPEN&key=4D4702B0C3E38B35%2E4D4702B0C3E38B35%2E4D4702B0C3E38B35%2E6D218144511F3437&CFID=578878719&CFTOKEN=53663765&__acm__=1454068409_c4d68819a053dc0ea0eab47669f0d775. (acessado em 11.12.2015) .

ser visualizada pelos seus operadores, sendo representada de forma totalmente abstrata por uma “nuvem”.

SOUSA¹⁵², sintetiza algumas características, bem como os benefícios oferecidos por este modelo de acesso a programas de computador e sistemas informáticos da seguinte forma:

O modelo de computação em nuvem foi desenvolvido com o objetivo de fornecer serviços de fácil acesso, baixo custo e com garantias de disponibilidade e escalabilidade. Este modelo visa fornecer, basicamente, três benefícios. O primeiro benefício é reduzir o custo na aquisição e composição de toda infraestrutura requerida para atender as necessidades das empresas, podendo essa infraestrutura ser composta sob demanda e com recursos heterogêneos e de menor custo. O segundo é a flexibilidade que esse modelo oferece no que diz respeito à adição e substituição de recursos computacionais, podendo escalar tanto em nível de recursos de hardware quanto software para atender as necessidades das empresas e usuários. O último benefício é prover uma abstração e facilidade de acesso aos usuários destes serviços. Neste sentido, os usuários dos serviços não precisam conhecer aspectos de localização física e de entrega dos resultados destes serviços.

De acordo com o *National Institute of Standards and Technology (NIST)*, a agência do Departamento de Comércio norte-americano que trabalha em conjunto com a indústria especializada para desenvolver e aplicar tecnologias, medidas e padrões, é possível distinguir três modalidades de recursos mais frequentemente disponibilizados em *cloud computing*¹⁵³: *Infrastructure as a Service* (Infraestrutura como Serviço – IaaS); *Platform as a Service* (Plataforma como Serviço – PaaS); e *Software as a Service* (Software como Serviço – SaaS).

O modelo *Infrastructures as a Service (IaaS)* consiste na contratação, de acordo com a demanda imediata do usuário, de infraestrutura disponibilizada em ambiente virtual localizado fisicamente na empresa fornecedora. Essa infraestrutura normalmente contempla capacidade elevada para a armazenagem de dados. O contrato de IaaS disponibiliza espaço em um servidor externo ao ambiente do usuário, mantendo de forma dinâmica e mediante pagamento pelo espaço efetivamente utilizado, os dados por ele utilizados.

¹⁵² SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios. Disponível em: file:///C:/Users/HBN/Downloads/Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologia.pdf (acesso em 29.1.2016).

¹⁵³ JANSEN, Wayne; GRANCE, Timothy. *Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing*. NIST – *National Institute of Standards and Technology*. Special Publication 800-144. US Department of Commerce. Dezembro de 2011, p. 14. Disponível em: <http://dl.acm.org/citation.cfm?id=2206222>. (acessado em 28.12.2015).

Acerca deste modelo contratual/operacional de *cloud computing*, BITTENCOURT¹⁵⁴ destaca o quanto segue:

basicamente, um espaço de armazenamento hospedado em um ou mais servidores físicos é proporcionado ao usuário, que pode estocar suas informações eletrônicas nestes servidores. Embora existam variações desta operação, ela resume-se, em grandes linhas, ao fornecimento de espaço físico – servidor – para armazenamento de dados eletrônicos do usuário. [...]. O que é interessante de se observar é que, na maior parte dos casos, o consumidor não aluga um disco rígido de memória digital específico e fisicamente identificável, mas sim um espaço determinado por uma medida binária (megabytes, gigabytes, terabytes, etc.), pagando mais conforme mais dessa medida ocupa. O fornecedor, de sua parte, compromete-se a armazenar os dados e mantê-los em segurança e acessíveis.

Oportuno observar, como faz SOUTO¹⁵⁵, que, embora o *IaaS* seja apresentado no mercado como um serviço, tem como atividade preponderante o armazenamento de dados, sendo certo que, embora não exista consenso quanto à sua natureza jurídica, há sólida tendência em equipará-lo à locação de espaço em ambiente virtual.

Vale registrar, ainda, as anotações de SOUSA¹⁵⁶:

O termo IaaS se refere a uma infraestrutura computacional baseada em técnicas de virtualização de recursos de computação. Esta infraestrutura pode escalar dinamicamente, aumentando ou diminuindo os recursos de acordo com as necessidades das aplicações. Do ponto de vista de economia e aproveitamento do legado, ao invés de comprar novos servidores e equipamentos de rede para a ampliação de serviços, pode-se aproveitar os recursos disponíveis e adicionar novos servidores virtuais à infraestrutura existente de forma dinâmica. O Amazon Elastic Cloud Computing (EC2) [Robinson 2008] e o Elastic Utility Computing Architecture Linking Your Programs to Useful Systems (Eucalyptus) [Liu et al. 2007] são exemplos de IaaS.

O modelo *IaaS* consiste, portanto, em mecanismo de locação de espaço virtual em nuvem, sem que o usuário tenha a necessidade de se aparelhar com

¹⁵⁴ BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. *A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo*. In ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003. Porto Alegre: Paixão, 2013, p. 64.

¹⁵⁵ SOUTO, Luisa de Brito Dutra. *Da Subsunção da Contratação de Acesso a Softwares Disponibilizados em Nuvem (Softwares as a Service) às Hipóteses de Incidência do ICMS e ISS*. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/4784> (acessado em 28.12.2015).

¹⁵⁶ SOUSA, Flavio R.C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios*. Disponível em: https://www.academia.edu/783784/Computa%C3%A7%C3%A3o_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplica%C3%A7%C3%B5es_e_Desafios. Acesso em 18.3.2016

servidores e hardwares à medida que precisar aumentar sua capacidade de armazenamento digital.

O *Platform as a Service (PaaS)* viabiliza implementação, teste e desenvolvimento de aplicações em nuvem. Trata-se de um modelo em que a plataforma de computação é fornecida sob medida ao usuário, sobre a qual aplicativos podem ser desenvolvidos e implantados. O seu principal objetivo é reduzir o custo e a complexidade de compra, habitação e gestão dos componentes de hardware e software subjacentes da plataforma, incluindo todas as ferramentas de desenvolvimento de banco de dados do programa. O ambiente de desenvolvimento é tipicamente de propósito específico, determinado pelo provedor de nuvem e adaptado ao design e arquitetura de sua plataforma.

No *PaaS*, o usuário não administra ou controla a infraestrutura, mas somente as aplicações implantadas e, eventualmente, as configurações de aplicações nela hospedadas¹⁵⁷.

Equivale à locação de um computador virtual para a criação de novas ferramentas, motivo pelo qual tal recurso é, em regra, utilizado por usuários desenvolvedores de produtos na área de informática¹⁵⁸.

Para GAIA¹⁵⁹, trata-se de algo um tanto mais complexo, que envolve mais de uma atividade específica:

Trata-se de serviço complexo por excelência, na medida em que envolverá, invariavelmente, o processamento de dados, o armazenamento e o licenciamento de software, além dos testes do software em desenvolvimento. Tais atividades são geralmente parte de uma mesma contratação indivisível, o que as caracteriza como meras atividades-meio do serviço principal contratado (PaaS).

Essa modalidade de *cloud computing* se apresenta como algo mais próximo de uma atividade híbrida, que contemple forma de locação de mecanismos

¹⁵⁷ SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios*. Disponível em: https://www.academia.edu/783784/Computa%C3%A7%C3%A3o_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplica%C3%A7%C3%B5es_e_Desafios. Acesso em 18.3.2016.

¹⁵⁸ SOUTO, Luisa de Brito Dutra. *Da Subsunção da Contratação de Acesso a Softwares Disponibilizados em Nuvem (Softwares as a Service) às Hipóteses de Incidência do ICMS e ISS*. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/4784> (acessado em 28.12.2015).

¹⁵⁹ GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. *Tributação da Computação em Nuvem*. In *Informativo Jurídico Consulex*, V. 26. Jul, 2012, p. 16.

virtuais para desenvolvimento de aplicativos, por exemplo, e, ao mesmo tempo, serviços auxiliares ao referido desenvolvimento¹⁶⁰.

Por fim, o modelo *Software as a Service (SaaS)*, consiste no acesso remoto, por meio da Internet, a uma ou mais aplicações e aos recursos informáticos capazes de executá-las. Neste caso, um determinado programa de computador é disponibilizado ao usuário que o acessa pela Internet, sem que ele seja instalado em sua máquina pessoal.

Sem funcionamento off-line, no SaaS o usuário paga um valor periódico pela licença de uso, como se assinatura fosse, em contrapartida aos recursos efetivamente utilizados e pelo tempo de utilização.

SOUSA¹⁶¹ faz os seguintes apontamentos sobre o SaaS:

O modelo de SaaS proporciona sistemas de software com propósitos específicos que estão disponíveis para os usuários através da Internet. Os sistemas de software são acessíveis a partir de vários dispositivos do usuário por meio de uma interface thin client como um navegador Web. No SaaS, o usuário não administra ou controla a infraestrutura subjacente, incluindo rede, servidores, sistemas operacionais, armazenamento ou mesmo as características individuais da aplicação, exceto configurações específicas. Com isso, os desenvolvedores se concentram em inovação e não na infraestrutura, levando ao desenvolvimento rápido de sistemas de software.

Estando o software localizado na rede mundial de computadores, ele pode ser acessado pelos usuários de qualquer lugar e a qualquer momento.

Esse modelo de operacionalização do *cloud computing* vem gradualmente substituindo o fornecimento de software por meio do já rudimentar suporte informático e, na mesma medida, a disponibilização de software por meio de download, resultando na mais moderna tecnologia existente.

SOUTO esclarece que o modelo SaaS:

¹⁶⁰ “Esse é o caso mais complexo em termos de tributação” [...] “Novamente temos a discussão de se é serviço ou locação”. ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. In *Sem lei específica e por abarcar diversas modalidades, cloud computing dificulta enquadramento tributário pelas empresas*. Disponível em: <http://www.amcham.com.br/eventos/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2012/sem-lei-especifica-e-por-abarcar-diversas-modalidades-cloud-computing-dificulta-enquadramento-tributario-pelas-empresas>. Acesso em 24.3.2016.

¹⁶¹ SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios*. Disponível em: file:///C:/Users/HBN/Downloads/Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologia.pdf (acesso em 29.1.2016).

É oferecido sob demanda ao usuário, com o principal propósito de reduzir o custo total com o desenvolvimento, manutenção, segurança e funcionamento de hardwares e softwares, encargos atribuídos ao provedor do SaaS. [...]

No SaaS [...] não há relação entre o usuário e o detedor dos direitos autorais do software: há apenas a disponibilização do programa de computador, sem qualquer aquisição por parte do usuário, que acessa o recurso tal como uma página de internet.

O modelo, neste caso, também se aproxima em muito da forma de locação, cabendo analisar casuisticamente se o provedor da utilidade realiza ou não algum fazer em favor do usuário, eis que o SaaS, em regra, é oferecido sob demanda especificamente contratada.

Uma vez examinados os tipos de software usualmente oferecidos no mercado, bem como os respectivos meios de acesso pelos quais os usuários passam a poder operá-los, vejamos, agora, como essa evolução afetou o Direito Tributário, mais especificamente a incidência do ICMS e do ISS por ocasião de seu fornecimento.

3.3. O software e a legislação do ICMS e do ISS

O histórico da legislação tributária relativa ao ICMS e ao ISS nos remete aos anos 60.

O ICMS, evolução do antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), na verdade, é ainda mais antigo, tendo sido criado com a Constituição de 1934. O ICM (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias), versão anterior do imposto estadual que conhecemos atualmente, é de 1965, tendo sido instituído por meio da Emenda Constitucional n. 18 (EC 18/65), à Constituição de 1946¹⁶².

A EC 18/65 também foi a responsável pela instituição do ISS no ordenamento jurídico, sendo inclusive qualificada por MORAES como a “certidão de nascimento” deste imposto sobre serviços no Brasil¹⁶³.

¹⁶² Conforme BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

¹⁶³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 64.

A essa época, já se tinha conhecimento da existência de computadores e, por consequência, da existência dos softwares que os compunham. Notadamente, entretanto, computadores eram materiais de difícil acesso, então utilizados apenas por organizações militares e órgãos governamentais. Somente na década de 80 (oitenta) passaram a ser comercializados em maior escala, quando foram convencionalmente chamados microcomputadores. BIFANO¹⁶⁴ contextualiza este cenário com precisão:

Os computadores, por sua vez, foram concebidos durante a 2ª Grande Guerra Mundial, com o objetivo de decifrar códigos inimigos, tendo sido comercializados, pela primeira vez, em 1951. Inicialmente, como máquinas de porte grandioso (mainframe, chegando a até 30 toneladas), evoluem especialmente após a invenção das máquinas de apenas um chip. Dos computadores de grande e médio portes chega-se, em 1981, ao chamado PC ou computador pessoal (nome genérico dos microcomputadores).

A brevíssima análise cronológica do surgimento dos impostos aqui tratados e dos computadores e softwares tal como os conhecemos atualmente, com emprego no trabalho, nos estudos e pesquisas e para uso recreativo em geral, revela que aqueles são consideravelmente mais antigos do que estes.

Natural, portanto, que a legislação que regulasse os referidos impostos, por ocasião de sua criação, não previsse a tributação de elementos que, até então, sequer existiam.

Foi exatamente o que ocorreu com o ICMS (então ICM) e o ISS, regulados, em 1968, pelo Decreto-lei 406, que, revogando alguns artigos do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966), estabeleceu as normas gerais de aplicação desses impostos.

De início, a legislação aplicável não trazia referências expressas quanto à incidência do ICMS (antigo ICM) sobre o software ou, dada à época dos fatos, sobre eventuais atividades ligadas à informática. Para o imposto estadual, interessava tão somente a comercialização de mercadorias, dentre elas, os computadores, propriamente ditos.

No que se refere ao ISS, a tributação do software pelo imposto decorre originalmente da interpretação dos itens 22 e 24 da lista anexa ao DL 406/68¹⁶⁵, que

¹⁶⁴ BIFANO, Elidie Palma. *O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 49.

¹⁶⁵ Com redação determinada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987.

dispunha sobre serviços relacionados às atividades de informática. Confira-se o seu teor:

*22 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa.
[...]
24 – Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.*

Note-se que esses dispositivos do DL 406/68 não previram expressamente a incidência do ISS sobre serviços de produção ou desenvolvimento de software.

No entanto, tendo em vista que à época da edição da LC 56/87 (que alterou a lista dos serviços anexa ao referido DL) as atividades relacionadas ao “software” eram extremamente limitadas, admitiu-se considerar, com base em interpretação extensiva do mencionado dispositivo, que a produção ou elaboração dos programas de computador sob encomenda estavam implicitamente relacionadas no item correspondente ao processamento de dados e congêneres¹⁶⁶.

À época, a jurisprudência pátria dava guarida a esse entendimento, conforme evidenciam os seguintes acórdãos do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - DL 406/68 - INCIDÊNCIA DO ISS OU DO ICMS.

1 - Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.

2 - Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

3 - Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

4 - Hipótese em que a empresa fabrica programas específicos para clientes.

5 - Recurso improvido.

(STJ – Segunda Turma – REsp 216.967/SP – Rel. Min. Eliana Calmon – J. em 28.8.01 – DJU de 22.4.02) (grifamos)

¹⁶⁶ Com base nesse entendimento, as Fazendas Municipais passaram a cobrar o ISS sobre a produção do software. A título exemplificativo, a Lei n. 13.476/02 (art. 28), do Município de São Paulo, editada na égide do DL 406/68, determinou a incidência do ISS sobre “serviços de desenvolvimento, produção e distribuição de programas de computador (“software”).

“TRIBUTÁRIO - ISS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - LEI 7.649, ART. 27 - DECRETO-LEI 406/68. LISTA DE SERVIÇOS - ITEM 24.

1. Os sistemas de computação constituídos de programas exprimem o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS.
2. A exploração econômica de programa de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se à cobrança do ISS (item 24, da Lista de Serviços Anexa ao Decreto-lei n. 406/68).
3. *Recurso Desprovido”.*

(STJ – Primeira turma - REsp. 39.457/SP; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros; DJ 05/09/94) (grifamos)

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços anexa ao DL 406/68).
2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS.
3. Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "word 6, windows", etc, e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível. Em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos”.
4. *Recurso especial improvido. [...]*

(STJ – Primeira Turma - REsp. 123.022/RS; Rel. Min. José Delgado; DJ 27/10/97)

Assim, mesmo não havendo previsão expressa na legislação complementar que determinasse a incidência do ISS sobre o software, a jurisprudência, lançando mão do entendimento de que o rol de serviços era taxativo, mas que os itens respectivos comportavam interpretação extensiva¹⁶⁷, reconheceu a

¹⁶⁷ A esse respeito, vide tópico 2.4.2 do presente estudo.

possibilidade dessa incidência mediante a ampliação do conteúdo dos itens relativos aos serviços de informática.

Como se pode perceber pela transcrição das ementas dos precedentes acima selecionados, desde a época em que ainda se discutia a possibilidade de incidência do ISS sobre o software (mesmo sem expressa previsão no texto legal), já se iniciava outra discussão: os limites do alcance da tributação do software.

O que seria realmente tributável pelo ISS e o que, neste diapasão, seria alcançável pelo ICMS precisava ser definido.

Os Municípios pleitearam aplicação ampla da incidência do ISS sobre o fornecimento do software. A Municipalidade de São Paulo, por exemplo, pleiteava a cobrança sobre os “*serviços de desenvolvimento, produção e distribuição de programas de computador (“software”)*”, à luz do que determinava o item 28 da lista de serviços aprovada pela Lei Municipal n. 13.476, de 2002.

Os Estados, por sua vez, resistiram a essa pretensão, pretendendo tributar o software pelo ICMS sempre que ele fosse comercializado de forma padronizada e em larga escala, quando, então, assumiria condição de mercadoria.

Deu-se início, com isso, a uma disputa que dura até os dias atuais¹⁶⁸ e que desde sempre se pautou pela classificação do software em determinados grupos ou espécies, definidos a partir das características comuns do produto e do negócio jurídico com ele realizado.

Nesse caso, o substantivo “software” passou a ser acompanhado de expressões adjetivas que o identificasse: “de prateleira”, “customizável”, “desenvolvido sob encomenda”. A partir dos critérios de classificação das espécies e, uma vez que elas fossem devidamente identificadas, atribuía-se ao software – devidamente adjetivado – o tratamento tributário adequado (ICMS ou ISS?).

Passou-se a vivenciar um cenário de muitas incertezas.

Acompanhando, pois, a evolução do tema, cumpre aprofundar o exame desse cenário, analisando detalhadamente os contornos legislativos a ele correspondentes. No mesmo diapasão, é necessário verificar como os Tribunais vêm se comportando ao longo dos anos, de modo a que se possa definir as celeuma aqui colocadas a partir do ambiente vivido hodiernamente.

¹⁶⁸ Nesse sentido, a título exemplificativo: a Solução de Consulta n. 22/2014, da Prefeitura de São Paulo, que considera tributável pelo ISS a produção e comercialização de softwares padrão para diagnósticos de eletrônica embarcada automotiva; e o Decreto paulista n. 61.791/2016, que prevê a incidência do ICMS sobre software padronizados adaptáveis (customizáveis).

Essas questões que permeiam os ajustes legislativos e a evolução jurisprudencial sobre o assunto serão examinados no tópico a seguir.

3.4. As Incertezas da Tributação, a Atuação dos Tribunais Superiores e a Evolução Legislativa

3.4.1. Os critérios originalmente adotados pela jurisprudência e o posicionamento dos entes tributantes

Ao final dos anos 90 e no início dos anos 2.000, a jurisprudência dos Tribunais Superiores¹⁶⁹ se encarregou de fixar os referenciais que serviriam de base para discriminar os casos em que está diante de um chamado “software de prateleira”, submetido ao pagamento do ICMS (desde que comercializado por meio de um suporte físico), e quando estamos diante do chamado “software sob encomenda”, passível de pagamento do ISS (como serviço de elaboração de programas de computadores). Confira-se, nesse sentido, a ementa de alguns desses julgados:

Mandado de segurança. Recurso. Tributário. Software. Programas de computador. Tributação pelo iss ou pelo icms. Atividade intelectual ou mercadoria. Distinção. Inviabilidade na via estreita do mandado de segurança preventivo.

Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.

Cumpra distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura.

(STJ - RMS 5.934/RJ, Rel. Ministro Helio Mosimann, Segunda Turma, J. em 04/03/1996, DJ 01/04/1996) – grifos nossos

¹⁶⁹ Destaque para: Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 5.934/RJ (STJ, 2ª T, Rel. Min. Hélio Mosimann, j. em 4.3.1996); Recurso Especial n. 123.022/RS (STJ, 1ª T, Rel. Min. José Delgado, j. em 14.8.1997); Recurso Especial n. 216.967/SP (STJ, 2ª T, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 28.8.2001); Recurso Especial n. 633.405/RS (STJ, 1ª T, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 24.11.2004); Recurso Especial n. 222.001/SP (STJ, 2ª T, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. em 3.5.2005); Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP (STF, 1ª T, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 10.11.1998); e Recurso Extraordinário n. 199.464-9/SP (STF, 1ª T, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 2.3.1999).

TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

1 - Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).

2- Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS.

3- Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "word 6, windows", etc, e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.

4- recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS.

(STJ - REsp 123.022/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, J. em 14.8.1997, DJ 27.10.1997) – grifos nossos

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado 'de prateleira', e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

(STF – RE 199.464/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – Primeira Turma – J. em 2.3.1999, DJ de 30.4.1999)

[...] II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III – Programa de computador ('software'). Tratamento tributário. Distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de

programas de computador’ – matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS. Dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializadas no varejo – como a do chamado ‘software de prateleira’ (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

(STF – RE 176.626-3/SP - Rel. Min. Sepúlveda Pertence – Primeira Turma – J. em 10.11.1998 – DJ de 11.12.1998)

A respeito deste RE n. 176.626-3/SP, talvez a mais contundente decisão sobre o tema até aqui proferida, é importante ressaltar o seguinte trecho do voto do Min. Sepúlveda Pertence, relator do caso. Ao citar SAAVEDRA para fundamentar sua decisão, o julgador assevera:

Classifica Rui Saavedra (ob. Cit., p. 29) os programas de computador, segundo o grau de standardização, em três categorias: os programas standard, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente.

‘Os programas standard’, observa o autor, ‘constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular - , com fvista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica – serão o ‘esqueleto’ a que falta o ‘revestimento muscular’. São como que ‘vestuário de pronto-a vestir’ [...].

Já os programas ‘por encomenda’ ou ‘à medida do cliente’ são desenvolvidos a partir do zero para atender às necessidades específicas de um determinado usuário. [...]

Por fim, ‘os programas adaptados ao cliente (customized) constituem uma forma híbrida entre os programas standard e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas standard que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (customization”.

À luz dos conceitos extraídos dos referidos julgados, pode-se afirmar que:

- a) caracterizam os “softwares de prateleira”: (i) a produção em larga escala, de maneira uniforme; (ii) não atendem a necessidades específicas de determinado usuário para quem foram criados; (iii) são colocados no mercado e podem ser adquiridos por qualquer um do povo, de forma despersonalizada; (iv) são mantidos em estoque e

expostos à venda por comerciantes; e (v) quando se materializarem em um *corpus mechanicum*, são considerados mercadoria.

- b) caracterizam os “softwares sob encomenda”: (i) uso cedido ou licenciado pelo autor ou detentor do programa, com o fim específico de atender a uma determinada necessidade do usuário; e (ii) são produzidos a partir do zero ou mediante a adaptação (customização) de um programa padrão às necessidades de um cliente particular, de maneira personalizada.

JORGE¹⁷⁰ complementa essa conclusão com as seguintes ponderações:

Ainda, para uma maior compreensão do estudo aqui realizado, cumpre-nos diferenciar os softwares quanto ao seu grau de padronização, o que certamente será necessário quando tratarmos dos impostos que incidem na sua comercialização.

Dentre eles, temos o ‘software por encomenda’, também chamado de ‘software sob medida’ ou ‘custom made’, os quais são programas desenvolvidos para atender a necessidades específicas de um usuário. Encontramos ainda os denominados ‘softwares de adaptação ao usuário’ ou ‘customized’, os quais são programas resultantes da adaptação de um programa dirigido ao mercado em geral, às necessidades de um usuário em particular. Por último, o software que causa maior divergência doutrinária em relação a tributação, é o ‘software de prateleira’, também denominado ‘software acondicionado ou empacotado’ ou ainda ‘package’ que consiste nos programas dirigidos aos usuários em geral, o que permite disponibilizá-los ao mercado em geral.

Apesar dessa diretriz traçada pela jurisprudência, os municípios persistiram na cobrança do ISS sobre todos os negócios envolvendo programas de computador. Prova disso são as seguintes manifestações, todas extraídas a título exemplificativo da Prefeitura Municipal de São Paulo:

- a) Respostas às Consultas n. 2.030/2000¹⁷¹ e 2.121/2002¹⁷², considerando que a comercialização e a atualização de programas de computador corresponderiam à circulação de um bem imaterial, o que ficaria sujeito à incidência do ISS;

¹⁷⁰ JORGE, Valdemar Bernardo. *As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de ‘Softwares’, Imunidade do Livro Eletrônico, ‘Internet’*. In *Direito Tributário Atual*. Curitiba: Juruá, 2000, p. 326.

¹⁷¹ Publicada no Diário Oficial do Município de 7.10.2000.

¹⁷² Publicada no Diário Oficial do Município de 3.8.2002.

- b) Resposta à Consulta n. 2.160/2003¹⁷³, segundo a qual as atividades de desenvolvimento, produção e distribuição de programas de computador, indistintamente, submetem-se ao pagamento do ISS; e
- c) Resposta à Consulta n. 11.814/2004¹⁷⁴, em que a Prefeitura de São Paulo manifesta expressamente a sua discordância quanto à distinção entre tipos de softwares, afirmando que ambos devem sofrer a incidência do ISS.

Ainda tomando como referência o Estado de São Paulo, este, antes mesmo de a jurisprudência se firmar da maneira anteriormente detalhada, já se manifestava pela incidência do ICMS apenas sobre os “software de prateleira”:

3. As questões levantadas, basicamente, dizem respeito a dois tipos de ‘softwares’ aplicativos: aquele descrito na questão I, elaborado sob encomenda do usuário final, pessoa física ou jurídica, para seu próprio uso, que podemos chamar de ‘software sob medida’ ou ‘software específico’, e aquele da questão II, elaborado para comercialização genérica e encontrável em estoque, ou seja, já pré-elaborado para venda normal ao mercado, a qualquer usuário, que podemos denominar de ‘software-produto’ ou ainda, ‘software de prateleira.’

4. Ao primeiro tipo entendemos que, de fato, se trata de prestação de serviço de programação, tipificado no item 13 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 834/69, sujeito, portanto, ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal.

[...]

6. Ao segundo tipo de ‘software’, por suas características de mercadoria a ser colocada no mercado para comercialização, refoge ao conceito de prestação de serviços e, portanto,, do campo de incidência do ISS. Assim, a saída desse ‘software’ do estabelecimento da consulente, evidentemente gravado em suporte físico adequado (disco, fita, disquete, etc.) é alcançada pela tributação do ICM.

[...]

(Resposta à Consulta nº 691/1986, de 1.6.1987, da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo¹⁷⁵)

Até 15.12.1992, o pagamento do ICM/ICMS sobre operações com programa de computador, “*personalizado ou não*”, foi expressamente dispensado, no Estado de São Paulo, pela Lei nº 8.198/92, que ensejou a edição da Portaria

¹⁷³ Publicada no Diário Oficial do Município de 30.4.2003.

¹⁷⁴ Publicada no Diário Oficial do Município de 9.9.2004.

¹⁷⁵ http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/6911986.htm?vid=sefaz_respct:vrespct. Acesso em 24.3.2016.

Conjunta CAT/SUB-G nº 1/93, por meio da qual foi determinado o arquivamento de todos os procedimentos administrativos e judiciais de cobrança do imposto então existentes, bem como foi proibida a instauração de qualquer novo procedimento relativo a operações com “softwares” ocorridas até aquela data.

Apesar desse entendimento do Fisco Paulista, de que as operações com “softwares sob encomenda” estariam sujeitas apenas ao ISS, com a edição do Decreto nº 35.674, de 15.9.1992, foi incluída previsão no Regulamento do ICMS então vigente (aprovado pelo Decreto nº 33.118, de 14.3.1991) de que, nas operações com programa de computador, “*personalizado ou não*”, incidiria o ICMS sobre uma base de cálculo correspondente ao dobro do valor de mercado do respectivo suporte físico / suporte informático. Tal regra restou mantida por muitos anos no atual Regulamento do ICMS paulista (RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30.11.2000), em seu art. 50¹⁷⁶, alimentado a disputa com o Município.

Veja-se, pois, que a distinção feita pelos tribunais superiores quanto à matéria, embora suficiente para aclarar o problema da “classificação das espécies de softwares”, propiciando sua identificação, não foi eficaz para determinar a solução dos conflitos entre Estado e Município que continuaram a exigir dos contribuintes os impostos de suas respectivas competências.

Muito provavelmente porque a classificação proposta pela jurisprudência – encampada, posteriormente, pela quase unanimidade da doutrina¹⁷⁷ – não corresponda ao método mais adequado para se tratar da tributação sobre o software.

Essa classificação por distinção do software a partir de sua destinação “*é perfeitamente aceitável no plano das relações econômicas, mas jamais no plano*

¹⁷⁶ Destaque-se que tal regra decorre exclusivamente de atos do Poder Executivo Estadual, não encontrando respaldo em lei votada pela Assembleia Legislativa Paulista. Observe-se também que, além da sua ilegalidade, a base de cálculo eleita pelo Estado de São Paulo é criticável por não guardar qualquer tipo de pertinência com relação ao substrato econômico da operação, que é o que deve ser tributado. Destaque-se, ainda, que essa norma foi revogada no ano de 2015, conforme será explorado a seguir.

¹⁷⁷ “A esmagadora maioria dos autores que publicam obras acerca desta matéria – para não dizer a unanimidade, por motivos de cunho metodológico – parte do postulado de que esta distinção [“software de prateleira” vs. “software sob encomenda”] simplesmente existe, sem demonstrar qualquer preocupação com a necessidade de se verificar ou de se comprovar sua existência” (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.67).

*jurídico. Estas diferentes espécies de software existem na realidade dos fatos, mas não na realidade do direito*¹⁷⁸.

Para que se possa explorar um pouco mais este cenário, será necessário recordar¹⁷⁹ que, em 2003, foi editada a LC 116/03 que, ao reformular o regramento do ISS em nível nacional, reviu por completo a lista de serviços tributáveis pelo imposto. Nesta revisão, os serviços de informática ganharam novos contornos, tal como definido no item 1:

- Item 1 – Serviços de Informática e congêneres*
- 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.*
- 1.02 – Programação.*
- 1.03 – Processamento de dados e congêneres.*
- 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.*
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*
- 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.*
- 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e banco de dados.*
- 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.*

O primeiro ponto a ser registrado diz respeito ao fato de que, com a edição da LC 116/03, o software – por meio da expressão *programas de computador* – passou a estar expressamente previsto na lista de serviços tributáveis pelo ISS, corrigindo-se, assim, certa obsolescência da antiga lista, aprovada pelo DL 406/68 e respectivas alterações¹⁸⁰.

Outro aspecto relevante diz respeito à não inclusão, nos subitens relativos aos serviços de informática, da atividade de distribuição e comercialização de software, na linha do que chegou a prever a Lei Municipal de São Paulo n. 13.476/2002, eis que, por corresponderem a típicas operações mercantis¹⁸¹, não têm lugar no campo de incidência de um tributo sobre serviços.

Com essas escolhas, o legislador complementar, de certa maneira, acatou as determinações decorrentes da evolução jurisprudencial, fazendo com que

¹⁷⁸ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 70.

¹⁷⁹ Mais detalhes acerca da legislação aplicável ao ISS, vide tópico 2.4 do presente estudo.

¹⁸⁰ De fato, os itens 22 e 24 da lista anexa ao DL 406/68 e respectivas alterações tratavam dos serviços de informática em geral, sem mencionar, de forma expressa, as atividades relativas ao software.

¹⁸¹ Na linha do quanto explorado no tópico 2.1, operações mercantis, mais especificamente aquelas que correspondam a um negócio jurídico que implique a transmissão de propriedade de mercadorias, ficam sujeitas à incidência do ICMS.

a norma se aproximasse um pouco mais da realidade da tributação do software e seu respectivo fornecimento.

Assim, no cenário pós-precedentes dos Tribunais Superiores e pós-evolução legislativa, havia certo consenso de que a programação de softwares e seu desenvolvimento sob encomenda (inclusive a licença de uso) ficariam sujeitos à incidência do ISS; enquanto que sobre a distribuição e a comercialização de softwares padronizados, incidiria o ICMS.

Tudo conforme definições extraídas de conceitos técnicos de classificação dos softwares, tal como visto no capítulo 3 do presente trabalho, que, economicamente, aproxima os programas de computador de elementos de efeito comercial.

Seja como for, mesmo com essa evolução legislativa e jurisprudencial, o tema ainda comportava discussão e sua condução pelos entes políticos continuava, de certa forma, controversa. O Estado de São Paulo, por exemplo, em 27.2.2007, editou o Decreto n. 51.619, e passou a prever um tratamento específico para a tributação do software em seu território. Segundo o art. 1º do referido Decreto:

Art. 1º - Na operação realizada com programa para computador ('software'), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

Em manobra totalmente protecionista¹⁸² e independentemente dos critérios jurídicos adequados para legislar, o Governo Paulista passou a determinar a incidência do ICMS sobre qualquer tipo de software (personalizado ou não), e, ao mesmo tempo, ratificou o critério inovador anteriormente utilizado no Estado para que a base de cálculo do imposto fosse definida sobre o dobro do valor de mercado do suporte informático do software.

Ou seja: enquanto o legislador complementar dava sinais de adequação do tema à construção jurisprudencial, o governo do Estado de São Paulo trabalhava total afastamento daquele entendimento.

A despeito de erros e acertos decorrentes das proposituras jurisprudenciais e legislativas, algumas críticas devem ser feitas ao modo como a

¹⁸² Veja-se, nesse sentido, a exposição de motivos declarada pelo então Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, ao propor o texto do Decreto em apreço ao Governador: “Com fundamento o artigo 112 da Lei n° 6.374, de 1º março de 1989, que autoriza o Poder Executivo a tomar providências fiscais que resguardem a competitividade da economia paulista [...]”.

tributação do software vinha se desenhando. Apresenta-se, aqui, 3 destas críticas, as quais são de fundamental importância para o mapeamento da evolução do cenário em tela, bem como para entender os novos rumos que a questão deve tomar.

3.4.2. Crítica ao critério adotado pelos tribunais superiores para definição da tributação dos programas de computador a partir da dicotomia entre “softwares de prateleira” e “softwares sob encomenda”

A primeira crítica a ser pontuada diz respeito à dicotomia criada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores e acatada por grande parte da comunidade jurídica como verdade absoluta no que se refere à tributação do software.

A bem da verdade, está-se diante de verdadeira premissa ao vaticinar-se a existência de “softwares de prateleira” ou “softwares sob encomenda” como meio necessário à definição da incidência do ICMS ou do ISS sobre cada uma dessas formas.

Todavia, isso não pode ser tido como verdade absoluta. E, na realidade, talvez essa seja a origem de toda a problemática que envolve a tributação deste setor.

Na linha do quanto exposto ao longo do tópico 3.1 do presente estudo, o software é obra do espírito criativo do ser humano, protegido por direitos autorais e não assume, em si, uma forma física que lhe permita considerar mercadoria. O software, a rigor, é bem intangível decorrente de produção intelectual e, como tal, deve ser tratado.

CEZAROTI¹⁸³, em estudo desenvolvido sobre o ICMS e operações realizadas em meio eletrônico, mostra que:

¹⁸³ CEZAROTI, Guilherme. *Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet*. In *Internet e o direito na era virtual*. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000, p. 158-159.

Com relação ao software, que é um bem imaterial, constituído por informação, não pode ser considerado como mercadoria. O titular de uso cede ou licencia este direito para terceiros.

[...]

Assim, não nos parece como melhor solução aquela dada pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, quando decidiu que os softwares produzidos e comercializados em série, chamados softwares de prateleira, sejam considerados mercadorias.

[...]

Logo, o objeto da venda de um software não é a venda do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais para o adquirente.

Ainda com relação à possibilidade de incidência do ICMS sobre a cessão dos direitos de uso do software, JARDIM NETO¹⁸⁴ elucida:

portanto, nossa conclusão é a de que, independentemente da presença de suporte físico, o software ou os produtos digitais não podem ser tributados como mercadoria, considerando-os como cessão de direitos ou conjunto de informações, uma vez que, não sendo bens corpóreos, nunca poderão ser considerados como mercadorias.

FERNANDES¹⁸⁵ também opina nesse sentido:

uma vez que a transação de software tem natureza de licença de uso de direitos autorais, e não de compra e venda de mercadoria, é lícito concluir que não haverá incidência de ICMS sobre esse negócio jurídico.

E essas lições nos levam à conclusão de que software é uma coisa só, não devendo ser adjetivado para fins jurídicos. GONÇALVES¹⁸⁶, ao explicar o conceito de software define com propriedade:

Conforme podemos perceber de todas as definições de software analisadas até o momento, não há que se falar em mais de uma espécie de software; [...]. O que de fato existe são maneiras pelas quais a permissão de uso do software de dá, sendo este, no entanto, um outro aspecto que em nada se relaciona com a natureza em si do software [...].

¹⁸⁴ JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na Internet e o ICMS. In *In Internet e o direito na era virtual*. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000, p. 287.

¹⁸⁵ FERNANDES, Edison Carlos. *Tributação na Internet*. In *Tributação na Internet*. São Paulo: RT, 2001, p. 345.

¹⁸⁶ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52.

É claro que o software pode ser comercializado por meio de um suporte físico – e assim aconteceu durante décadas¹⁸⁷. Mas, neste caso, poder-se-ia admitir, no máximo, que o suporte físico é que será tributado como mercadoria, e não o conteúdo que ele agrega – o software – que, pelas características que lhe são peculiares, não pode ser considerado um bem móvel sujeito à mercancia.

KRAKOWIAK¹⁸⁸ demonstra a relevância dessa distinção:

ainda que vendido em grandes magazines ou mesmo em supermercados, o preço cobrado não corresponderia à 'compra' do software em si, mas sim englobaria em realidade duas operações, uma de aquisição de seu suporte físico e outra relativa ao licenciamento ou cessão do direito de uso do programa que nele se contém.

Ainda que haja fundamentos para se sustentar que nem mesmo essa abordagem seja a mais adequada para endereçar tratamento ao assunto, eis que o suporte físico de um jeito ou de outro, representa apenas o meio pelo qual o software é fornecido entre detentor de seus direitos e usuário¹⁸⁹, ela parece contemplar a única alternativa possível para se criar uma dicotomia entre software e o veículo que lhe carrega.

Dito em outras palavras, considerar o suporte físico para fins de tributação do negócio envolvendo o software apenas seria possível na linha exposta por KRAKOWIAK, que sustenta a existência de duas operações diferentes em um mesmo momento: uma com o software em si considerado e outra com o veículo físico em que ele está inserido, devendo os tratamentos tributários respectivos também individualizados a partir das características de cada um deles.

Seja como for, a dicotomia consagrada pela jurisprudência do STF, segregando a tributação do software a partir de suas circunstâncias de fato e utilizando o suporte físico como elemento divisor de espécies analisada alguns anos depois, parece carecer de fundamento adequado, eis que adota, como ponto de partida, a existência de dois tipos de software diferentes, o que, do ponto de vista jurídico, não procede. O software, seja ele “standard” ou “desenvolvido sob encomenda”, é resultado de atividade intelectual, protegido pelas leis dos direitos

¹⁸⁷ Nesse sentido, vide tópico 3.2.4 do presente estudo.

¹⁸⁸ KRAKOWIAK, Léo e KRAKOWIAK, Ricardo. *Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior*. In Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: RT, 2001, p.; 72.

¹⁸⁹ Mais detalhes acerca deste raciocínio, vide tópico seguinte.

autorais e pode ser transacionado por meio de licenciamento ou cessão de direito de uso.

3.4.3. Crítica ao critério de definição da base de cálculo do ICMS sobre o software a partir do dobro do valor do suporte informático do programa

A segunda crítica refere-se ao critério empregado por alguns Estados, para se definir a base de cálculo do ICMS sobre a comercialização de qualquer tipo de software, a partir do dobro do valor de mercado do suporte informático respectivo¹⁹⁰.

Os Estados sequer poderiam pretender tributar o software pelo ICMS, eis que, conforme exposto ao longo do presente estudo, o programa de computador não é mercadoria e como, tal, não pode ser onerado pelo imposto que grava negócios jurídicos mercantis.

Nesse ponto, é necessário rememorar que, à luz do exposto no tópico 2.3, do presente estudo, somente podem ser considerados como mercadoria os bens móveis sujeitos à mercancia, isto é, à atividade mercantil. Os programas de computador, de outra sorte, além de intangíveis, constituem obras decorrentes do esforço e do trabalho intelectual de uma pessoa, sendo, conforme explorado ao longo do tópico 3.1, disponibilizados por meio de contratos de cessão de direitos.

Em decorrência disso, a tentativa dos Estados de tributar os programas de computador como se mercadorias fossem não poderia ser de forma alguma levada adiante.

Além disso, observada a jurisprudência produzida pelos Tribunais Superiores e a legislação complementar que rege o assunto - em especial o artigo 2º, inciso V, da LC 87/96 e o artigo 1º, § 2º da LC 116/03 (que estremam as

¹⁹⁰ Além do Estado de São Paulo, que lançou mão desta regra ainda no seu Regulamento de ICMS de 1991, alterado pelo Decreto n. 35.674/92 e, posteriormente, a ratificou com a edição do Decreto n. 51.619/2007, o Estado da Bahia, por meio do Decreto n. 7.842, de 11.9.2000, também se utilizou dessa sistemática de cobrança. O Estado de Minas Gerais também adotou esse critério, o que fez por meio do art. 43, inciso XV do Decreto n. 43.080, de 13.12.2002, que aprovava o Regulamento do ICMS mineiro; e, na mesma linha, o Estado do Rio de Janeiro, com base no art. 1º, do Decreto n. 27.307, de 2000, com redação dada pelo Decreto n. 36.296, de 2004.

incidências do ICMS e do ISS sob uma mesma atividade) - e o item 1.04, da lista de serviços anexa à LC 116/03, que prevê a expressa incidência do ISS sobre a elaboração de programas de computador, não há qualquer espaço para que o Estado pretenda a incidência do ICMS sobre o chamado “software produzido sob encomenda”.

De fato, mesmo que se prestigie a orientação dos tribunais, de que o “software de prateleira” deva ser tributado pelo imposto estadual, essa mesma orientação desautoriza a incidência do ICMS sobre o software especificamente produzido sob encomenda.

Outrossim, e a despeito dos pontos acima mencionados, a definição da base de cálculo do ICMS a partir do dobro do valor de mercado do suporte informático do software não guarda nenhuma relação com a suposta hipótese de incidência do tributo¹⁹¹, o que, conforme lição consagrada por ATALIBA¹⁹², jamais poderia prosperar. Confira-se o que afirma o saudoso professor:

“A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. E, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. [...]”

A decisiva importância da base imponible e sua posição nuclear – exatamente porque é um atributo do aspecto material da h.i. – não escaparam ao ínclito Rubens Gomes de Sousa, que teve a oportunidade de escrever [...] a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa ou vice-versa’ (‘Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM’, publicado in RDP 11/16).

¹⁹¹ Ora, admitindo-se que operação com programa de computador pudesse ser tributada pelo ICMS, o respectivo cálculo deveria ser realizado com base no valor do programa e não sobre o valor do suporte físico em que ela se encontra inserido. O suporte físico, naturalmente, seria inserido na base de cálculo, mas, não poderia ser tomado como “a base” a ser considerada. Menos ainda “o dobro do valor de mercado” respectivo, algo que, além de não guardar qualquer relação com o software em si, consiste em inovação normativa sem qualquer sentido jurídico. Quisesse o Estado de São Paulo – ou qualquer outro Estado – tributar, pelo ICMS, o valor do suporte informático do software, isso, ainda assim seria discutível, eis que, mesmo sendo esta a única mercadoria a ser considerada para fins do imposto estadual, sendo o único elemento sobre o qual o Estado teria competência para tributar, este suporte corresponde apenas ao meio necessário para que o software seja “circulado”. Note-se, porém, que não é nem isso o que exprime o comando normativo em análise: a pretensão paulista foi a de tributar operações (negócios jurídicos) com todo e qualquer tipo de software (personalizado ou não), sendo o suporte físico (200% de seu valor) a base de cálculo (totalmente dissociada da materialidade pretendida) a ser utilizada. A evidente inadequação na escolha do critério para definição da base de cálculo do ICMS considerando o dobro do valor de mercado de seu suporte informático restou evidenciada no ano de 2015, quando, em decorrência da evolução tecnológica, houve sensível diminuição do fornecimento de softwares a partir de um meio físico. Exploraremos esse ponto específico a seguir.

¹⁹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros: São Paulo, 2000, p. 108, 112 e 113.

Esse notável mestre e pioneiro já manifestara tal convicção anteriormente: ‘Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato e de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. [...]’.

Contiunua Gomes de Souza: ‘Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente’ [...]’.

Enfim, tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária”.

Veja-se, assim, que a adoção de critérios específicos de base de cálculo de um tributo, levando em consideração grandezas que não guardem relação com a hipótese de incidência tributária não constitui alternativa adequada para sanar possíveis conflitos entre impostos pelos respectivos entes competentes.

3.4.4. Crítica à incidência do ISS sobre o “serviço” de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador

A terceira crítica deixa um pouco de lado as incoerências relativas à tributação do ICMS sobre o software e leva em conta os pressupostos básicos de incidência do ISS e sua legislação. Referimo-nos, aqui, à impossibilidade de se tributar o licenciamento ou a cessão de direito de uso do software pelo imposto municipal.

O Dicionário HOUAISS da Língua Portuguesa assim define “cessão”¹⁹³:

¹⁹³ Pelas características rigorosamente semelhantes entre os termos, as referências técnicas a seguir feitas sobre “cessão de direitos” também se aplicam ao termo “licenciamento”, ambos os quais, conforme se pretende demonstrar, não são aptos a definir serviço tributável pelo ISS.

1. ato ou efeito de ceder; cedência, cedimento;
2. Transferência da posse ou do direito [...];
4. Concessão de vantagem ou procedência a; outorga; [...]
7. JUR. Contrato oneroso ou gratuito pelo qual se transfere a outro certo crédito ou direito.

Já a conceituação jurídica do termo “cessão”, na lição de Antonio da Silva Cabral, citado por SCHARLACK¹⁹⁴ indica a ação de ceder, traspassar: *significa, em direito, todo ato pelo qual a pessoa cede ou transfere a outrem direitos ou bens que lhe pertencem, sendo, assim, perfeita alienação ou transmissão inter vivos.*

A cessão de direitos encontra-se devidamente positivada em nosso ordenamento jurídico, nos termos dos arts. 286 e seguintes do Código Civil:

Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação.

Trata-se, assim, da obrigação de entregar (transferir) a terceiros, créditos, ações e direitos, sendo suas facetas as mais variadas, tais como sub-rogações, cessões de crédito, fusões e incorporações.

Segundo a lição de VARELA¹⁹⁵, cessão de direito:

destina-se a dar, através duma imagem de sentido plástico, a idéia de que o direito adquirido pelo terceiro (cessionário) é exatamente o mesmo de que era titular o transmitente (cedente), e não apenas um direito que, sendo diferente, tem um objeto idêntico ao do direito anterior. O direito cedido não perde a sua identidade pelo fato da modificação subjetiva que sofre. Com efeito, além do direito à prestação principal, transmitem-se para o cessionário, na falta de estipulação em contrário, todos os acessórios do crédito, ou seja, os direitos pessoais e reais de garantia, o direito a juros, a taxa de juros correspondente, o direito a correção monetária, a cláusula penal, a cláusula de compromisso arbitral, as cláusulas relativas ao modo, tempo e lugar da prestação, a estipulação de foro convencional, etc.

Na realidade, sua característica essencial é a substituição de um dos contratantes - devedor ou credor da obrigação – por um terceiro. Em outras palavras: o cedente (contratante originário) meramente substitui o cessionário na relação obrigacional.

¹⁹⁴ SCHARLACK, José Rubens. *ISS e Cessão de Direitos* In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). ISS LC 116/03. Curitiba: Juruá, 2004, p. 313.

¹⁹⁵ VARELA, Antunes. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977.

A “cessão”, portanto apenas transfere o direito de uso. Não há qualquer construção intelectual ou esforço humano que possa ser traduzido em um *facere*, mas, apenas a realização de uma obrigação de dar.

Sendo assim, e conforme explorado nos tópicos 2.4.3 e 3.1, do presente estudo, a cessão de direito jamais poderia refletir prestação de serviços, que só podem alcançar obrigações de fazer. Nesse contexto, arrolar como serviços simples cessões de direito importa ostensiva ofensa à definição de serviços tal como definida pela Constituição de 1988.

A cessão de direito de uso não se transmuda em serviço pelo simples fato de, para viabilizar ou facilitar essa cessão, vir-se a fornecer determinada infraestrutura, ou suporte físico¹⁹⁶. A obrigação segue de dar, não de fazer. Não pode, pois, a Lei Complementar definir como serviço aquilo que não possui essa natureza jurídica, sob pena de ferir a rígida repartição da competência tributária fixada pela Carta Constitucional.

Nesse sentido é o magistério de ATALIBA e BARRETO¹⁹⁷, *in verbis*:

A lei tributária não pode ampliar o conceito de serviço constitucionalmente pressuposto. É inconstitucional a lei tributária que pretenda dispor que ‘se considera serviço’ algo que a esse conceito não corresponde.

É que essa ampliação teria por efeito alargar a competência tributária do município, o que é matéria constitucional e, pois, imodificável por lei. As competências constitucionalmente fixadas são inderrogáveis. Nem a lei complementar - ainda que sob pretexto de dispor sobre conflitos - poderia fazê-lo.

Admitir a incidência de ISS sobre mera cessão de direito de uso de coisa implica olvidar as lições de Pontes, e, de modo intolerável, violar o Texto Constitucional. Importa subverter o conceito constitucional de serviço, com o propósito fiscalista de tributar como serviço o que serviço não é.

¹⁹⁶ Enquanto a cessão for o objeto final do negócio jurídico, ela realmente não poderá ser transformada em serviço. Há casos, entretanto, que o negócio em si considerado envolve outras coisas além da mera cessão de um direito de uso. Isso ocorre mais comumente na estrutura da “cloud computing”, já comentada anteriormente e que será explorada sob o viés específico da tributação adiante, em que o detentor da “nuvem” pode oferecer diversos serviços ao usuário contratante do espaço digital. Neste caso, o contrato pode assumir complexidade tal e ir além de uma mera avença de cessão de direitos. As particularidades de cada contrato, portanto, são fundamentais para se definir a sua efetiva essência e, na mesma linha, sua tributação, como se verá nos tópicos a seguir.

¹⁹⁷ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *ISS - Locação e Leasing In: Revista de Direito Tributário* n. 51, p. 57

Nitidamente se referindo ao caso em questão, veja-se, também, a constatação de GRECO¹⁹⁸:

Aqui é preciso ter muita cautela na análise. De fato, se a doutrina ainda não explorou o tema dos intangíveis suficientemente, o legislador que enxerga a realidade concreta já percebeu por onde a tecnologia caminha e, dentro do possível, está ampliando as incidências naquilo que puder; para tentar alcançar essa nova realidade econômica. A lista de serviços da LC n. 116/2003 é um bom exemplo. Há várias referências no sentido de querer alcançar algo que não é um verdadeiro serviço. Pretende-se alcançar uma outra figura ou uma utilidade que está sendo usufruída, independente de uma atividade de prestá-la, ou atingir uma manifestação patrimonial ou uma disponibilidade patrimonial que não é uma prestação de serviço.

Não obstante a solidez jurídica das críticas aqui apresentadas, fato é que elas não propagaram o efeito necessário e não foram, ao menos de imediato, suficientes para afetar o tratamento tributário relativo ao software, que vem se consolidando a partir de premissas equivocadas ao longo dos anos.

O resultado disso é a constatação de um cenário recheado de incertezas, no qual as indefinições sobre a tributação do software continuarão a contribuir para maior nível de insegurança jurídica dos contribuintes.

De fato, evolução tecnológica, critérios inservíveis, contradições entre os posicionamentos jurisprudenciais e evolução legislativa retalhada e defeituosa vêm surgindo em velocidade e na contramão de uma solução adequada ao caso.

No próximo tópico, exploraremos este cenário com o intuito de buscar soluções adequadas para as consequências decorrentes da realidade então enfrentada.

3.4.5. Um cenário de incertezas e suas consequências

A dicotomia relativa à adjetivação do software (“software de prateleira” e “software sob encomenda”), a bem da verdade, ainda é base da jurisprudência do STF, que mantém vivos os precedentes então proferidos em 1998.

¹⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis*. In Revista Direito Tributário Atual n. 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 177.

A validade da incidência do ISS sobre os contratos de cessão de direitos ou licenciamento de uso de programas de computador também parece estar se consolidando perante a jurisprudência – e já há algum tempo, tal como evidenciam as ementas dos acórdãos a seguir mencionados:

TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CONTRATO DE CESSÃO DE USO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS. ISS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. TERRITORIALIDADE. SÚMULA 283/STF.

1. Discute-se nos autos a incidência do ISS sobre a obtenção, junto a empresas estrangeiras, de licença não exclusiva, pessoal, intransferível e não sublicenciável de uso de programa de computador para planejamento de redes de telecomunicações celulares.

2. Uma vez destacado pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

3. No quesito da territorialidade, a recorrente não impugnou o fundamento de que o ISS não incidiria sobre a elaboração do programa, serviço proveniente do exterior, mas, sim, sobre a cessão de seu direito de uso, que ocorreria em território brasileiro, o que faz incidir, na espécie, o enunciado 283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2011, DJe 27/10/2011)

TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).

2- se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS. [...]

4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS.

(REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/08/1997, DJ 27/10/1997, p. 54729)

O entendimento pela incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador está sedimentado no STJ, tendo os Ministros adotado a sistemática do art. 557, do Código de Processo Civil de 1973¹⁹⁹ (vigente à época das decisões em comento), para, em razão da recorrência do tema, decidi-lo monocraticamente. Veja-se, nesse sentido, trecho de decisão proferida pelo Min. Herman Benjamin:

II - Do mérito

Destaca-se que o pleito recursal limita-se à constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços - ISS, nas operações de licenciamento e cessão de uso de software.

De início, é importante salientar que a delimitação dos campos de competência tributária dos Municípios, relativamente à incidência ISSQN, está submetida aos seguintes critérios do art. 156, III da Constituição Federal:

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar,

Para melhor elucidar a incidência do ISS sobre a cessão de uso, é importante fazer algumas descrições acerca do conceito, a natureza jurídica do software e o método de sua exploração econômica para posterior conclusão sobre a incidência do tributo.

O conceito jurídico da definição foi inserida no art. 1º Lei 9.609/2009, que assim dispõe:

Art. 1º. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado e instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga. [...]

Ainda, em relação à suposta inconstitucionalidade do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, destaca-se que 'O entendimento de programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS não conflita com o conteúdo da Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual 'é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS sobre operações de locação de bens móveis' (STJ, EDcl noAgRg no AREsp n. 32547/PR, rei. Min Humberto Martins, j. 13-12-2011).

Com a cessão de uso dos programas de software, o que se pretende é utilização do sistema, a atividade que os devedores/licenciados realizarão com o sistema, configurando-se, portanto, a obrigação de fazer e não de dar e a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza ocorre nos casos de obrigação de fazer, sendo a tributação do serviço questionado, medida que se impõe. [...]

¹⁹⁹ O art. 557 do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11.1.1973) corresponde aos comandos extraídos do art. 932 – em especial incisos III e IV, do Novo Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n. 13.105, de 16.3.2015 (vigência a partir de 18.3.2016)

Desta forma, conclui-se pela constitucionalidade do item 1.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003.

(STJ – ARESP 420873 – Rel. Min. Herman Benjamin – J. em 6.12.2013)

Mais recentemente, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo proferiu a seguinte decisão, demonstrando que os precedentes oriundos do STJ ainda são utilizados como referência para o julgamento da matéria:

Apelação Mandado de segurança - Imposto sobre serviços de qualquer natureza - Empresa que explora a venda e locação de programas para computador ('software'). Provas carreadas pela parte das quais não decorre o direito invocado. Análise de mérito - Comercialização por meio de contrato de cessão ou licença de direito de uso de software - Prestação de serviços - Atividades enquadradas no item 1.05 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03 - Incidência de ISSQN. A exploração de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão sujeita-se à incidência do ISS - Precedentes do C. STJ e desta E. Corte - Recurso desprovido.

(AC n. 0051007-52.2012.8.26.0053 – 18ª Câmara de Direito Público – Rel. Des. Roberto Martins de Souza – J. em 28.8.2014)

APELAÇÃO – AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ISS SOBRE CESSÃO DE USO DO SISTEMA DE GEOMARKETING(SOFTWARE) – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

A cessão de uso de direitos de exploração da plataforma de geomarketing denominada OnMaps caracteriza-se como prestação de serviços, uma vez que a empresa obriga-se nos contratos celebrados a atualizar as informações e realizar manutenções no site utilizado pelos contratantes. ISS devido. Precedentes do STJ. Recurso do Município provido e Recurso da empresa Geofusion desprovido.

(TJSP – AC 1004053-57.2014.8.26.0053 – 15ª Câmara de Direito Público – Rel. Des. Eurípedes Gomes Faim Filho – J. em 25.08.2015)

Portanto, mesmo diante de críticas contumazes – e sem que haja fundamentos expressivos para refutá-las – a jurisprudência tem se mostrado favorável à incidência do ISS sobre os contratos de licenciamento ou cessão de direitos de uso de software.

Não se trata, porém, de um tema definitivamente pacificado.

Embora a jurisprudência em apreço se incline favoravelmente à incidência do ISS sobre os contratos de licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computador, o tema foi submetido ao rito do art. 543-B do antigo

Código de Processo Civil, em razão do reconhecimento, por parte do STF, da repercussão geral da matéria.

Em decisão publicada no DJe do dia 4.10.2012, o STF, a partir do relato do Min. Luiz Fux e com base no pronunciamento do Min. Marco Aurélio, nos autos do RE 688.223/PR, reconheceu a repercussão geral do tema envolvendo o ISS e os contratos de licenciamento ou cessão de uso nos seguintes termos:

ISS – PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO – USO – CESSÃO – INCIDÊNCIA ADMITIDA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA.

Do acórdão, extrai-se o seguinte trecho dos apontamentos feitos pelo Min.

Luiz Fux:

A Vexata quaestio, desta feita, cinge-se à definição da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN, quanto ao contrato envolvendo a cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

A meu juízo, o recurso merece ter reconhecida a repercussão geral, pois o tema tributário e constitucional versado nestes autos é questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, ultrapassando os interesses subjetivos da causa, uma vez que as operações e contratos utilizando a cessão ou licenciamento por uso de programas de computador, em serviço personalizado, abrange quantidade significativa de empresas, necessitando o pronunciamento desta corte.

Como se pode perceber, a questão é extremamente relevante e, por mais que haja uma tendência favorável à incidência do imposto, não se pode perder de vista que o licenciamento ou cessão dos direitos de uso do programa de computador corresponde a uma obrigação de dar (e não de fazer), o que, tomando por base o entendimento deflagrado pelo próprio STF acerca do conceito constitucional de serviço, implica a não-incidência do ISS.

Seja como for, o que se pode afirmar é que há diversos precedentes, amparados por diretrizes estabelecidas por julgados do STJ, determinando a incidência do ISS sobre contratos de licenciamento ou cessão de uso de software, e que esse tema será objeto de julgamento pelo STF em sede de repercussão geral. Estando o processo aguardando inclusão em pauta há mais de 3 anos, e diante de tantos fundamentos para que a jurisprudência majoritária se reverta em favor do

contribuinte, o cenário se revela como de elevada insegurança jurídica, prejudicando em muito o administrado e complicando o dia-a-dia do operador do Direito.

Com relação à base de cálculo definida pelo Governo de São Paulo, ela prevaleceu por quase 10 (dez) anos, até que, ao final do ano de 2015, foi revogada sob a necessidade de “adequação” da incidência do ICMS sobre o software a partir do que se pratica nos demais Estados da Federação²⁰⁰. Referida revogação se deu por meio do Decreto n. 61.522, de 29.9.2015, assim redigido:

Artigo 1º - Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador.

Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Com a revogação desta regra, a base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de software no Estado de São Paulo passou a ser, a partir de 1º.1.2016, o valor total da “operação”, acrescido de quaisquer outros valores cobrados do destinatário, nos termos do que prevê a regra geral da Lei n. 6.374, de 1.3.1989 (Lei do ICMS em São Paulo).

Nesses termos, para o fornecimento de software contido em suporte físico, a base de cálculo do ICMS passa a corresponder ao valor do software em si e ao valor do suporte físico.

Mas a revogação da regra em apreço vai além.

Pragmaticamente, ao retirar do regramento do ICMS a determinação de que sua base de cálculo está atrelada ao valor do suporte informático do software viabiliza que o Estado passe a cobrar este imposto sobre o software (“de prateleira”) fornecido por meio eletrônico.

Em virtude do desenvolvimento tecnológico do setor de informática, a necessidade da utilização de um suporte físico para viabilizar o fornecimento de softwares tornou-se algo praticamente desprezível, sendo público e notório afirmar

²⁰⁰ Necessidade esta oficialmente deflagrada pelo Secretário de Fazenda do Estado de São Paulo ao encaminhar a nova regra para aprovação do Governador do Estado: “A revogação proposta tem por objetivo adequar, a partir de 1º de janeiro de 2016, a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas. Com a revogação, a base de cálculo nas operações com programas de computador passa a ser o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente” (Ofício GS n. 771/2015, para aprovação do texto do Decreto n. 61.522/2015).

que, nos dias de hoje, esse fornecimento se materializa eletronicamente, por meio do *download* do software a partir do acesso ao *website* do fornecedor, ou ainda, mediante acesso remoto do respectivo conteúdo, disponibilizado aos usuários licenciados na nuvem (*cloud computing*).

Nesse contexto, mesmo que a incidência do ICMS sobre softwares de prateleira fornecidos por meio eletrônico seja algo bastante questionável²⁰¹, o fato de a tributação deste segmento da informática ser recheado de dúvidas e incertezas acaba permitindo que os Estados exijam o imposto nessas condições.

E essa permissão, a rigor, foi oficialmente concedida a alguns Estados – dentre eles, São Paulo, mas não apenas ele – por meio do Convênio ICMS n. 181, celebrado e assinado por todas as Unidades da Federação no dia 28.12.2015 (DOU de 29.12.2015) que, ao propósito de autorizar a concessão de redução de base de cálculo no fornecimento de software, normatizou a incidência do ICMS sobre o fornecimento de programas de computador padronizados (“softwares de prateleira”), adaptáveis ou não (“customizáveis”), fornecidos por qualquer meio. Confira-se a redação final da Cláusula primeira do Convênio, que passou a produzir efeitos no dia 1º.1.2016:

Cláusula primeira. *Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.* (grifamos)

Como se pode perceber, os Estados autorizam que determinadas Unidades da Federação concedam redução de base de cálculo do ICMS de modo que a carga tributária efetiva corresponda a, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, aos negócios que envolvam o fornecimento de softwares padronizados – ainda que adaptáveis – independentemente do meio pelo qual sejam disponibilizados, inclusive no fornecimento por meio da transferência eletrônica de dados.

²⁰¹ Exploraremos esse tema no tópico seguinte.

Ou seja: a despeito da redução da base de cálculo, os Estados invocam para si o direito de cobrar ICMS sobre o fornecimento de softwares padronizados (“softwares de prateleira”) e adaptáveis (“customizáveis”), mesmo nos casos em que eles não circulem fisicamente, sendo intangíveis, disponibilizados tão somente em meio eletrônico.

Portanto, mesmo que o fornecimento do software nessas condições não implique a transmissão da propriedade do bem imaterial, mas apenas o licenciamento do uso do produto intelectual pelo detentor dos direitos a ele relativos, pretendem os Estados tributá-los pelo ICMS.

Já manifestamos nossa posição quanto ao fato de que no máximo o suporte informático que contém o programa de computador poderia ser tributado pelo ICMS, mas não a licença de uso respectiva; seja ele de prateleira ou não. Afinal, o suporte em questão é o único bem móvel sujeito à venda e compra nessa relação, sendo o único bem material a ter sua propriedade transferida para o adquirente, sendo, pois, o único a ser considerado como mercadoria para os devidos fins.

Nesse sentido, importante recordar as conclusões obtidas no tópico 2.3 do presente estudo, em que restou consignado que, com relação ao ICMS, pode-se afirmar que haverá incidência do imposto sempre que se estiver diante de um negócio jurídico (operação) que implique (relativa) a transmissão de propriedade (circulação jurídica) de bem móvel sujeito à mercancia (mercadoria).

De todo modo, é necessário mencionar que esse ousado posicionamento dos Estados, adotado por ocasião da celebração do Convênio 181/2015, encontra, até certo ponto, respaldo nos antigos conceitos exarados pela jurisprudência dos tribunais superiores, e, mais recentemente, foi confirmado pelo STF.

De fato, além dos precedentes decorrentes dos RE 176.626/SP e RE 199.464/SP, em que o STF balizou o entendimento de que os softwares de prateleira, por serem produzidos em larga escala seriam considerados como mercadoria, sendo a revenda dos exemplares do meio físico respectivo (*corpus mechanicum*) verdadeira operação mercantil (e não licenciamento ou cessão de uso de obra intelectual), sujeita ao ICMS, em outra oportunidade, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1.945/MT, o Tribunal tratou da possibilidade de que esse conceito fosse estendido para as “operações” envolvendo software circulado sem suporte informático.

Neste caso, o STF pronunciou-se acerca dos dispositivos da Lei n. 7.098, de 30.12.1998, do Estado do Mato Grosso – mais especificamente seus artigos 2º, inciso VI, e 6º, § 6º - que propagava a cobrança do ICMS sobre softwares transferidos por meio eletrônico, a partir de um *download* direto do *website* do fornecedor.

Por maioria de votos, o STF, em sessão plenária, entendeu ser possível a incidência do ICMS sobre a transferência de programas de computador por meio eletrônico (*download*), sob o fundamento de que a inexistência de suporte informático (bem corpóreo) – mercadoria, em sentido estrito – seria irrelevante para viabilizar a incidência do tributo. Confira-se, nesse sentido, algumas das manifestações favoráveis à incidência do imposto no caso em debate²⁰².

O Min. Nelson Jobim, que, na sessão de 19.4.1999, abriu divergência com relação ao voto do Min. relator, Octavio Gallotti:

Sr. Presidente, a regra da lei estadual diz que ‘incidirá sobre operações com programas de computadores software, ainda que realizados por transferência eletrônica de dados’.

O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de software, dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou falando em CD ROM, e sim, em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a Internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você adquire o mesmo programa, acessando o ‘site’ da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer, paga por mês com cartão de crédito ou pelo sistema ‘cleanbox’, em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da Internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira – você compra isso. E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam ‘download’, ou seja, acessa, depois de feitos todos os mecanismos, você autoriza, e o computador fica parado uns 10, 15 minutos, dependendo do tamanho do programa, e você incorpora para dentro do programa. Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o ‘software’ ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquirido, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquirei foi um software. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema.

²⁰² O julgamento da ADI proposta contra a Lei mato-grossense se iniciou em abril de 1999, tendo a medida cautelar respectiva sido julgada cerca de 11 (onze) anos depois, em maio de 2010. Em maio de 2012, os autos foram remetidos à conclusão da nova relatora designada, Min. Carmem Lúcia, aguardando a prolação do julgamento de mérito.

Novamente o Min. Nelson Jobim, por ocasião do voto-vista, formalizado na sessão de julgamento ocorrida em 29.3.2006: *A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa.*

O Min. Gilmar Mendes, nos debates havidos na sessão de julgamento realizada em 26.5.2010, logo após a apresentação do voto do Min. Ricardo Lewandowski, que se manifestara pela impossibilidade de incidência de ICMS na transferência eletrônica de dados, devendo o Tribunal analisar, com mais cautela, os aspectos relativos à tributação do software pelo ICMS ou pelo ISS (operação mercantil ou licenciamento de uso) e a possibilidade de tributação, pelo imposto estadual, de um bem incorpóreo. Note-se, a esse respeito, que além de acompanhar o voto divergente do Min. Nelson Jobim, o Min. Gilmar Mendes manifesta ponderações de caráter político, totalmente ligadas às consequências de um julgamento contrário à incidência do ICMS sobre o download de softwares:

Entendo a manifestação do Min. Ricardo Lewandowski, que tem toda a densidade, mas há um constrangimento que decorre dessa nossa forma de atuação: essa liminar, como vimos, começou a ser julgada já faz alguns anos.

[...]

Essa lei presume-se constitucional já por uns dez anos, porque é de 1999, e aí vamos ter essa decisão que nos leva quase que a emitir um juízo de mérito.

[...]

Nessa linha, Senhor Presidente, vou pedir vênias para também acompanhar o eminente Ministro Nelson Jobim, não só pelas razões expendidas, mas, também, por essas razões de conveniência política.

Penso que teremos realmente que discutir esse tema, porque é extremamente delicado, sob pena de, em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto da cobrança do ICMS, porque é disso que se fala.

[...]

E há esse risco, para o qual eu insisto em chamar atenção, da possibilidade – certamente depois poderemos fazer retratos mais específicos – de que determinado objeto de tributação desapareça por completo, como está acontecendo exatamente nessa área dos CDs, discos e coisas assim, e venha a ser substituído por tipo de transferência eletrônica. Já sabemos disso com a técnica, hoje, de fazer-se o download. Tanto é que já se faz esse tipo de pagamento regular por internet, com cartão de crédito e tudo mais.

Então, corremos o risco, também, de esvaziamento de uma base tributária que é importante para o Estado.

E o Min. Ayres Britto, filiando-se às ponderações do Min. Gilmar Mendes, ainda na sessão de 26.5.2010:

Estou raciocinando como raciocinou o Ministro Gilmar Mendes: eraclitianamente. O ser das coisas é o movimento, e as palavras, para efeito de movimento, são as coisas. Hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão 'realidade virtual' é paradoxal; seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto de real. E hoje já falamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição.

[...]

O substantivo 'circulação', ele é que exige do intérprete um novo olhar hermenêutico. Porque a mercadoria circula, só que circula virtualmente. Não podemos ver a mercadoria circulando. Cuida-se de circulação virtual de mercadoria.

Pelo quanto se expôs, a Lei n. 7.098/98, do Estado do Mato Grosso, no que se refere à possibilidade de tributação do software transferido eletronicamente, foi, em caráter liminar, considerada constitucional, deixando-se de lado, por maioria, o conceito de mercadoria enquanto bem corpóreo, móvel, sujeito à mercancia.

Em se tratando de julgamento não concluído e tendo em vista que boa parte dos Ministros que participaram daquele julgamento não mais compõem o STF, não se pode afirmar, ao certo, que o julgamento de mérito da questão dos downloads terá o mesmo fim. Com efeito, a sessão de julgamento que acabou por negar provimento à liminar da ADI durou 11 (onze) anos; os últimos debates acerca do tema no STF ocorreram há mais de 5 (cinco) anos; dos Ministros que participaram da sessão de 2010 e que ainda permanecem no Tribunal, 3 (três) se manifestaram contrariamente à incidência do ICMS sobre o software por meio do download e apenas 2 (dois), favoravelmente; e o processo, para julgamento de mérito, aguarda em conclusão, com novo relator, há quase 3 (três) anos. Apesar, portanto, do julgamento liminar tal como concluído, não se pode afirmar que exista uma tendência, por parte do Tribunal, de como essa questão restará definida.

Até mesmo porque o entendimento quanto à possibilidade de tributar o *download* de arquivos ou a circulação virtual de direitos fere frontalmente os pressupostos de incidência do ICMS aqui avaliados – bens imateriais não se subsumem ao conceito constitucional de mercadoria – e vai de encontro às

manifestações jurisprudenciais do próprio STF quanto aos referidos pressupostos de incidência do ICMS, bem como à própria jurisprudência do tribunal quanto à questão que envolve a tributação do software – em que a existência de um suporte informático acabou recebendo relevância desproporcional ao negócio praticado.

De mais a mais, as incertezas criadas a partir deste cenário, tal como ocorreu ao final dos anos 90 irradiam consequências à aplicação prática dos conceitos definidos na jurisprudência. Além de não se saber ao certo, à luz dos precedentes que enfrentaram a matéria, qual o tratamento a ser dispensado ao fornecimento do software²⁰³, os próprios Estados começam a admitir barreiras para que a tributação se efetive.

Logo após a edição do Convênio ICMS n. 181/2015, do Confaz, o Estado de São Paulo editou novo Decreto para tratar do regramento inerente ao software. Trata-se do Decreto n. 61.791, de 11.1.2016, que introduziu as regras relativas ao referido convênio no ordenamento estadual. Veja-se que o diploma regulamentar acata o convênio quanto à possibilidade de se conceder redução na base de cálculo do ICMS nas “operações” com software, mas, sem negar sua competência para cobrá-lo, deixa de fazê-lo para os casos de que o software seja transmitido por processamento eletrônico em razão de dificuldades de se verificar o local da ocorrência do fato gerador. Confira-se:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias: “Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.” (NR);

II - o artigo 73 ao Anexo II: “Artigo 73 (SOFTWARES) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a

²⁰³ A esse respeito, chamamos atenção para as ponderações trazidas pelo Min. Ricardo Lewandowski – não refutadas – quanto a este cenário, durante os debates ocorridos na sessão do dia 26.5.2010: “Presidente, permita-me um pequeníssimo esclarecimento. Eu estou completamente de acordo com as ponderações feitas pelos eminentes Ministros Filmar, Toffoli, Eros Grau, e agora pelo Ministro Ayres Britto. Na verdade, o que está liminar, nos termos em que foi concedida pelo Ministro Gallotti, está fazendo é uma distinção. Ela libera a incidência do ICMS sobre os programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas. Ou seja, está protegendo a propriedade intelectual, pelo menos num primeiro momento. Até porque nós não fizemos ainda uma distinção clara, no caso, se se trata de serviço ou de circulação de mercadorias. Então o Tribunal ainda está a dever essa definição e ela só pode ser feita no mérito”.

carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/15).

Um verdadeiro imbróglio! Diversas incertezas decorrentes do cenário jurisprudencial e, mesmo admitindo por hipótese, a possibilidade de cobrança do ICMS sobre softwares transferidos por *download*, o próprio Estado de São Paulo reconhece a impossibilidade de exercer essa cobrança.

Na tentativa de resumir esse imbróglio a postulados objetivos, listamos abaixo o que se depreende de todo o cenário anteriormente apresentado, como sendo o que vigora atualmente na legislação e que, ao menos por enquanto, encontra certo respaldo da jurisprudência:

- (i) a lista de serviços anexa à LC 116/03 dispõe, em seus subitens 1.04 e 1.05, respectivamente, que serão tributados pelo ISS a elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos; e o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação. Admitindo-se, pois, que o licenciamento (ou cessão de direitos) é um serviço tributável pelo ISS, e não havendo ressalvas quanto à incidência do ICMS sobre esta atividade, somente o ISS poderá onerá-la por ocasião de sua realização;
- (ii) o ICMS, lastreado nos precedentes exarados dos RE 176.626/SP e 199.464/SP, e na ADI 1.945-MC /MT, bem como no Convênio ICMS n. 181/2015, poderá incidir sobre o software padronizado (“software de prateleira”) e aquele adaptável (customizado), fornecido por qualquer meio (físico ou transferência eletrônica de dados (download));
- (iii) à vista do quanto disposto no Convênio-ICMS 181/2015, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins, poderão conferir redução de base de cálculo ao fornecimento de software, fornecido por qualquer meio, desde que a carga tributária efetiva corresponda ao percentual mínimo de 5%; e

- (iv) no Estado de São Paulo, ante as incertezas inerentes à tributação do software, mesmo invocando para si o ICMS incidente sobre a transferência eletrônica de dados, o imposto, conforme Decreto n. 61.791/2016 somente incidirá sobre os programas fornecidos ao amparo de suporte informático, ante a dificuldade de se definir o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

Pode-se concluir, portanto, que embora o enquadramento do fornecimento de softwares como comercialização sujeita à incidência do ICMS encontre fortes restrições, em razão do negócio jurídico por meio do qual é disponibilizado (licenciamento ou cessão dos direitos de uso), o posicionamento adotado pelo STF, balizador da jurisprudência e da legislação aplicável à hipótese contrariam, de certa forma, esse entendimento.

Isso revela a percepção de que a definição do tratamento tributário relativo ao software tem sido definida de forma empírica, a partir das características técnicas do segmento, sendo, em última análise, bastante diversificados (vão além da dicotomia consagrada pela jurisprudência entre *standards* ou “de prateleira” e os personalizados “sob encomenda”) os tipos de software atualmente existentes. E a levar em conta a velocidade com que evolui a tecnologia, essa diversificação tende a se ampliar cada vez mais, dificultando, proporcionalmente, o exame realizado a partir do empirismo²⁰⁴.

Essa abordagem conduz ao cenário de incertezas exaustivamente demonstrado acima e ao casuísmo, compelindo à doutrina e à jurisprudência a novos enfrentamentos a cada mudança técnica implementada no segmento.

Se há dúvida, hoje, sobre como tributar os softwares transmitidos por download ou acessados “em nuvem” (“cloud computing”), como enfrentaremos os

²⁰⁴ Diante das dificuldades que cercam o tema em análise, buscamos entender como o tema é tratado nos Estados Unidos e na Europa, como alternativa de solução a ser proposta. Nesse contexto, entender como essas Sociedades conduzem entrave semelhante poderia contribuir para soluções não ponderadas no Brasil. As tentativas de comparação, entretanto, restaram infrutíferas eis que as premissas pelas quais se parte naqueles casos são completamente diferentes das adotadas no Brasil. A começar, e principalmente, pelos tributos – Sales Tax, americano; IVA, europeu – que em muito se distanciam de nossos ICMS e ISS, podendo-se afirmar, em última análise, que eles contemplam as hipóteses de comercialização de bens e de venda de serviços em geral, englobando, pois, em figura tributária única, toda a discussão que aqui discurremos para saber sobre a incidência de um ou outro tributo brasileiros.

softwares de inteligência artificial, que se espera obter num futuro não tão distante? Estaria o Direito Tributário em condições de absorver, sem modificações profundas, esta realidade trazida com o desenvolvimento revolucionário da informática?

Ao que se nos parece, o caminho mais adequado para se tributar os programas de computador não consiste na adoção de suas características técnicas como premissas absolutas. A solução, a rigor, está, essencialmente, em verificar o modo pelo qual tais programas são negociados a partir de seus pressupostos jurídicos.

Sendo avaliada a forma contratual pela qual o fornecimento de software é materializado, a definição da tributação estará devidamente alicerçada e as peculiaridades técnicas – que até poderão ser consideradas – serão auxiliares à definição do tratamento tributário mais adequado.

Associando-se, pois, os conceitos legalmente existentes – e extraídos do Direito Privado para fins de definir a competência tributária dos Entes Políticos – ao desenho negocial que respalda os programas de computador, haverá mais conforto jurídico e menos casuísmo técnico para, enfim, se definir a incidência do ISS ou do ICMS sobre o software²⁰⁵.

Sendo assim, vejamos como coadunar a tributação e os novos desafios relativos aos softwares.

²⁰⁵ Cabe aqui uma observação importante. A bem da verdade, o quadro apresentado no presente trabalho evidencia, também por este viés, a necessidade de uma reforma tributária que se materialize com a extinção dos ICMS e ISS, tal como os conhecemos hoje – complicados, casuístas e lastreados em legislação totalmente ultrapassada, distorcida e remendada – e com a criação de um imposto sobre valor agregado, nos moldes do IVA europeu ou, até mesmo do Sales Tax norte-americano, que, a partir de outros critérios da tributação não-cumulativa, elimine as impropriedades e dificuldades que estamos vivendo. As soluções propostas no presente trabalho, portanto, levam em conta a dificuldade da aprovação de uma reforma dessa natureza, pois, ela, certamente, representaria o caminho mais eficiente para o caso *sub examine*. A respeito da necessidade da reforma tributária: BRIGAGÃO, Gustavo. *IVA Único e Federal Deveria Substituir a Tributação Indireta no País*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mar-25/consultor-tributario-iva-unico-federal-deveria-substituir-tributacao-indireta> (acessado em 30.1.2016); CANADO, Vanessa Rahal; BARTHEM NETO, Hélio. *Momento é propício para uma reforma profunda na tributação indireta*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mai-21/momento-propicio-reforma-profunda-tributacao-indireta> (acessado em 30.1.2016).

4. Os novos desafios da tributação do software pelo ICMS e pelo ISS – Uma proposta de solução a partir do Direito Privado

No presente capítulo, temos como objetivo identificar as diferentes modalidades de fornecimento de software, conjugando os tipos/espécies de programas de computador e seus respectivos meios de acesso para, a partir dos negócios jurídicos com eles realizados, definir o tratamento mais adequado acerca da incidência do ICMS, do ISS, ou, em sendo o caso, de nenhum destes tributos.

Adicionalmente, pontuaremos os aspectos mais problemáticos dessa análise quando colocados sob uma perspectiva pragmática, em que Fiscos (Estados e Municípios) e jurisprudência ainda não conseguiram sedimentar um entendimento pacífico sobre a matéria.

Ou até mesmo pior que isso: além de não terem conseguido sedimentar um entendimento pacífico sobre a matéria, Fiscos e jurisprudência têm abandonado premissas fundamentais, que lastrearam seus respectivos posicionamentos durante décadas, para, com isso, viabilizar a arrecadação tributária sobre negócios que, a partir das referidas premissas, não poderiam ser tributados.

Recorde-se, a título exemplificativo, a hipótese da tributação do *download* de softwares pelo ICMS²⁰⁶, em que não há circulação de mercadoria, propriamente dita, mas sim, a circulação de um bem virtual, em formato digital: inobservância do conceito de mercadoria (bem móvel sujeito à mercancia, conforme explorado no tópico 2.3), extraído do Direito Privado (vide tópico 2.2) e consagrado pela jurisprudência dos tribunais superiores – inclusive e especialmente no que se refere aos precedentes que trataram da tributação do software²⁰⁷.

E, justamente como queremos demonstrar, dificilmente chegarão a um consenso enquanto levarem em consideração para a definição do tratamento jurídico dos negócios com o software as características técnicas de suas espécies e meios de acesso eis que, a cada passo da evolução tecnológica, novas “fórmulas” terão de ser ponderadas.

De fato, se no início houve dificuldade para se definir a incidência tributária sobre o software (ICMS ou ISS) a partir da existência de *corpus*

²⁰⁶ Incidência permitida em caráter liminar, por ocasião do julgamento da ADI 1.945/MT, no STF. A esse respeito, vide tópico 3.4 do presente estudo.

²⁰⁷ Na linha do julgamento do RE 176.626/SP, examinado no tópico 3.4 do presente estudo.

mechanicum (suporte informático) que identificasse mercadoria, e se mais recentemente a questão se volta a para a circulação de bem virtual/intangível (download) ou até mesmo incidência do ICMS sem circulação de bens (computação em nuvem), qual conceito inerente aos pressupostos de incidência destes tributos deverá ser revisto no futuro?

Será demonstrado, a seguir, que o foco da análise da incidência tributária relativa ao software deve residir prioritariamente no negócio jurídico praticado entre as partes, e não nas características específicas do bem ou de seu respectivo meio de acesso.

Devidamente delineado o objeto do presente capítulo, passamos a expor como, em nossa opinião, deveria ser considerada a tributação dos negócios jurídicos relativos ao fornecimento de software em suas diversas acepções.

4.1. Tributação da licença de software

Nos tópicos 3.1 e 3.4 do presente estudo, foi possível explorar detidamente que a licença de software, em regra, não é objeto de compra e venda mercantil e, da mesma forma, não reúne os requisitos necessários para ser considerada como uma obrigação de fazer.

De fato, o software é obra intelectual protegida por direitos autorais, os quais são regularmente negociados por meio da celebração de contratos de cessão de direitos de uso, nos termos da Lei n. 9.609/98 (Lei do Software). Da mesma forma, a cessão do direito de uso de software se refere ao fornecimento de um bem intangível, o qual não reúne as características de mercadoria, não podendo, por uma razão ou por outra, ser tributada pelo ICMS.

Sob a perspectiva do ISS, restou evidenciado que a licença de software, negociada por meio de um contrato de cessão de uso, revela, em seu âmago, uma obrigação de dar, razão pela qual não pode ser considerada como um serviço, que, para respectiva caracterização, requer que a atividade se traduza em uma obrigação de fazer²⁰⁸.

²⁰⁸ Os detalhes relativos a essa abordagem podem ser encontrados no tópico 2.4 do presente estudo.

Em sendo assim, o licenciamento de programas de computador não está sujeito à incidência do ICMS e nem do ISS.

Dir-se-á então: o licenciamento de software deverá ficar incólume à incidência de qualquer tributo?

Ao que se nos parece, não. Além de ter os respectivos rendimentos normalmente tributados pelo Imposto de Renda, essa atividade pode ser onerada a partir da previsão constitucional do imposto residual da União, cuja competência ainda não foi exercida²⁰⁹. A esse respeito, GONÇALVES²¹⁰ esclarece o seguinte:

Na mesma esteira, entendemos ser plenamente possível a tributação das operações de licença de uso de software por meio de dois impostos de competência da União:

1. *Imposto sobre a renda (que na realidade incidirá sobre acréscimo patrimonial decorrente do ingresso de eventual, mas não obrigatória, contraprestação pecuniária recebida pelo licenciador do uso do software); e*
2. *Novo imposto de competência residual da União (artigo 154, inciso I, da Constituição Federal), hoje inexistente, tendo por aspecto material o 'licenciamento de propriedade intelectual relativa a programa de computador'.*

Conforme vimos, nenhum outro imposto pode incidir sobre esta operação, uma vez que ela não corresponde à materialidade de nenhum dos chamados impostos nominados, cujos contornos das respectivas regras-matrizes de incidência foram completamente delimitados pela Constituição Federal.

Nesse contexto, pode-se afirmar que a previsão de tributação do licenciamento ou cessão de direitos de uso do software, tal como relacionada expressamente no item 1.05, da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 é totalmente inadequada e deveria, a rigor, ser revista pelo legislador complementar.

Da mesma forma, os precedentes exarados pelos Tribunais sobre o assunto não devem prevalecer, restando a atividade de licenciamento afastada da incidência do ISS, na linha do que ocorreu com a locação de bens móveis.

Com efeito, a semelhança entre essas duas atividades é cristalina e vai além dos espectros legais.

²⁰⁹ O art. 154, inciso I, da Constituição de 1988, prescreve o seguinte: “Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham como fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

²¹⁰ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 134.

Assim como o licenciamento, a locação de bens móveis constava da lista anexa à lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS.

Com efeito, referida atividade encontrava-se prevista no item 52 da lista de serviços anexa ao DL 406/68²¹¹ e por lá figurou durante 35 anos, quando, na aprovação da LC 116/03, nova definidora das normas gerais do ISS, teve sua inserção proposta no item 3.01 da lista correspondente, porém vetada pela Presidência da República por ocasião de sua redação final.

Da mesma forma, os questionamentos da época resultaram no proferimento de precedentes do STF favoravelmente à incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. O posicionamento dominante, lastreado na acepção econômica de serviço, tratava serviço como fornecimento de bem imaterial e pode ser verificado no exame do seguinte trecho do voto do Min. Oscar Correa, no acórdão do RE n. 100.779, de 27.3.1984, que trata do tema de forma específica, corroborando o significado amplo do conceito:

O conceito de serviço, que impera no direito tributário, não é mais o mesmo do Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meio de satisfação das necessidades imateriais, como os bens o são para as necessidades materiais. E o conceito tradicional de serviço em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do Código Civil, que contrabalançava com a locação de coisas, e se atinha, sobretudo, à locação de trabalho – serviço pessoal do trabalhador, para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje, o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica.

[...] hoje, o que caracteriza a noção de serviços é a impessoalidade, pela amplitude que atingiu, em face da própria extensão das necessidades imateriais a que deve atender, multiplicadas, inacreditável e imprevisivelmente, pela civilização.

Também de maneira semelhante ao que ocorre com a cessão de direitos e sua tributação pelo ISS hoje, a incidência do imposto sobre locação de bens móveis também recebia, no passado, severas críticas da doutrina especializada. BARRETO já há muito asseverava que²¹²:

²¹¹ DL 406/68, “Item 52 – Locação de bens móveis”.

²¹² BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo; LOPES FILHO, Osiris; ARZUA, Heron. *Seminário sobre o regime tributário de modernos institutos de direito empresarial – ‘Leasing’ e ‘Merchandising’*. Coordenação SUNDFELD, Carlos Ari. In *Revista de Direito Tributário* n. 38. São Paulo: RT, 1986, p. 192.

Quando se versa a locação, temos que distinguir fatalmente a locação de coisas da locação de serviços, como o faz o nosso Código Civil. Distingue ele, nitidamente, a locação de coisas da locação de serviços, seja esta última na modalidade de locatio operarum, isto é da locação de serviço strictu sensu, seja na modalidade da locatio operis fasciendi, vale dizer, da empreitada. Em nenhum momento se cuida da locação de coisas. [...]

É preciso distinguir as hipóteses em que o objeto do contrato é a própria coisa, vale dizer, o conteúdo essencial é a própria coisa – quando estaremos diante de obrigação de dar – daquelas outras em que a coisa é apenas meio para se atingir um fim, quando estaremos ante obrigações de fazer. O ISS só pode alcançar as obrigações de fazer; locação de coisas não é obrigação de fazer. Logo, não se pode cogitar da incidência do ISS.

Na mesma linha, GIARDINO²¹³:

Ainda que a Lei Complementar pudesse definir serviços pela chamada ‘equiparação legal’, esta definição nunca poderia implicar supressão de competência alheia, ou de criação de uma competência adicional do Município, superpondo-se a uma competência alheia. Quando se fala em locação de bens móveis, o que se está cogitando é exatamente de uma supressão de competência alheia, porque, na medida em que não seja serviço, diante do quadro exaustivo de repartição das competências tributárias, a cessão de direitos em que consiste a locação estará atribuída à competência tributária de uma das demais pessoas constitucionais. Portanto, esta lei complementar, ao definir a locação de coisa móvel como serviço, estaria, em primeiro lugar, não se vinculando ao conceito ortodoxo de serviço, mas, em segundo lugar, suprimindo uma competência de alguém, no caso, a competência residual da União para tributar cessão de direitos, o que, me parece, nem mediante a interpretação literal do art. 24, inc II, seria possível.

Justamente a partir das críticas da doutrina especializada e ante ao exame do tema sob enfoque estritamente jurídico, modificou-se o entendimento relativo à tributação da locação de bens móveis pelo ISS a partir da jurisprudência para que, quando da aprovação da nova legislação do ISS (LC 116/03), ela sequer fosse incluída na lista de serviços, restando totalmente afastada do campo de incidência do imposto municipal. Posteriormente, em 4.2.2010, ante a pacificação dos debates relativos ao tema, até mesmo uma Súmula Vinculante²¹⁴ foi aprovada pelo STF para sedimentar, de vez por todas a questão:

²¹³ BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo; LOPES FILHO, Osiris; ARZUA, Heron. *Seminário sobre o regime tributário de modernos institutos de direito empresarial – ‘Leasing’ e ‘Merchandising’*. Coordenação SUNDFELD, Carlos Ari. In Revista de Direito Tributário n. 38. São Paulo: RT, 1986, p. 196.

²¹⁴ De acordo com o art. 2º, da Lei n. 11.417, de 19.12.2006: “O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei”.

Súmula vinculante n. 31 – É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Diante desse cenário e diante da similitude entre a atividade de locação de bens móveis e a cessão de direitos – o que se pode extrair claramente, inclusive, da lição de GIARDINO, reproduzida acima – não se pode descartar a mudança de entendimento do Tribunal quanto, especificamente, a esta matéria.

As condições são as mesmas; em se preservando a acepção jurídica de serviço para se definir as atividades que se possam definir como tal, a cessão de direitos não poderá ser onerada pelo ISS.

Assim, mesmo que haja precedentes jurisprudenciais quanto à tributação do licenciamento ou cessão de uso de programas de computador pelo ISS, não é possível concordar com os termos desta incidência.

4.2. Tributação da elaboração do software

A realização de um negócio jurídico por meio do qual uma parte (prestador) se obrigue a fazer algo em face de outra (tomador), que, por sua vez, assumirá a obrigação de pagar determinada retribuição (preço) traduz a existência de uma prestação de serviço. Estando, ainda, o serviço objeto desta prestação relacionado em lei complementar, a realização do referido negócio será passível de incidência do ISS.

Nesse diapasão, a elaboração de programa de computador, realizada por encomenda de um terceiro deverá ser, em regra, gravada pelo ISS.

Isso porque o desenvolvimento e a construção do programa constituem obra intelectual que reflete a criatividade e o esforço do profissional especializado, correspondendo, sem sombra de dúvida, a uma obrigação de fazer (“serviço”, propriamente dito).

De fato, quem contrata a elaboração de um programa de computador não contrata apenas o recebimento de um produto, mas, sim, a utilidade que aquele produto lhe terá, sendo certo que suas funcionalidades, desenvolvidas para o

atendimento às necessidades do usuário é que constituem seu efetivo diferencial. Nesse caso, a habilidade do técnico em elaborar, fazer o programa é que deve ser prestigiada.

Além disso, a atividade encontra previsão expressa na lista de serviços anexa à LC 116/03 (item 1.04)²¹⁵, cumprindo, assim, com os requisitos para que seja tributada pelo ISS.

De outra sorte, a elaboração de programas de computador não implicará incidência do ICMS o qual não deverá incidir nem mesmo sobre eventual suporte informático fornecido juntamente com o software²¹⁶.

O item 1.04 da lista de serviços anexa à LC 116/03 não contempla ressalvas relativamente à incidência do ICMS sobre mercadorias ou materiais empregados na elaboração do programa de computador.

Neste caso, em linha com o que determina o § 2º, do art. 1º, da LC 116/03, que estabelece que ressalvadas as exceções expressas na lista, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias, o serviço em apreço – elaboração de programa de computador - não fica sujeito à incidência do imposto estadual.

Assim, e desde que realizada em contrapartida a uma remuneração específica, isto é, a contraprestação que corrobora a existência de uma típica prestação de serviço, pode-se afirmar que a elaboração de um programa de computador ficará sujeita à incidência do ISS.

Sendo o mundo dos negócios algo extremamente dinâmico e cheio de variações, podemos nos deparar com situações específicas no processo de elaboração de software que afastem essa atividade da sujeição ao imposto municipal.

Imagine-se, por exemplo, que uma sociedade de advogados procure um programador para desenvolver um software para o acompanhamento de seus processos. Imagine-se, ainda, que a avença determine que o programador não será remunerado pelo desenvolvimento do software, mas apenas sobre os valores

²¹⁵ O item 1.04, da lista de serviços anexa à LC 116/03, que contempla serviços de informática e congêneres, tem como descrição: *“Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”*.

²¹⁶ Aliás, a existência ou não de um suporte informático para essa atividade somente será relevante para composição do preço do serviço, não influenciando de nenhuma maneira no tratamento tributário relativo à prestação.

relativos ao licenciamento respectivo, quando a sociedade passar a utilizar o programa desenvolvido.

Neste caso, dar-se-á a elaboração do programa, mas a hipótese de incidência do ISS não estará completa, eis que ausente um dos requisitos para sua materialização: o preço do serviço, que evidencia a manifestação de riqueza tributável, por meio do qual se manifesta a capacidade contributiva do prestador.

Observe-se, ainda, que, no exemplo acima citado, os direitos relativos ao software sequer serão transmitidos ao usuário que somente poderá utilizá-lo mediante contrato de cessão de direitos. Ou seja, a elaboração do software servirá em benefício do próprio programador, sendo certo que tributá-la pelo ISS seria o mesmo que tributar um autosserviço, o que não é permitido.

A atividade a ser considerada neste caso é a contratação da cessão dos direitos de uso do programa o que, conforme exposto no tópico imediatamente anterior, está inserida na relação de serviços tributáveis da LC 116/03 (item 1.05), mas que não corresponde a um efetivo serviço, não podendo ser tributada pelo ISS.

4.3. A customização de software

Sobre o trabalho de adaptação ou customização do software, aplicam-se, a rigor, as mesmas ponderações relativas à elaboração do software.

Trata-se de atividades quase que idênticas, com a diferença que, neste caso, o software a ser customizado é pré-existente, enquanto que na elaboração, tudo se desenvolve a partir do “zero”.

Em linhas gerais, o que prepondera nessa atividade é o esforço humano que se traduz numa obrigação de fazer, normalmente tributável pelo ISS.

Tal como nos processos de elaboração de software, nos casos de customização, o usuário também contrata o programador para que desenvolva alguma funcionalidade que atenda às suas necessidades, adaptando um software pré-existente para otimização de suas atividades.

Conforme explorado no tópico 3.2.3 do presente estudo, parte-se de uma plataforma previamente concebida por um programador mas que, a partir da

liberação de seu código fonte (“código fonte aberto”), pode ser alterada conforme solicitação do usuário.

A customização também decorre do esforço intelectual do programador que, a exemplo do software sob encomenda, deverá desenvolver as utilidades contratadas pelo usuário a ponto de transformar o software anteriormente existente em algo novo, modificando-o de modo que reúna as funções anteriores e que receba outras novas, em adição.

Nesse sentido, esse tipo de atividade também fica adstrita ao item 1.04, da lista de serviços, sujeitando-se à incidência do imposto municipal.

Em se tratando, em razão das circunstâncias contratuais e da efetiva titularidade do programa customizado, de simples licenciamento ou cessão de direitos de uso e se, especialmente, apesar da customização, os direitos restarem resguardados ao programador-proprietário do software, estaremos diante da hipótese do item 1.05, da lista de serviços, sobre a qual há fortes restrições teóricas (expostas neste trabalho) quanto à possibilidade de incidência do ISS.

Com relação ao ICMS, a cobrança se materializa a partir das determinações do Convênio ICMS n. 181/2015, que, amplo em demasia, exige o imposto sobre os negócios que envolvam softwares padronizados, inclusive aqueles que tenham sofrido qualquer adaptação (customização).

Em outras palavras, os Estados, ao celebrar o referido convênio, colocaram a característica técnico-comercial do software – “padronizados” - em primeiro plano, e consideraram seu processo de adaptação como sendo algo acessório que, nessa linha, não desnatura as condições originalmente consideradas para o programa.

Esse entendimento, entretanto, parece totalmente inadequado.

Em primeiro lugar porque, conforme visto no tópico anterior, se tributo algum incidisse sobre essa operação, este seria o ISS, eis que a customização implica, necessariamente, a ocorrência de uma obrigação de fazer, elemento essencial para a definição de uma prestação de serviços tributável pelo imposto municipal.

No caso da customização com posterior transmissão dos direitos respectivos, aplica-se o item 1.04 da lista de serviços anexa à LC 116/03 e a customização deve ser tributada pelo ISS como elaboração, ainda que parcial, de programa de computador.

Por se tratar de uma atividade relacionada na lista de serviços tributáveis pelo ISS – e por não haver qualquer ressalva quanto à incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias empregadas na prestação – a incidência do imposto estadual sobre essa atividade fica definitivamente afastada.

Adicionalmente, deve-se ponderar que a adaptação de um programa de computador padronizado corresponde à ação pretendida pelo usuário que adquire um determinado software, sendo ponto pacífico afirmar que, sem a possibilidade de realizar a referida adaptação, a aquisição daquele material seria despicienda.

Nesse sentido, o software adaptado, em decorrência do trabalho intelectual de um programador contratado especificamente para este fim, não pode assumir o mesmo patamar do software padronizado que não recebe qualquer tratamento posterior. Significa dizer que a pretensão dos Estados de tributar o software, equivocada por si só, assume contornos exagerados ao se pretender tributar, pelo ICMS, o serviço de customização do programa, nitidamente sujeito à incidência do ISS.

No caso de mero licenciamento, também não haveria que se falar de ICMS eis que não há qualquer operação com mercadoria neste caso. Seja pela inexistência de um negócio de compra e venda que implique a transmissão de propriedade de um bem entre comprador e vendedor; seja porque o objeto do contrato não é a transmissão de mercadoria, mas sim de um direito, algo não inserido no campo de incidência do imposto estadual.

Portanto, da mesma forma como o licenciamento ou cessão de direitos de uso de programa de computador não deveria constar da lista de serviços tributáveis pelo ISS, a atividade de customização ou adaptação de softwares também não poderia ser considerada pelos Estados como fato gerador do ICMS.

4.4. A comercialização de software

O software, objeto da produção intelectual do homem, não é uma mercadoria comercializável, mas, sim, um direito, cuja autoria é protegida por lei.

Nesse sentido, não se comercializa o software em si, e sim o direito à sua exploração econômica.

Não há, portanto, que se falar em comercialização de software.

A transmissão dos direitos de software pode se dar de forma parcial, em que somente os direitos de uso de um determinado programa são transferidos ao usuário, ou de forma total, em que o “adquirente” recebe autorização para usar e explorar economicamente as funcionalidades respectivas.

Explorar o software comercialmente nesse contexto significa, na realidade, sublicenciá-lo, isto é, ceder a terceiros o direito de uso recebido do autor.

Em outras palavras, não se trata, propriamente, da compra e venda de uma mercadoria, mas, sim, da transmissão de um direito de propriedade intelectual protegido por lei²¹⁷; e como o ICMS incide sobre a compra e venda de mercadorias, não há que se falar na incidência deste imposto no caso de uma cessão de direitos.

Diante disso, não havendo ISS sobre o licenciamento dos direitos de uso do software, conforme visto linhas acima; e não sendo possível tributar pelo ICMS a transmissão de um direito, eis que o imposto somente onera operações com mercadorias, a rigor, a comercialização de softwares não deve se sujeitar ao pagamento de ambos os impostos. Neste caso, filiamo-nos, mais uma vez, ao entendimento manifestado por GONÇALVES²¹⁸, que assim dispõe:

Estaria esta operação sujeita à tributação por meio do ISS ou do ICMS? Certamente que não, pelos mesmos motivos que a cessão parcial de direitos autorais não está.

A primeira constatação necessária a esta investigação consiste em verificar a natureza jurídica desta obrigação. Trata-se, sem dúvida, de obrigação de dar, e não de fazer, pois é transmissão total de direitos de autor, salvo aqueles de natureza moral, cuja transmissão a lei expressamente proíbe. Não há que se falar, portanto, em ‘prestação de serviço’.

Quer nos parecer também que não há que se falar em efetiva realização de uma operação mercantil, visto que os direitos patrimoniais negociados não correspondem àquilo que convencionamos denominar ‘mercadoria’. Assim, restaria também afastada a incidência do ICMS nestas operações.

Sob perspectiva pragmática, essa conclusão talvez seja a mais ousada, pois parece desafiar frontalmente o entendimento de que a comercialização do software deve ser considerada como operação mercantil e, portanto, tributada pelo ICMS.

²¹⁷ Lei n. 9.609/98 (“Lei do software”).

²¹⁸ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 176.

A esse respeito, deve-se recordar, que o entendimento em apreço, lastreado na jurisprudência firmada pelo STF ao final dos anos 90 (noventa), determina que a comercialização de software será considerada como uma operação com mercadoria quando o programa estiver contido em um suporte físico (*corpus mechanicum*).

Contudo, a existência de um suporte físico sugere a existência de algo absolutamente irrelevante para se definir o tratamento tributário do negócio jurídico realizado.

Em primeiro lugar porque para isso ocorrer seria necessário assumir a falsa premissa de que o software é um bem móvel sujeito à mercancia e que poderia, pois, ser objeto de um contrato de compra e venda. Já vimos anteriormente que isso não é possível.

Além disso, o suporte físico relativo ao software representa tão somente o veículo necessário para que o software seja acessado pelo usuário, não tendo, a rigor, qualquer valor nessa relação negocial. O suporte físico é, na verdade, um “meio” para a obtenção do “fim” último do contrato, qual seja, o acesso ao software em si considerado.

Embora, em certos casos, o usuário possa escolher o meio de acesso ou disponibilização do software obtido, a verdade é que essa escolha, quando possível, consiste em mero detalhe da operacionalização do negócio. O veículo de disponibilização do software toma proporções irrelevantes se comprado ao conteúdo do material fornecido. Em comparação metafórica sempre elucidativa, é o mesmo que optar pela aquisição de um medicamento em gotas ou comprimidos. A não ser que o paciente tenha alguma restrição a um ou outro tipo – configurando exceção à regra geral – o que é realmente relevante é o efeito a ser provocado pelo princípio ativo do medicamento, pouco importando o veículo por meio do qual ele será ingerido.

Nessa linha, fazer incidir ICMS sobre o suporte físico veículo para a circulação do software é o mesmo que cobrar ICMS sobre o papel utilizado pelo advogado para veicular seu parecer jurídico. Ou ainda, dizer que a empresa Microsoft se estabeleceu para comercializar CD's e não para disponibilizar o conteúdo dos programas que ela desenvolveu: a quem contrata não é relevante o veículo de circulação da inteligência, mas, sim, o seu conteúdo.

4.5. Especificamente sobre o “*download*” e o “*cloud computing*”

Antes de discorrer sobre questões específicas que envolvem o fornecimento de software, o *download* de programas de computador e o *cloud computing* e suas facilidades, cumpre recordar que tanto a transferência eletrônica, como o a computação em nuvem consistem em meios para que programas de computador sejam disponibilizados por fornecedores para que sejam, então, acessados pelos respectivos usuários.

O *download* corresponde à transferência eletrônica de um determinado conteúdo de um equipamento para outro. Softwares contendo antivírus para equipamentos informáticos, por exemplo, são, em regra, transferidos eletronicamente de um servidor do detentor dos direitos de propriedade do programa diretamente para o computador do usuário. O bem intangível – software – circula virtualmente sem a necessidade de elementos corpóreos para o implemento do negócio. Os contratos e termos de uso necessários para a efetivação da operação também são fornecidos eletronicamente e sua aceitação é ajustada imediatamente (“on-line”).

O *download*, portanto, é o meio; e a obtenção do conteúdo programado veiculado através do *download* é o fim almejado pelas partes.

O conteúdo programado pode ser contratado pelo usuário sob regime personalizado, sob encomenda ou pode por ele ser obtido forma genérica, por meio da aquisição de softwares padronizados, também chamados “standard” ou de “prateleira”. Em geral, toda essa disponibilização de conteúdo, em qualquer das modalidades, é realizada por meio de contratos de cessão do direito de uso do programa.

Uma vez contratada a obtenção do conteúdo programado, a despeito da modalidade em questão, as partes também ajustam a forma com que o referido conteúdo será entregue ao usuário. No passado, essencialmente o meio físico (disquetes, CD’s, pen-drives); mais recentemente, o *download* de programas.

Esses mecanismos de entrega, como se pode perceber, constituem elementos acessórios à transmissão do conteúdo, ou, em outras palavras, correspondem ao meio tecnológico disponível para que o usuário tenha acesso ao

conteúdo negociado. Nesse contexto, a forma de veiculação do conteúdo até pode fazer parte do contrato celebrado entre as partes, como meio de implementação da obrigação contratual, mas ela certamente não diz respeito ao cerne do negócio por elas praticado.

A disponibilização de um software a seu usuário por meio da transferência eletrônica de dados em nada deve alterar o tratamento tributário a ser dispensado ao negócio jurídico existente.

A possibilidade de que o software seja entregue a seu usuário por *download* nada mais representa do que a evolução tecnológica do veículo necessário para que o programa saia dos servidores do fornecedor e chegue ao computador do destinatário.

Nesse sentido, a pretensão de se tributar o *download* de softwares pelo ICMS é tão equivocada quanto sugerir que este imposto somente incida sobre a comercialização de softwares contidos em suporte físico, como se, por isso, se tornasse uma mercadoria.

Ora, se o imposto é o mesmo e deve incidir sobre operações mercantis, qual o conceito de mercadoria adotar: aquele desde sempre utilizado, derivado do Direito Privado, à luz do que determina o art. 110, do Código Tributário Nacional, que sugere a existência de um bem corpóreo (móvel) sujeito à mercancia? Ou um conceito “novo”, evoluído, construído a partir da correspondente evolução tecnológica, que, na linha da liminar concedida na MC em ADI n. 1.945/MT, no Supremo Tribunal Federal, é a única forma de se evitar o esvaziamento da tributação de bens virtuais pelo imposto?

Não nos parece difícil perceber qual o caminho a ser seguido.

O conceito de mercadoria, explorado no tópico 2.3 do presente estudo, mantém suas características como sendo o bem móvel sujeito à mercancia há muitos anos e assim deve permanecer – inalterado - até que o Direito Privado o reveja por completo. A evolução tecnológica, por certo, pode contribuir para a revisão de conceitos como este e incentivar alterações legislativas que modifiquem o seu significado jurídico, mas jamais poderá reendereçar conceitos e determinar a alteração das definições jurídicas sedimentadas no ordenamento.

É claro que o Direito não pode ser algo estanque e fechar os olhos para a evolução do mundo moderno. Mas alterar a competência tributária para a instituição de tributos ainda é algo rigorosamente restrito e específico, não podendo ser

praticado sem a observância de todos os fundamentos e requisitos necessários para tanto.

Nesse contexto, o que o intérprete deve considerar para saber sobre o tratamento tributário a ser dispensado ao software é a natureza jurídica do negócio a ele relativo, e não o meio pelo qual ele é disponibilizado.

Em se tratando da contratação de um programador para o desenvolvimento de um programa de computador, haverá a incidência do ISS nos termos do item 1.04 da lista de serviços anexa à LC 116/03, eis que, conforme explanado anteriormente, presentes todos os requisitos necessários para a incidência deste tributo. O fato de esse programa, quando pronto, ser inserido em um CD de instalação ou ser transferido eletronicamente não tem o condão de modificar a natureza do negócio realizado.

Em se tratando de um licenciamento de uso, por exemplo, por não se tratar de prestação de serviço nem de operação mercantil, na linha do quanto exposto nos tópicos anteriores, não deveria haver incidência do ISS ou do ICMS; seja o programa transferido eletronicamente ou por meio físico.

Afirmar o contrário implicaria dar respaldo a um cenário de absoluta insegurança jurídica, lastreado em questões técnicas que, a rigor, sequer são exploradas adequadamente, fazendo com que o intérprete do ordenamento não encontre saída para hipóteses absolutamente contraditórias, que sustentam a incidência do imposto a partir de premissas diametralmente opostas.

Basta ponderar, para tanto, que o ICMS existente em nosso ordenamento – para fins do presente estudo – é o mesmo desde os anos 90, quando os tribunais superiores definiram a jurisprudência relativa ao fornecimento de software; e o conceito de mercadoria também não sofreu alterações nos últimos anos, sendo, ainda, o bem móvel sujeito à mercancia. Como, então, alterar o tratamento tributário relativo ao imposto a partir da mudança tecnológica de um determinado segmento da economia sem que se altere as premissas tributárias utilizadas para definir os pressupostos de incidência dos tributos em questão?

O mesmo se pode dizer com relação à disponibilização de softwares “em nuvem”. Essa alternativa corresponde ao meio mais evoluído de fornecimento de software que se tem conhecimento neste início de Século XXI.

Nesse modelo, não há meio físico a suportar o acesso ao software e não há qualquer mecanismo de circulação deste bem imaterial, não havendo sequer

transferência eletrônica de dados de modo que o software em questão seja incorporado ao computador do usuário. No *cloud computing*, o programa permanece disponível para uso “na nuvem”, sem que haja mecanismos de circulação entre fornecedor e respectivo usuário.

Seja qual for a sistemática aplicada (*IaaS*, *SaaS* ou *PaaS*), o grande passo da tecnologia neste caso, corresponde à possibilidade de acesso ao software, pelo usuário, sem que ele tenha que investir em equipamentos ou capacidade de armazenamento necessária para a operacionalização do programa.

E, registre-se, por oportuno, o acesso ao software nessa modalidade é o mais amplo possível, sendo realizado irrestritamente por meio remoto, através da rede mundial de computadores (internet), sob várias facetas distintas, que permeiem mero armazenamento de informações ou que viabilizem o desenvolvimento de aplicativos ou o uso híbrido de plataformas necessárias para a consecução de um determinado objetivo de informática.

Mas no que essa nova tecnologia influencia acerca do tratamento tributário relativo ao fornecimento de softwares?

Certamente que em nada!

Na realidade, o mecanismo de acesso ou disponibilização do conteúdo programado é secundário na análise da tributação do software. Sim, ele traz suas peculiaridades e características específicas, o que, de alguma maneira, pode alterar o regime pelo qual as partes negociam o fornecimento do programa de computador.

Mas o que é relevante para fins tributários é justamente este regime a que nos referimos, isto é, a forma jurídica pela qual as partes negociam o fornecimento do software.

Na modalidade *IaaS* (*Infrastructure as a Service*), por exemplo, considerando haver mera cessão de locação de espaço para armazenamento de dados digitais do usuário, estar-se-á diante de um contrato que muito se assemelha à locação ou cessão de direitos de uso.

Nesses contratos não existe obrigação de fazer que corresponda a uma prestação de serviços, não podendo ser tributado pelo ISS. Da mesma forma, não há operação mercantil que justifique a incidência do ICMS.

Não haveria, pois, que se falar em incidência de um ou outro imposto neste caso e, com efeito, não é a modalidade em si que ratifica essa afirmação, mas sim as condições em que o negócio é praticado.

Contudo, se fosse possível identificar, nesta hipótese, a realização de uma obrigação de fazer, a conotação seria outra. Se além da cessão de espaço para armazenamento de dados o detentor da nuvem fornecesse serviços no bojo do contrato, aí sim, estaríamos diante de uma hipótese passível de tributação pelo ISS, restando, apenas, verificar que atividade seria essa e se ela, de alguma maneira, estaria ou não contemplada na lista de serviços tributáveis pelo imposto.

Novamente, entretanto, percebe-se que não é a tecnologia absolutamente evoluída que endereça esse ou aquele tratamento, mas sim, as peculiaridades do contrato realizado entre as partes, independentemente do ambiente em que se realize.

O que deve se perceber é que o movimento tecnológico é cíclico e a evolução é ilimitada. De outra sorte, o Direito Tributário se alicerça sobre premissas conceituais rígidas, cuja observância oferece ao administrado, segurança jurídica.

A relativização dos conceitos devidamente sedimentados para uma adaptação à evolução tecnológica pode causar distorções graves no sistema jurídico, impondo a relativização de conceitos até então considerados sedimentados.

No caso do software fornecido por meio de *download*, o STF, ao julgar a ADI n. 1945/MT, pretendeu, ainda que em decisão liminar, relativizar o conceito de mercadoria, colocando em cheque seu próprio entendimento relativo ao tema conforme decisões proferidas durante os anos 90. Naquela ocasião, a existência de um bem corpóreo no âmbito da operação constituiu o divisor de águas entre a incidência ou não do ICMS sobre a circulação de softwares de prateleira. Mais recentemente, com a modificação estrutural da operação, que passou a ser realizada virtualmente, por meio da transferência eletrônica de dados, a existência do bem tangível foi colocada em segundo plano, preservando-se, em última análise, a necessidade de arrecadar.

Não há como negar a existência de visível incoerência por parte da jurisprudência.

Agora, tome-se por base a seguinte suposição: dentro de 5 anos, a indústria informática deixará de operar com qualquer tipo de suporte físico e o *download* também cairá em desuso, sendo o *cloud computing*, por todas as vantagens que lhe são inerentes, o único meio de acesso aos softwares.

Como irá se portar o Tribunal? Além da relativização do conceito de mercadoria, para não perder arrecadação deste importante espectro de negócios

que terá se consolidado, terá ele que relativizar outros conceitos inerentes à incidência tributária?

Ante a existência de um suporte informático, que circula fisicamente, e de um download, que promove espécie de “circulação virtual” do software, os Tribunais se preocupam com o conceito de mercadoria, sua amplitude e os limites da incidência sem se preocupar com a efetiva movimentação – seja física ou virtual – do programa de computador. Sendo esses meios extintos pela sua obsolescência, como ficará a questão relativa ao acesso por meio do *cloud computing*, em que o usuário acessa o software remotamente, sem que ele “circule” física ou virtualmente? Além da inexistência de bem corpóreo que se possa traduzir em mercadoria, será necessário trabalhar a evolução do conceito de circulação a partir da tecnologia!

Não nos parece que esse seja o método mais adequado para endereçar as soluções relativas à tributação do software.

Fica claro, nessa linha, que a solução alternativa deveria partir do campo legislativo, promovendo-se alterações na estrutura constitucional do imposto, e nas definições oriundas do Direito Privado, que viabilizassem a inserção de novos modelos negociais nos conceitos necessários para se definir a tributação de uma determinada atividade.

Do contrário, é dever do operador do Direito se limitar à interpretação dos negócios tal como realizados, verificando a fundo suas características e condições para, a partir dos conceitos já estratificados no ordenamento, definir o tratamento a ser dispensado a um determinado negócio. Ainda que seja para concluir que aquele determinado negócio não deve ser onerado pelo ICMS ou pelo ISS (impostos ora *sub examine*).

Em razão disso, adotando-se como premissa que o software é propriedade intelectual do programador, cedida a terceiros por meio de contratos de licença de uso e que esse negócio não corresponde a uma obrigação de fazer (prestação de serviço), não haverá incidência do ISS sobre sua realização.

Haverá, por outro lado, incidência do imposto municipal quando, no âmbito da cessão de direitos, forem identificadas obrigações de fazer que se traduzam numa prestação de serviço relacionada na lista anexa à LC 116/03.

No que se refere ao ICMS, a incidência do imposto sobre as modalidades aqui consideradas não se implementaria de nenhuma maneira. Em primeiro lugar

porque o programa de computador nem mesmo é objeto de comercialização, como se mercadoria fosse, devendo se restringir à hipótese de cessão dos direitos de uso. Mas mesmo que se pudesse enquadrá-lo como um bem sujeito à mercancia, ele, ainda assim, não satisfaria os requisitos de incidência do imposto eis que não assume forma corpórea, devendo ficar de fora do campo de tributação respectivo. Ainda que isso pudesse ser superado, na computação em nuvem a incidência pretendida encontraria mais uma intransponível barreira: a ausência de circulação, eis que, na verdade, o programa fica à disposição do usuário remotamente e não lhe é entregue para instalação em seus equipamentos.

Em razão disso, quando um determinado programa de computador é “comercializado” por meio eletrônico, seja a partir da transferência eletrônica de dados (“download”), seja em razão do acesso remoto à rede mundial de computadores por meio da disponibilização do programa “em nuvem”, não há que se falar na incidência do ICMS.

Essas conclusões evidenciam o desacerto do CONFAZ ao estabelecer, por meio do Convênio ICMS n. 181/2015, examinado no tópico 3.4.5 do presente estudo, a previsão de incidência do ICMS sobre o fornecimento de software padronizado por qualquer meio, inclusive sob transferência eletrônica de dados.

A norma, que revela o entendimento dos Estados sobre a matéria não se adéqua às regras constitucionais que definem os pressupostos de incidência deste imposto. Seja pela ausência de materialidade necessária para caracterizar a existência de uma operação comercial que implique a transmissão de propriedade de um bem; seja porque o bem em questão não existe em sua forma corpórea no âmbito desses modelos negociais, afastando-se, assim, qualquer possibilidade de tributação pelo ICMS. Adicionalmente, não se trata de definir o local da incidência do fato gerador, como pretende o Estado de São Paulo com a edição do Decreto n. 61.791/2016.

Recorde-se, a esse respeito, que o Poder Executivo paulista, de um lado, reconhece a competência para cobrar o ICMS sobre softwares padronizados fornecidos por qualquer meio, mas, de outro lado, diz-se estar impossibilitado de exercê-la, por uma impossibilidade legal momentânea de definir o local do fato gerador do imposto.

A hipótese revela a ausência de densidade normativa necessária para regular o assunto evidenciando, até mesmo, que o CONFAZ não seria o órgão

adequado a tratar do assunto, que, a todo rigor, requer a existência de lei complementar.

Conforme determinação expressa da Constituição de 1988, em seu art. 146, inciso III, a definição do fato gerador tributário e a fixação de regras relativas à base de cálculo deveriam ser veiculadas por lei complementar (representatividade do povo, pelo Congresso Nacional), e não por Convênio (representatividade dos Estados, por meio de seus Secretários da Fazenda).

Seja como for, esse aspecto relativo ao local da incidência do imposto se torna totalmente irrelevante quando o cerne do fato, ou ainda, a materialidade da hipótese, não é alcançada pelo tributo.

Assim, ainda que o Governo paulista tenha deixado de exigir o ICMS sobre o fornecimento de softwares padronizados disponibilizados por meio eletrônico, norma/critério posterior que venha a definir o local da ocorrência do fato gerador não será suficiente para alterar o espectro da materialidade do tributo.

Para que se possa tributar o software fornecido por meio eletrônico pelo ICMS, a única alternativa viável – e compatível com os ditames constitucionais – seria alterar a Constituição de 1988 e alargar a materialidade da incidência do imposto.

Com relação ao ISS, acreditamos que o meio de acesso, isoladamente considerado, seja realmente irrelevante para se determinar sua incidência ou não sobre os negócios com o software.

A tributação do software pelo ISS requer verificação do contrato pretendido, identificando-se se além do licenciamento ou cessão de uso recorrentemente praticado há, também, obrigação de fazer no âmbito do negócio realizado.

Nesses termos, somente nos cabe ponderar, mais uma vez, sobre a efetiva natureza jurídica do negócio realizado: em se tratando de mera cessão dos direitos de uso de um software, como pode ocorrer no modelo SaaS de *cloud computing*, não haverá que se falar em ISS²¹⁹; em se tratando, de outra sorte, do

²¹⁹ No mesmo sentido: “considerando que o usuário paga o SaaS conforme usa o software disponível a qualquer usuário de forma padronizada, podemos concluir que não há um fazer, um esforço humano na operação-fim, operação preponderante do contrato, que é permitir o uso do programa de computador em questão por um determinado período de tempo e fornecer os meios para o referido uso (atividade instrumentais que podem ser serviços). Em não havendo um esforço humano, um fazer, no núcleo da operação-fim do contrato, não há competência para tributar a operação pelo ISS. Mesmo que se considere a operação como cessão de direito de uso do programa em questão, vimos

modelo *PaaS*, em que é comum que o detentor da “nuvem” também preste serviços relativos à hospedagem dos dados, implementação e testes de aplicativos, por exemplo, o caso deverá ser examinado com cautela.

Esta hipótese pode contemplar a realização de obrigações de fazer no núcleo da atividade, as quais podem corresponder à realização de serviço e, como tal, podem ser tributadas pelo ISS.

Neste caso, restaria saber se tais atividades encontram previsão na lista de serviços anexa à LC 116/03, conforme determinação do art. 156, inciso III, da Constituição.

Veja-se que a relação de itens direcionados aos serviços de informática é bem ampla e faz menções a desenvolvimento de sistemas (item 1.01), programação (item 1.02), processamento de dados e congêneres (item 1.03), assessoria em informática (item 1.06) e manutenção de programas de computador e bancos de dados (item 1.07).

Uma vez que os serviços prestados no modelo *cloud computing* possam ser identificados entre esses aqui relacionados, incidirá o ISS normalmente sobre sua realização.

A despeito disso, oportuno registrar que o Congresso Nacional trabalha a possibilidade de que um novo serviço seja adicionado ao item 1 da lista anexa à LC 116/03.

A efetivação do Projeto de Lei Complementar n. 171, de 2012, da autoria do Deputado Carlos Bezerra, do PMDB do Mato Grosso, que sugere a alteração do item 1 da lista de serviços anexa à LC 116/03 para inclusão do item 1.09 (“computação em nuvem”)²²⁰ terá o condão de clarificar a hipótese e estreimar de dúvidas a possibilidade de tributação, pelo ISS, das atividades realizadas em ambiente de *cloud computing*.

que a cessão de uso, ou cessão de direitos, não configura obrigação de fazer, de modo que não é tributável pelo ISS [...]” (BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. *A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo*. In ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013, p. 77).

²²⁰ Disponível em:

http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C4AEBE2D7B0A1C454AFFA569C9C4D836.proposicoesWeb1?codteor=996466&filename=Avulso+-PLP+171/2012 (acessado em 31.1.2016).

Fundamental, entretanto, que não se perca de vista a necessidade de que a atividade realizada em ambiente de nuvem contemple, efetivamente, uma prestação de serviço tributável pelo ISS.

Vimos anteriormente que o fato de uma determinada atividade estar descrita na lista de serviços não a torna, necessariamente, um serviço tributável pelo ISS.

Para tanto, é importante que essa atividade corresponda a uma obrigação de fazer, nos exatos termos do julgamento do RE 116.121-3/SP, do STF, que analisou o caso da locação de bens móveis.

Nesse sentido – e tendo-se em vista a amplitude possivelmente infinita de uma atividade realizada em ambiente de nuvem – será fundamental ao intérprete observar os contornos específicos da referida atividade e verificar, assim, se ela se adequa ou não à hipótese de tributação do imposto municipal.

A esse respeito, veja-se a Justificação do Projeto de Lei Complementar n. 171/2012:

Normalmente, o desenvolvimento de novas tecnologias gera dúvidas quanto ao tratamento tributário a ser dispensado a novos produtos e serviços. No tocante à computação em nuvem, a situação não tem sido diferente. Esse é o entendimento de Fernando A. C. Gaia, Mauricio Barros e Georgios T. Anastassiadis em “Tributação de Computação em Nuvem”, publicado no Jornal Valor Econômico de 26 de Fevereiro de 2012, na forma da seguinte opinião jurídica:

‘Não é de hoje que o crescente desenvolvimento da tecnologia tem causado grandes incertezas aos operadores do direito, tendo em vista a altíssima velocidade da evolução tecnológica em comparação com a morosidade do Legislativo. No direito tributário, esse quadro se agrava, tendo em vista a rigidez de nossa Constituição ao tratar da matéria, as antigas concepções ainda aplicadas e a voracidade do Fisco em arrecadar.

Nesse contexto se encontram as operações relacionadas ao “cloud computing”, uma realidade da qual todos os usuários da internet fazem parte, embora a maioria não se dê conta.

Em síntese, a “computação em nuvem” consiste na oferta de serviços, em ambiente de internet, que envolvem processamento de dados, utilização de softwares, armazenamento de dados e outros, que não requerem conhecimento, do consumidor, quanto à localização física e configuração do sistema que presta os serviços. O usuário contrata a utilidade, muitas vezes a partir de computadores com pouca capacidade de memória (computadores “magros”), justamente porque operará softwares e arquivos de forma remota (não há download) e sem uma localização física específica e pré-definida (arquivos e programas podem ser remanejados de acordo com as necessidades do prestador).

Três são as principais operações em ambiente de nuvem: Infrastructure as a Service (IaaS), Platform as a Service (PaaS) e o Software as a Service (SaaS), cada uma com questões polêmicas envolvendo a incidência de tributos.

O IaaS corresponde à utilização de uma infraestrutura em computação como um serviço, com disponibilidade de capacidade de armazenamento fornecida pelo servidor, de acordo com a necessidade do cliente. Sua atividade preponderante é o armazenamento de dados digitais, e é geralmente cobrado por quantidade efetivamente utilizada. Embora seja tratado pelo mercado como um serviço, essa atividade não está prevista na lista de serviços da Lei Complementar (LC) nº 116, de 2003, que traz rol taxativo para a cobrança do ISS pelos municípios. Por outro lado, há item prevendo o “processamento de dados e congêneres” (item 1.03 da lista), o que abre discussão quanto à incidência do ISS, em uma eventual – e talvez não muito correta – interpretação extensiva.

Por sua vez, o SaaS tem por objeto a utilização de software disponibilizado pelo contratado por meio da internet, no qual o programa e as informações a ele associadas estão hospedados na nuvem. Nesse caso, não haverá o download na máquina do usuário, que o acessará de forma remota e remunerará o prestador dos serviços de nuvem por tempo de utilização (assinatura ou pay-per-use).

Assim como o IaaS, os contratos de SaaS desencadeiam uma série de questões referentes à área tributária, sobretudo no tocante ao seu enquadramento na lista da LC 116/03, cujo item 1.05 prevê o “licenciamento ou cessão de direito de uso de software”. Tal se dá porque, diferentemente do que ocorre na aquisição tradicional de softwares de prateleira, o usuário não adquire uma mídia física ou efetua o download do programa, que estará sempre no ambiente de nuvem.

Por fim, os contratos de PaaS consistem na utilização de uma plataforma de computação em conjunto com um pacote de soluções, geralmente voltado ao desenvolvimento, teste e entrega de softwares para a computação em nuvem. Trata-se de serviço complexo por excelência, na medida em que envolverá, invariavelmente, o processamento de dados, o armazenamento e o licenciamento de software, além dos testes do software em desenvolvimento. Tais atividades são geralmente parte de uma mesma contratação indivisível, o que as caracteriza como meras atividades-meio do serviço principal contratado (PaaS). Logo, ainda que o processamento e o licenciamento estejam previstos na LC 116/03, a prevalência de um serviço complexo não previsto em lei poderá vetar a incidência do ISS sobre a atividade, a não ser que se aplique também aqui uma interpretação extensiva do item que prevê o “processamento de dados e congêneres”.

Existem outros serviços prestados em ambiente de nuvem (CaaS, DaaS, BaaS etc.), todos eles controversos quanto ao adequado tratamento tributário. Ademais, pode haver contratos SaaS cuja utilidade principal não seja o software em si, mas outras que interessem ao contratante, tal como o processamento de dados, essa sim hipótese de incidência do ISS. Aliás, o conceito de utilidade, aqui apenas esboçado, norteará o relacionamento entre os agentes nesse mercado, no qual, na maior parte das situações, o que se objetiva é a solução de um determinado problema, ou o atendimento de uma necessidade pontual. É na complexidade observada nesse contexto da utilidade fornecida que se deverá procurar as consequências de natureza tributária.

Em suma, a ausência de legislação que contemple os novos negócios dificulta seu tratamento jurídico, do que resulta a natural dificuldade de enquadramento das novas operações nas hipóteses do ISS. Além disso, os contratos são atípicos e, muitas vezes, complexos (mais de uma operação na mesma contratação), o que recomenda uma análise de cada caso concreto’.

A proposta dos autores acima mencionados merece ser analisada pelos nobres pares, razão pela qual apresento essa proposição e solicito apoio para sua aprovação.

Note-se que o texto doutrinário utilizado pelo Deputado Carlos Bezerra para endereçar o projeto de lei complementar menciona os modelos de *cloud computing* explorados neste trabalho, tecendo breves comentários sobre as características de cada um deles. Note-se, ainda, que há, nos referidos casos, digressões relativas à existência de “serviços complexos”, que envolvem em si mesmos processamento de dados, licenciamentos, desenvolvimentos, armazenamentos, etc., os quais, em essência, reúnem requisitos e condições para ser tributados pelo ISS. Neste caso, a inserção de um item específico na lista de serviços em tudo facilitaria a interpretação da norma, minimizando, por decorrência, o espaço para dúvidas e questionamentos quanto à possibilidade de tributação.

O texto em questão, por outro lado, revela a existência de modelos de *cloud computing* que, em essência, podem se limitar à operacionalização da cessão de direitos de um programa de computador. Neste caso, além de já existir um item na lista para determinar a tributação deste específico segmento de atividades, deve-se sempre lembrar que a cessão de direitos de uso de um bem não contempla, em seu âmago, a realização de uma obrigação de fazer, requisito indispensável para viabilizar a tributação do ISS.

Em sendo aprovada, alteração legislativa veiculada pelo projeto em apreço deverá ser interpretada com cautela, evitando-se, assim, que atividades realizadas em ambiente de nuvem mas que não correspondam a um efetivo serviço, sejam oneradas pelo ISS, tributo sob o qual somente estão inseridos os negócios que contemplem a realização de uma obrigação de fazer.

A adição descuidada da computação em nuvem à lista de serviços anexa à LC 116/03 e sua interpretação deveras ampliativa implicaria, mais uma vez, prestigiar a evolução tecnológica a partir de suas características técnicas, em detrimento da natureza dos negócios jurídicos realizados entre as pessoas, o que, em definitivo, não constitui o melhor caminho a ser seguido.

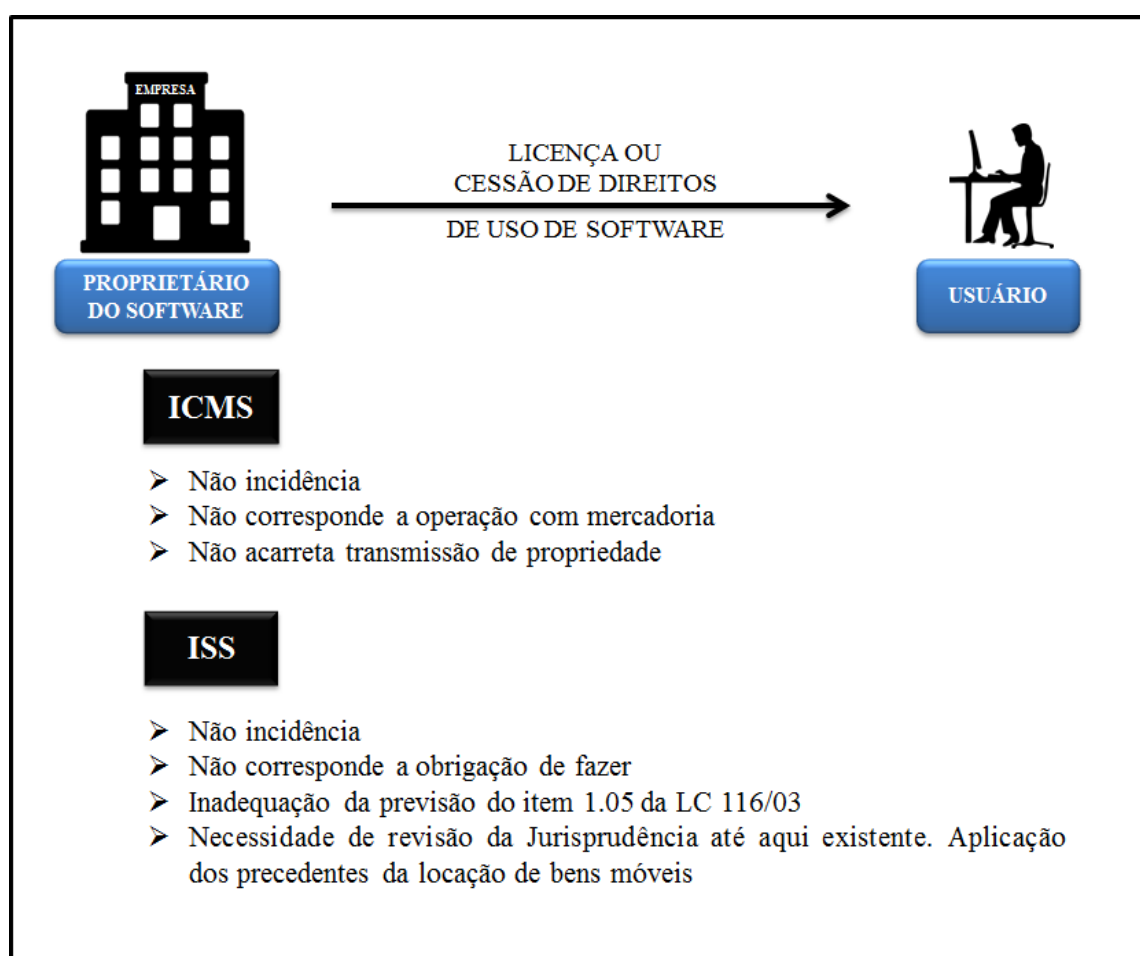
5. Síntese Conclusiva

Como forma de sintetizar o quanto exposto ao longo do trabalho, foram elaborados os quadros e fluxogramas a seguir apresentados.

Naturalmente que eles são rigorosamente objetivos e tem por finalidade circunscrever as propostas de solução a aspectos pontuais, direcionando o foco da questão para o aspecto visual.

Nesse sentido, sua análise não contempla todo o detalhamento exposto nos capítulos da dissertação, mas pode ser considerada como um fechamento pragmático do material explorado no trabalho.

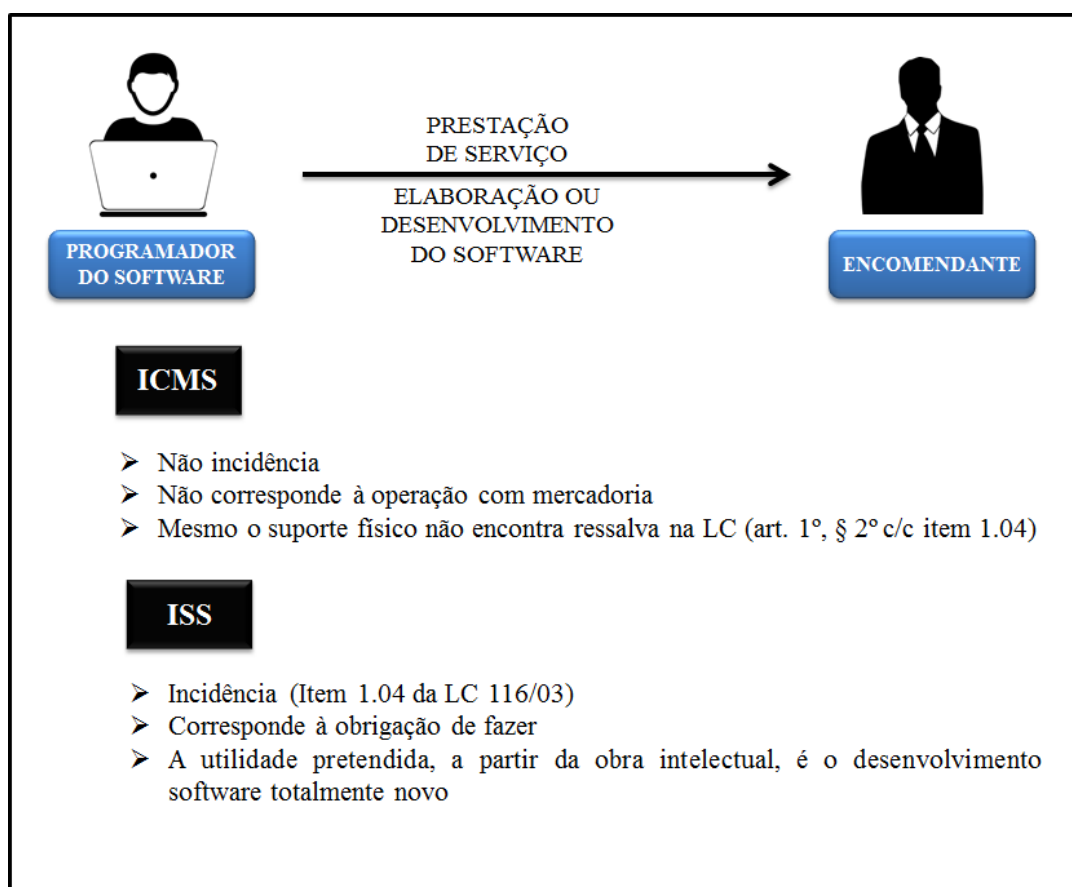
TRIBUTAÇÃO DE LICENÇA DE SOFTWARE



Cenário 1 Tributação de Licença de Software

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de fontes citadas

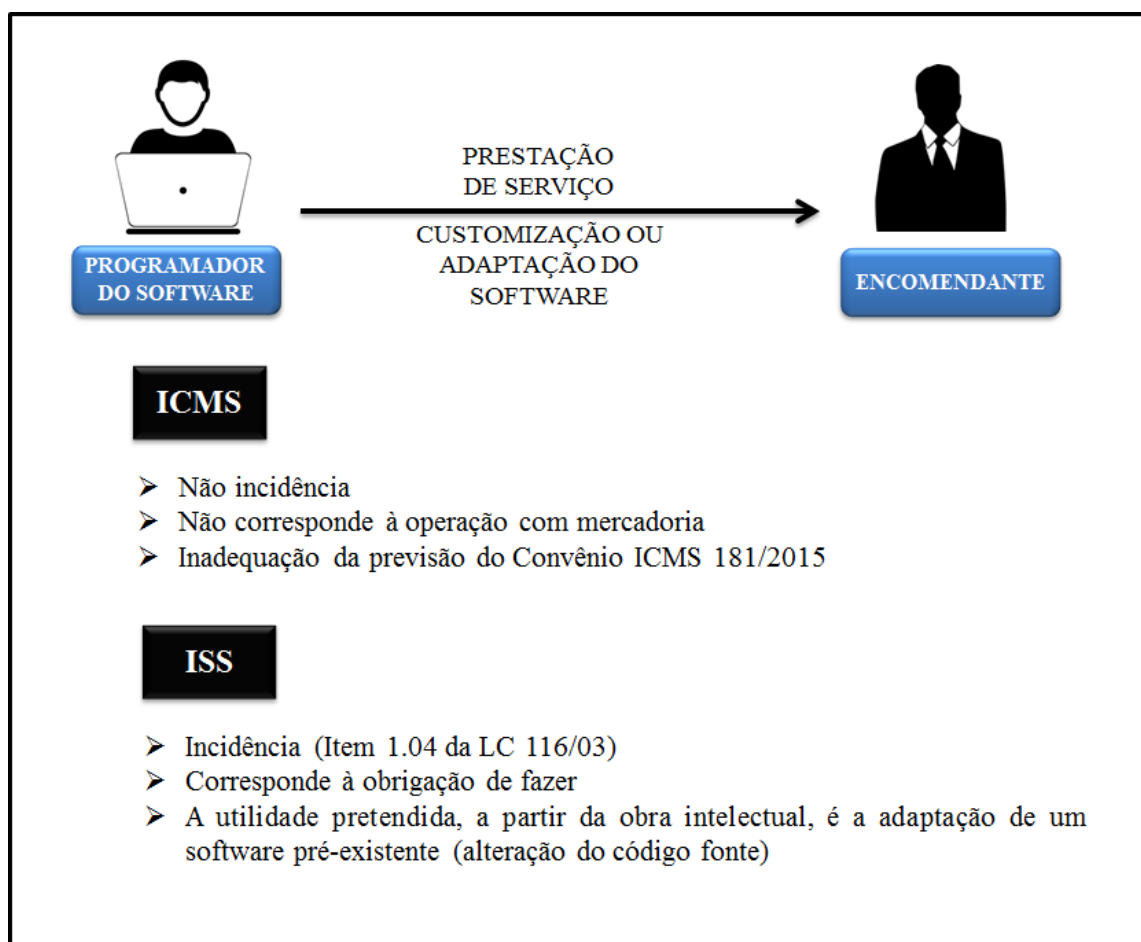
TRIBUTAÇÃO DA ELABORAÇÃO DE SOFTWARE



Cenário 2 Tributação da Elaboração de Software

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de fontes citadas

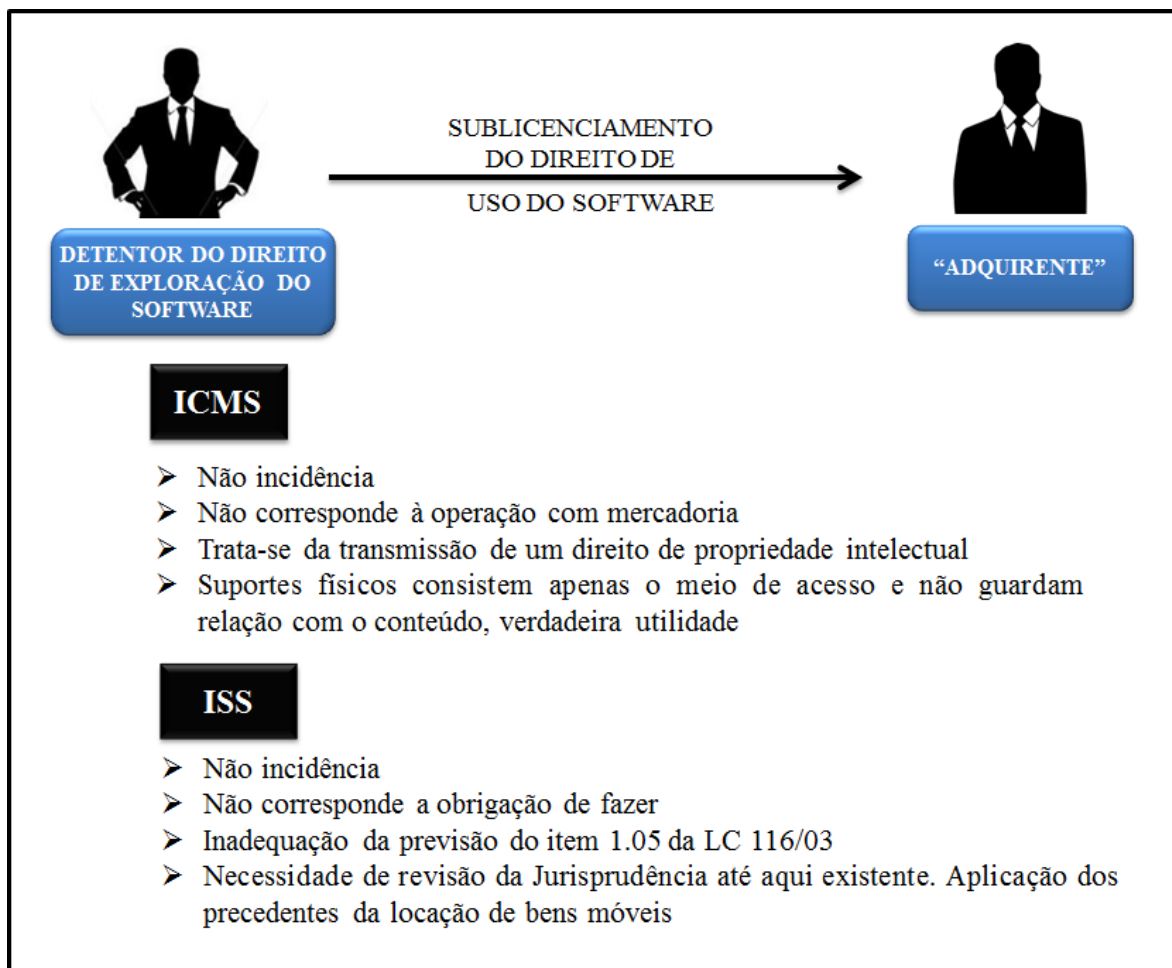
TRIBUTAÇÃO DA CUSTOMIZAÇÃO DE SOFTWARE



Cenário 3 Tributação da Customização de Software

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de fontes citadas

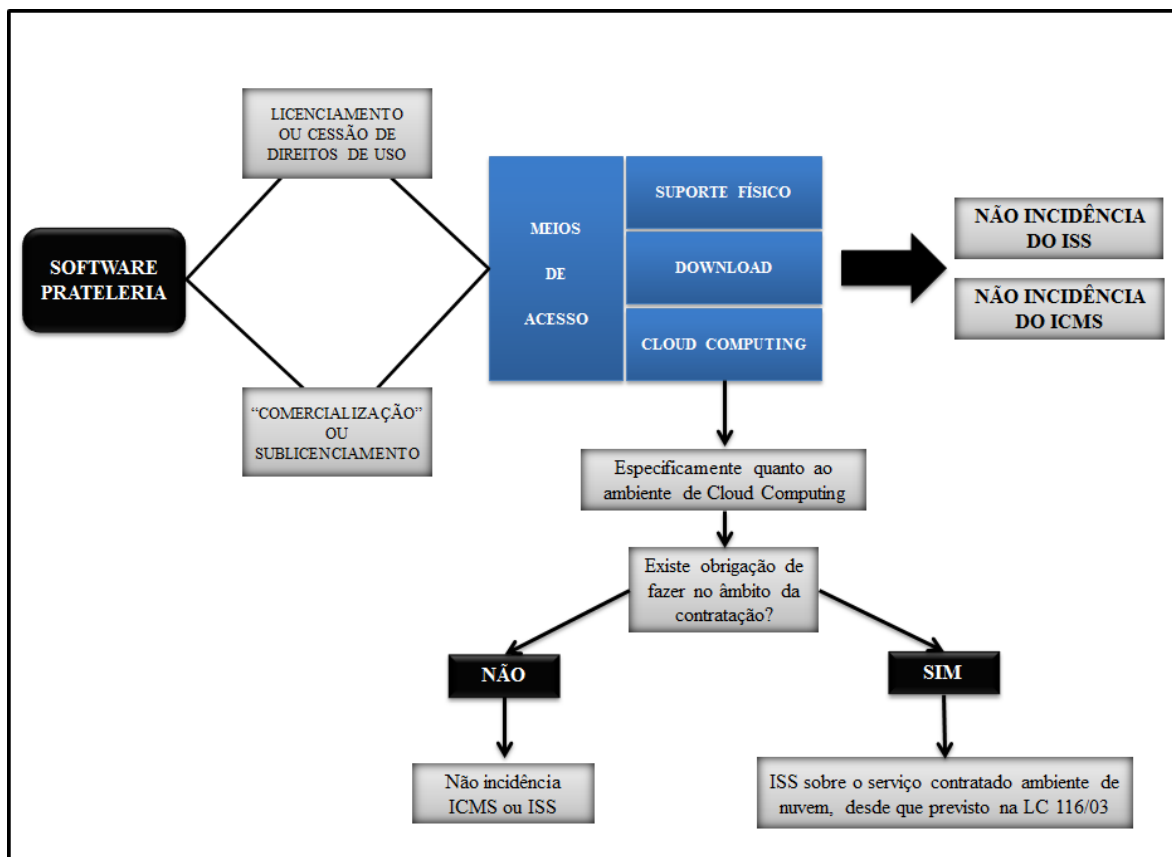
TRIBUTAÇÃO DA COMERCIALIZAÇÃO DO SOFTWARE



Cenário 4 Tributação da Comercialização do Software

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de fontes citadas

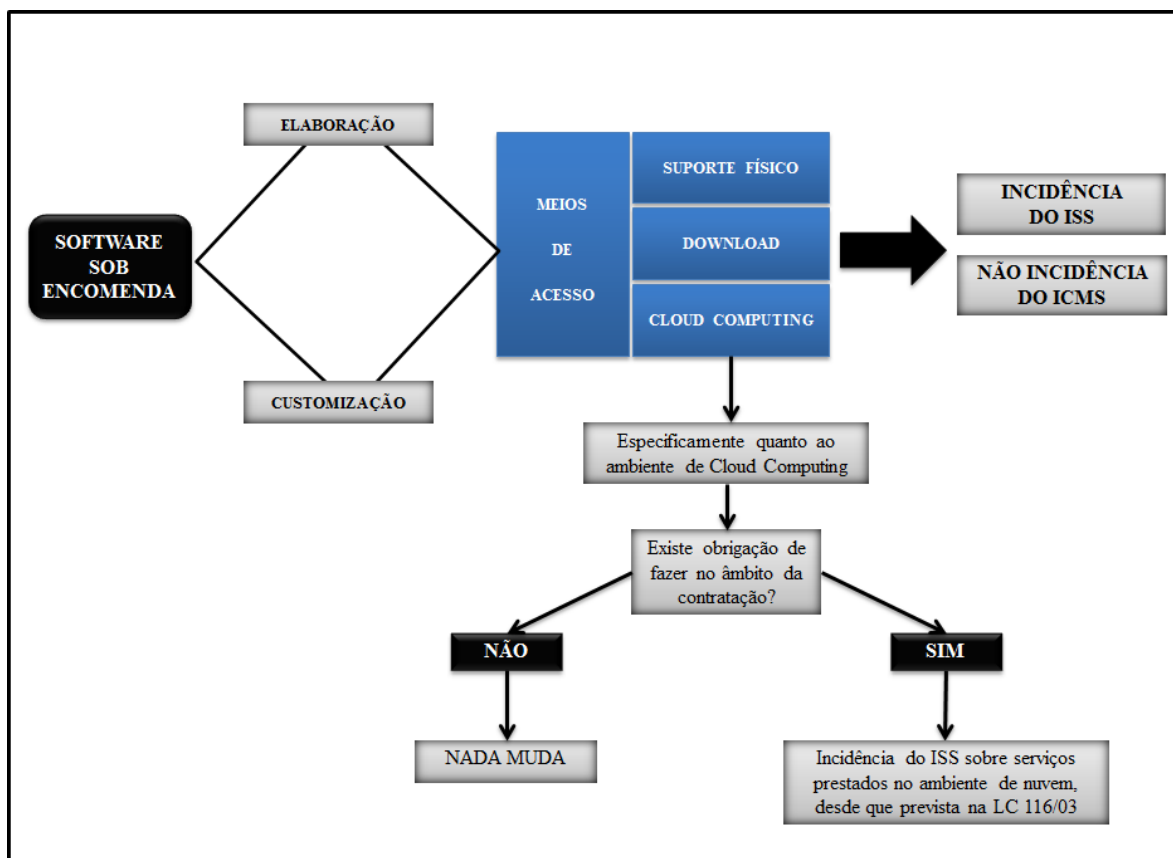
FLUXOGRAMA: TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE (“OBRIGAÇÃO DE DAR”)



Fluxograma 1 Tributação do Software (“Obrigação de Dar”)

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de fontes citadas

FLUXOGRAMA: TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE (“OBRIGAÇÃO DE FAZER”)



Fluxograma 2 Tributação do Software (“Obrigação de Fazer”)

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de fontes citadas

6. Conclusões

Ao final dos anos 90 e no início dos anos 2.000, a jurisprudência dos tribunais superiores se encarregou de fixar os referenciais que serviriam de base para discriminar os casos em que se está diante de um chamado “software de prateleira”, submetido ao pagamento do ICMS (desde que comercializado por meio de um suporte físico), aqueles relativos ao chamado “software sob encomenda”, passível de pagamento do ISS (como serviço de elaboração de programas de computadores).

Com o passar dos anos e fundamentalmente em razão da evolução tecnológica da indústria da informática, os conceitos utilizados pela jurisprudência para classificar os softwares a partir de suas espécies e em função de suas características comerciais foram ficando obsoletos e novos conflitos passaram a surgir.

Notadamente, a figura do *download*, ou transferência eletrônica de dados, por meio da qual os softwares passaram a ser transmitidos virtualmente entre fornecedor e usuário, constituiu o primeiro grande entrave à aplicação dos conceitos estratificados pela jurisprudência. Afinal, o software produzido em larga escala continuava a ser “comercializado” (licenciado, na verdade), mas, a partir de então, sem a figura do *corpus mechanicum*, consagrada pelos tribunais como elemento indispensável para caracterizar a existência de uma mercadoria e viabilizar a incidência do ICMS.

Mais recentemente, o surgimento da computação em nuvem (ou *cloud computing*) contribuiu para a condução dos debates sobre o assunto a um patamar ainda mais elevado. Neste caso, além de todas as negociações ocorrerem em ambiente virtual, o acesso aos softwares pelos usuários acontece normalmente por meio remoto, sem que haja a necessidade de transferência de dados e instalação do programa no computador do usuário.

Portanto, sob a perspectiva do ICMS, além de não haver transmissão de propriedade, não há bem corpóreo que manifeste a existência de uma mercadoria, e não há, também, a circulação do programa, outro elemento de fundamental importância para a materialização do imposto estadual.

No que se refere ao ISS, a questão que envolve a tributação da computação em nuvem também é bastante controvertida. Em primeiro lugar porque essa atividade não se encontra expressamente relacionada na lista de serviços tributáveis pelo imposto, definida na lei complementar constitucionalmente prevista. Adicionalmente, são tantas as variáveis contratuais existentes nesse ambiente de informática que não se pode afirmar sem ressalvas que toda e qualquer modalidade de computação em nuvem corresponderá a um serviço, conforme conceito constitucional respectivo.

Nesse contexto, ao invés de se ponderar a reestruturação dos impostos em comento, ponderando-se, também por essas razões (conflitos de competência), uma significativa reforma tributária, tanto os tribunais como os órgãos legislativos e executivos apenas tem se preocupado em adaptar antigos conceitos às novas formas operacionais do software. E o resultado disso, até aqui, é o aumento das incertezas atinentes ao cenário e, conseqüentemente, o aumento da insegurança jurídica que permeia o assunto.

De fato, a definição do tratamento tributário relativo ao software tem sido feita de forma empírica, a partir das características técnicas do segmento, sendo, em última análise, bastante diversificados (vão além da dicotomia consagrada pela jurisprudência entre *standards* ou “de prateleira” e os personalizados “sob encomenda”, fornecidos por “suporte informático”) os tipos de software e respectivos meios de acesso atualmente existentes. E a levar em conta a velocidade com que evolui a tecnologia, essa diversificação tende a se ampliar cada vez mais, dificultando, proporcionalmente, o exame realizado a partir do empirismo.

Essa abordagem conduz ao cenário de incertezas demonstrado ao longo do trabalho e reforça o casuísmo, compelindo à doutrina e à jurisprudência determinarem os padrões a ser seguidos para cada hipótese relativa ao segmento.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o caminho mais adequado para se tributar programas de computador não consiste na adoção de suas características técnicas como premissas qualificadoras de espécies a ser oneradas por um ou outro imposto. A solução está, essencialmente, em verificar o modo pelo qual tais programas são negociados a partir de seus pressupostos jurídicos.

Sendo avaliada a forma contratual pela qual o fornecimento de software é materializado, a definição da tributação estará devidamente alicerçada e as

peculiaridades técnicas – que até poderão ser consideradas – servirão como métodos auxiliares à definição do tratamento tributário mais adequado.

Associando-se, pois, os conceitos legais existentes – e extraídos do Direito Privado para fins de definir a competência tributária dos entes políticos – ao desenho negocial que respalda os programas de computador, haverá mais conforto jurídico e menos empirismo técnico para, enfim, se definir a incidência do ISS ou do ICMS sobre os negócios envolvendo o software.

Examinando-se a questão sob este ângulo, restou evidenciado, para fins de ISS, que a licença de software, negociada por meio de um contrato de cessão dos direitos de uso, revela, em seu âmago, uma obrigação de dar, razão pela qual não pode ser considerada como um serviço, que, para respectiva caracterização, requer que a atividade se traduza em uma obrigação de fazer. Da mesma forma, um contrato de licenciamento não reúne os requisitos necessários para a incidência do ICMS, eis que não se trata de negócio jurídico do qual decorra a transmissão de propriedade de mercadoria.

Em sendo assim, o licenciamento de programas de computador não deve se sujeitar incidência do ISS e nem do ICMS. Especificamente com relação ao ISS, o tema aguarda exame do STF em sede de repercussão geral (já reconhecida). Espera-se, nesse sentido, que o Tribunal reconheça a total dissonância entre o contrato de cessão de direitos de uso de programa de computador e uma prestação de serviço, resultando na determinação da inconstitucionalidade do item 1.05 da lista anexa à LC 116/03.

Enfrentando possíveis alegações no sentido de que o licenciamento de software ficaria incólume à incidência de qualquer tributo, concluímos pela possibilidade de instituição do imposto residual da União, constitucionalmente previsto, mas cuja competência, até hoje não foi exercida.

No que se refere à elaboração de um programa de computador – e também sua adaptação ou customização - realizada por encomenda de um terceiro, ela deverá ser, em regra, gravada pelo ISS. O desenvolvimento e a construção do programa constituem obra intelectual que reflete a criatividade e o esforço do profissional especializado, correspondendo, sem sombra de dúvida, a uma obrigação de fazer (“serviço”, propriamente dito). Além disso, a atividade encontra previsão expressa na lista de serviços anexa à LC 116/03 (item 1.04), cumprindo, assim, com os requisitos para que seja tributada pelo ISS.

Ainda com relação aos softwares elaborados ou adaptados sob encomenda, o item 1.04 da lista de serviços anexa à LC 116/03 não contempla ressalvas relativamente à incidência do ICMS sobre mercadorias ou materiais empregados na elaboração do programa de computador. Neste caso, em linha com o que determina o § 2º, do art. 1º, da LC 116/03, que estabelece que ressalvadas as exceções expressas na lista, os serviços nela mencionados não ficarão sujeitos ao ICMS – mesmo que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias - o serviço em apreço não deverá ser onerado pelo imposto estadual.

Especificamente no que tange ao software adaptado ou customizado, em decorrência do trabalho intelectual de um programador contratado para este fim, ele não pode receber o mesmo tratamento dispensado a um software padronizado, que não recebe qualquer tratamento posterior. Significa dizer que a pretensão dos Estados de tributar o software, equivocada por si só, assume contornos exagerados ao se pretender tributar, pelo ICMS, o serviço de customização do programa, nitidamente sujeito à incidência do ISS.

Em se falando do software padronizado (ou de prateleira), trata-se do objeto da produção intelectual do homem e não pode ser considerado como mercadoria comercializável, mas, sim, um direito, cuja autoria é protegida por lei.

Nesse sentido, não se comercializa o software em si, e sim o direito à sua exploração econômica.

Em outras palavras, não se trata, propriamente, da compra e venda de uma mercadoria, mas, sim, da transmissão de um direito de propriedade intelectual protegido por lei; e como o ICMS incide sobre a compra e venda de mercadorias, não há que se falar na incidência deste imposto no caso de uma cessão de direitos desta natureza.

O suporte físico relativo ao software representa tão somente o veículo necessário para que o software seja acessado pelo usuário, não tendo, a rigor, qualquer valor nessa relação negocial. O suporte físico é, na verdade, um “meio” para a obtenção do “fim” último do contrato, qual seja, o acesso ao software em si considerado. O mesmo ocorre com o download: a transmissão eletrônica dos dados é o meio pelo qual o usuário recebe o programa a ser explorado; porém, é o conteúdo programado, veiculado através do “download”, é que corresponde ao fim almejado pelas partes.

A disponibilização de um software a seu usuário por meio da transferência eletrônica de dados em nada deve alterar o tratamento tributário a ser dispensado ao negócio jurídico existente. A possibilidade de que o software seja entregue a seu usuário por download nada mais representa do que a evolução tecnológica do veículo necessário para que o programa saia dos servidores do fornecedor e chegue ao computador do destinatário.

O mesmo se pode dizer com relação à disponibilização de softwares “em nuvem”, meio mais evoluído de fornecimento de software que se tem conhecimento neste início de Século XXI.

Nesse modelo, não há meio físico a suportar o acesso ao software e não há mecanismo evidente de circulação deste bem imaterial, não havendo nem mesmo a transferência eletrônica de dados, de modo que o software em questão seja incorporado ao computador do usuário. No “cloud computing”, o programa permanece disponível para uso “na nuvem”, sem que haja quaisquer mecanismos de circulação entre fornecedor e respectivo usuário.

Em se tratando de um licenciamento de uso, por exemplo, por não se tratar de prestação de serviço nem de operação mercantil, não haverá incidência do ISS ou do ICMS.

De outra sorte, havendo efetivo interesse dos Estados de se tributar, pelo ICMS, o *download* de programas, e sendo objetivo dos Municípios tributar indiscriminadamente a computação em nuvem, isto é, sem verificar se determinada hipótese se amolda ou não ao conceito de serviço, a conclusão é inexorável e somente pode ser uma: partir-se do campo legislativo, promovendo-se alterações na estrutura constitucional dos impostos, que viabilizassem a inserção de novos modelos negociais nos conceitos necessários para se definir a tributação de uma determinada atividade.

7. Referência Bibliográfica

LIVROS, ARTIGOS E BIBLIOGRAFIA EM GERAL

ALECRIM, Emerson. O que é Cloud Computing (computação nas nuvens)? Disponível em <http://www.infowester.com/cloudcomputing.php>. (acessado em 9.12.2015).

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 20ª Edição. Saraiva: São Paulo, 2014.

ARMBRUST, Michael; FOX, Armando; GRIFFITH, Rean; JOSEPH, Antony D.; KATZ, Randy; KONWINSKI, Andy; LEE, Gunho; PATTERSON, David; RABKIN, Ariel; STOICA Ion; ZAHARIA, Matei. A View of Cloud Computing. Disponível em: http://delivery.acm.org/10.1145/1730000/1721672/p50-armbrust.pdf?ip=177.103.202.42&id=1721672&acc=OPEN&key=4D4702B0C3E38B35%2E4D4702B0C3E38B35%2E4D4702B0C3E38B35%2E6D218144511F3437&CFID=578878719&CFTOKEN=53663765&__acm__=1454068409_c4d68819a053dc0ea0eab47669f0d775. (acessado em 11.12.2015)

ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. In Sem lei específica e por abarcar diversas modalidades, cloud computing dificulta enquadramento tributário pelas empresas. Disponível em: <http://www.amcham.com.br/eventos/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2012/sem-lei-especifica-e-por-abarcar-diversas-modalidades-cloud-computing-dificulta-enquadramento-tributario-pelas-empresas>. Acesso em 24.3.2016.

ARZUA, Heron. Fabricação e Instalação de Elevadores – ICMS e ISS. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 49. São Paulo: Dialética: Outubro de 1999, p. 116-132.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros: São Paulo, 2000.

_____. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. 1ª Edição. São Paulo: RT, 1966.

_____. ICMS – Incorporação ao Ativo – Empresa que Loca ou Oferece em “Leasing” seus Produtos – Descabimento do ICMS. In Revista de Direito Tributário n. 52. São Paulo: RT, 1990, p. 73-85.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS - Locação e Leasing. In Revista de Direito Tributário n. 51, p. 57.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador. In Revista Forense, n. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS do Texto à Norma. Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ISS – atividade-meio e atividade-fim. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 5. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 1996, p. 72 -97

_____. ISS – Intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional. In Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 27-52.

BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo; LOPES FILHO, Osiris; ARZUA, Heron. Seminário sobre o regime tributário de modernos institutos de direito empresarial – ‘Leasing’ e ‘Merchandising’. Coordenação SUNDFELD, Carlos Ari. In Revista de Direito Tributário n. 38. São Paulo: RT, 1986, p. 184-208.

BARTHEM NETO, Hélio. LC 116/03 – Conflitos de Incidência entre o ISS e o IPI. In Revista Dialética de Direito Tributário n° 123. São Paulo: Dialética, 2005, p 31-46.

_____. Os requisitos processuais balizadores da admissibilidade de recursos e a aplicação dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil. In Revista Dialética de Direito Processual n. 153. São Paulo: Dialética, 2015, p. 69-80.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Lejus: São Paulo, 1998.

BERGAMINI, Adolpho. Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume 1 (ICMS), 3ª Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

BIFANO, Elidie Palma. O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BITTAR, Carlos Alberto. Contratos de Comercialização e Software. In Novos Contratos Empresariais. São Paulo: RT, 1997.

BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo. In ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003. Porto Alegre: Paixão Editores, 2013, p. 62-80.

BLUM, Renato Opice e VAINZOF, Rony. Aspectos Importantes da Lei do Software. Disponível em:
http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/2075/aspectos_importantes_da_lei_de_software
Acessado em 20.1.2016.

BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais da Incidência do ISS (Acepção do Termo Serviços, Serviços Gratuitos e Serviços Prestados sem Margem de Lucro) e sobre o Local de Pagamento do Imposto. In Revista Direito Tributário Atual n. 18. São Paulo: Dialética, 2004, p. 189-207.

BRIGAGÃO, Gustavo. IVA Único e Federal Deveria Substituir a Tributação Indireta no País. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mar-25/consultor-tributario-iva-unico-federal-deveria-substituir-tributacao-indireta> (acessado em 30.1.2016)

BRITO, Edvaldo. "Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária? In Revista Dialética de Direito Tributário n. 5. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 1996, p. 19-28

CANADO, Vanessa Rahal; BARTHEM NETO, Hélio. Momento é propício para uma reforma profunda na tributação indireta. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mai-21/momento-propicio-reforma-profunda-tributacao-indireta> (acessado em 30.1.2016).

CARRAZA, Roque Antonio. O ICMS na Constituição. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.

CEZAROTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet. In Internet e o direito na era virtual. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

CHIESA, Clélio. A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico? In Revista Fórum de Direito Tributário nº 2 (Ano 1). Belo Horizonte: Fórum, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre o Imposto Sobre Serviços. In Revista Direito Tributário Atual n. 29. São Paulo: Dialética, 2013.

DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os Softwares. In Revista de Estudos Tributários n. 99. Síntese: Porto Alegre, 2014, p. 27 a 51.

FERNANDES, Edison Carlos. Tributação na Internet. In Tributação na Internet. São Paulo: RT, 2001.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Afredo. ISS – A Taxatividade das Listas de Serviços Instituídas pelas Leis Complementares n. 56/87 e 116/2003 e os Serviços Bancários – Matéria Submetida à Sistemática dos Recursos Repetitivos do STJ. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 168. São Paulo: Dialética, 2009, p. 134-143.

GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. Tributação da Computação em Nuvem. In Informativo Jurídico Consulex, V. 26. Jul, 2012

GATES, Bill, MYHRVOLD, Nathan e RINEARSON, Peter. The Road Ahead. Estados Unidos da América: Penguin Group, 1995.

GOMES, Orlando. Contratos, 26 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A Tributação do Software no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____.ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. In ISS na Lei Complementar n. 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 141-156.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS x ISS: fabricação de embalagens sob encomenda; incidência do ICMS. In Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT n. 47, p. 179-208. Fórum: Belo Horizonte, 2010.

_____. Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. GRECO, Marco Aurélio. Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis. In Revista Direito Tributário Atual n. 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 166-178.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. Tributação do software no Brasil – ICMS, ISSQN, COFINS, PIS, IR e CIDE. In Revista Fórum de Direito Tributário nº 61 (Ano 11). Belo Horizonte: Fórum, 2013.

HOMSY, Leonardo; CUNHA, Isabel. Tributação de operações de aquisição de software via download. Acesso em 9.12.2015. Disponível em: http://www.camposmello.adv.br/pt_BR/novidades-recursos/ultimas-novidades/tributacao_de_operacoes_de_aquisicao_de_software_via_download.html.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JANSEN, Wayne; GRANCE, Timothy. Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing. NIST – National Institute of Standards and Technology. Special Publication 800-144. US Department of Commerce. Dezembro de 2011, p. 14. Disponível em: <http://dl.acm.org/citation.cfm?id=2206222>. (acessado em 28.12.2015).

JORGE, Valdemar Bernardo. As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de ‘Softwares’, Imunidade do Livro Eletrônico, ‘Internet’. In Direito Tributário Atual. Curitiba: Juruá, 2000, p. 321-367.

KRAKOWIAK, Léo e KRAKOWIAK, Ricardo. Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. In Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: RT, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a Locação ou Cessão de Direito. Disponível em <http://www.hugomachado.adv.br/>. Acesso em 26.2.2016.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Exegese do art. 155, § 2º, IX, “b”, da CF. In Revista Fórum de Direito Tributário n. 6,. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Parte Especial. Tomo XVI. São Paulo: RT, 1977.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: RT, 1975

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos, 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ICMS – Teoria e Prática, 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

NUNES, Rizzatto. Manual da Monografia: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese. 10ªed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

PATROCÍNIO, José Antonio. ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência, 2ª Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015

PELUSO, CEZAR (coordenador). Código Civil Comentado. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Manole, 2009

PEREIRA. Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral do Direito Civil (Vol. I), 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. Metodologia Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. Parte Geral das Obrigações. Vol II, 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 1965, p. 21, 43 e 44

SAAVEDRA, Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

SCHACH, Stephen R. Engenharia de Software: Os Paradigmas Clássico e Orientado a Objetos. Porto Alegre: AMGH, 2010

SCHARLACK, José Rubens. ISS e Cessão de Direitos. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). ISS LC 116/03. Curitiba: Juruá, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SIQUEIRA CAMPOS, Gustavo de. Não incidência do ICMS sobre importações realizadas a título de arrendamento mercantil. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2010-06-22T13:17:28Z-9296/Publico/Gustavo%20de%20Siqueira%20Campos.pdf.

SIQUEIRA CAMPOS, Roberto de. O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 10, p. 70 e 72. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Não-incidência de ICMS nas importações amparadas em contratos de arrendamento mercantil. In Repertório IOB de Jurisprudência n. 5/94. São Paulo: IOB, 1994, p 91-86.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio da Legislação Tributária. Resenha Tributária: São Paulo, 1975.

_____. Um caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a Pauta de Valores como Base de Cálculo do ICM. In Revista de Direito Público n. 11. São Paulo: RT, 1970, p. 13-32.

SOUSA, Flavio R.C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios. Disponível em:

https://www.academia.edu/783784/Computa%C3%A7%C3%A3o_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplica%C3%A7%C3%B5es_e_Desafios. Acesso em 18.3.2016.

SOUTO, Luísa de Brito Dutra. Da Subsunção da Contratação de Acesso a Softwares Disponibilizados em Nuvem (Softwares as a Service) às Hipóteses de Incidência do ICMS e ISS. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/4784> (acessado em 28.12.2015).

VARELA, Antunes. Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1977.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. Contratos em Espécie (V. 3). São Paulo: Atlas, 2013.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. Sistemática Constitucional do ICM – Conceito de Operação de Circulação – Não-incidência do tributo sobre produto confeccionado pela empresa para seu próprio uso. In Revista de Direito Público, n. 11. São Paulo: RT, 1970, p. 100-108.

WALD, Arnoldo. Base de Cálculo para Cobrança do ICMS nas Transferências de Armazéns para Filiais da Mesma Empresa. In Revista de Direito Público n. 19. São Paulo: RT, 1972.

DOCUMENTOS JURÍDICOS E NORMATIVOS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 100.779/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 112.947/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 115.103/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 882.461/MG.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 199.464-9/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 166.772/RS.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 224.760/RJ.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 540.829/SP.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 547.245/SC.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 144.795/SP

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 688.223/PR.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Auto de Infração n. 693.714 AgR/RJ.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4389.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 274.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula Vinculante 31.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 39.797-9/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 540.237/RJ.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.092.206/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.049.659/RS.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.102.838/RS.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.307.824/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.111.234/PR.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 216.967/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 39.457/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 123.022/RS.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 216.967/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 633.405/RS.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 222.001/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 32.547/PR.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 731.694/ MG.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.1.168.488/SP.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.428.563/ES.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.447.225/GO.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.280.329/MG.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo n. 1.279.303/RS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial n. 420.873/SC.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Acórdão n. 0051007-52.2012.8.26.0053.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Acórdão n. 1004053-57.2014.8.26.0053.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 5.934/RJ.

BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas. Processo DRT-13-479701/2003.

BRASIL. Prefeitura Municipal do Estado de São Paulo. Finanças e Desenvolvimento Econômico. Solução de Consulta n. 22/2014.

BRASIL. Prefeitura Municipal do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta n. 2.030/2000.

BRASIL. Prefeitura Municipal do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta n. 2.121/202.

BRASIL. Prefeitura Municipal do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta n. 2.160/2003.

BRASIL. Prefeitura Municipal do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta n. 11.814/2004.

BRASIL. Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta n. 691/1986.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ministério da Fazenda. Convênio ICMS n. 181 de 28.12.2015.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Decreto n. 7.842 de 11.9.2000.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Decreto n. 27.307 de 20.10.2000.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Decreto n. 36.296 de 29.7.2004.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais. Decreto n. 43.080 de 13.12.2002.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso. Lei n. 7.098 de 30.12.1998.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto n. 33.118 de 14.3.1991.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto n. 35.674 de 15.9.1992.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto n. 45.490 de 30.11.2000.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto n. 51.619 de 27.2.2007.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto n. 61.522 de 29.9.2015.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto n. 61.791 de 11.11.2016.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei n. 6.374 de 1.3.1989.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Projeto de Lei Complementar n. 171/2012.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei n. 8.198 de 15.12.1992.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei n. 6.374 de 1.3.1989.