

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ
CURSO DE DIREITO

VERA LÚCIA LIMA

**REFLEXÃO QUANTO À POSSIBILIDADE OU NÃO DE INCIDÊNCIA DE ICMS OU
DE ISS SOBRE *SOFTWARE* VIRTUAL**

SANTA RITA
2020

VERA LÚCIA LIMA

**REFLEXÃO QUANTO À POSSIBILIDADE OU NÃO DE INCIDÊNCIA DE ICMS OU
DE ISS SOBRE *SOFTWARE* VIRTUAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da
Paraíba como requisito para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Waldemar
Albuquerque Aranha Neto

**SANTA RITA
2020**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

L732r Lima, Vera Lucia.

REFLEXÃO QUANTO À POSSIBILIDADE OU NÃO DE INCIDÊNCIA DE
ICMS OU DE ISS SOBRE SOFTWARE VIRTUAL / Vera Lucia

Lima. - João Pessoa, 2020.

78 f.

Orientação: Waldemar de Albuquerque Aranha Neto.
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Software. 2. Download. 3. Incidência. 4. Imposto
sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. 5. Imposto
sobre Serviços de Qualquer Natureza. I. Aranha Neto,
Waldemar de Albuquerque. II. Título.

UFPB/CCJ

VERA LÚCIA LIMA

**REFLEXÃO QUANTO À POSSIBILIDADE OU NÃO DE INCIDÊNCIA DE ICMS OU
DE ISS SOBRE *SOFTWARE* VIRTUAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da
Paraíba como requisito para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Banca examinadora:

Data de aprovação: ____/____/____

Prof. Me.: Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. Me (Examinador)

Prof^a.Ma: (Examinadora)

AGRADECIMENTOS

A todos que de alguma forma colaboraram para a realização do presente trabalho e também para o término da graduação, mesmo que indiretamente.

Toda a minha gratidão ao querido orientador Professor Waldemar pela sua paciência, dedicação e por não ter desistido de mim.

Aos queridos docentes, discentes, familiares, amigos, colegas e a todos os trabalhadores do DCJ por terem agregado valores inestimáveis à minha caminhada como estudante e como pessoa.

Gratidão sempre!

Ao meu pai (*in memoriam*) pelo exemplo deixado.

A minha mãe por acreditar sempre em mim e por sua força.

Dedico.

RESUMO

Tal estudo tem por foco elaborar uma reflexão quanto à incidência ou não do ICMS ou do ISSQN sobre *software* virtual. Visto que diante dos avanços tecnológicos no universo da *internet*, os programas de computador, em grande parte, passaram a ser “obtidos” através de transferência eletrônica de dados (*download*). Surge então um impasse no mundo do sistema tributário nacional, qual seja, a qual imposto (ICMS ou ISSQN) cabe a incidência em operações que envolvam *software* “adquirido” por *download* via *internet*? Paralelamente a isto, começa a se configurar um cenário nebuloso para os contribuintes. Além disso, iniciam-se demandas referentes ao assunto, muitas ainda pendentes de julgamento de mérito. Com isso, o presente trabalho pretende demonstrar a impossibilidade de se tributar tal operação por ICMS e a possibilidade de tributação por ISSQN. No primeiro capítulo, abordam-se conceitos sobre *software*, mercadoria e serviço. Logo, no capítulo segundo, analisam-se os fatos geradores dos dois impostos e legislações pertinentes. E, por fim, no terceiro capítulo adentra-se na problemática ao discorrer sobre a impossibilidade de incidência de ICMS sobre operações que envolvam programas de computador e a possibilidade de incidência do ISSQN nestas operações. O presente estudo teve como base: posições doutrinárias quanto aos conceitos, análise de julgados, artigos, livros, publicações na internet, CF/88 e legislações relacionadas.

Palavras-chave: *Software. Download. Incidência. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.*

ABSTRACT

Such study aims to elaborate a reflection regarding the incidence or not incidence of the ICMS or ISSQN on virtual software. Since the technological advances in the internet universe, computer programs, in large part, started to be “obtained” through electronic data transfer (download). Then there is an impasse in the world of the national tax system, that is, which tax (ICMS or ISSQN) is incurred in transactions involving software “acquired” by downloading via the internet? Parallel to this, a cloudy scenario for taxpayers begins to take shape. Furthermore, demands are initiated on this matter, many of which are still pending judgment on the merits. With this, the present work intends to demonstrate the impossibility of taxing such operation by ICMS and the possibility of taxation by ISSQN. In the first chapter, concepts about software, merchandise and service are addressed. Then, in the second chapter, the generating facts of the two relevant taxes and legislation are analyzed. And, finally, in the third chapter, the problem is discussed while examining the impossibility of ICMS levy on operations involving computer programs and the possibility of ISSQN levy on these operations. The present study was based on: doctrinal positions regarding concepts, analysis of judgments, articles, books, publications on the Internet, CF / 88 and related legislation.

Keywords: Software. Download. Incidence. Tax on Circulation of Goods and Services. Tax on Services of Any Nature.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 ACERCA DE SOFTWARE E ALGUNS CONCEITOS	6
2.1 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O <i>SOFTWARE</i>	6
2.2 CONCEITO DE MERCADORIA.....	11
2.3 CONCEITO DE SERVIÇO.....	16
3 SOBRE O ICMS E O ISSQN E LEGISLAÇÕES PERMANENTES	20
3.1 FATO GERADOR DO ICMS	20
3.2 FATO GERADOR DO ISSQN	23
3.3 CONVÊNIO CONFAZ	25
3.4 LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.....	28
4 PROBLEMÁTICA ICMS X ISSQN: LICENCIAMENTO DE <i>SOFTWARE</i>	32
4.1 MATERIALIDADE	32
4.2 CONCEITO DE SERVIÇO X CONCEITO DE MERCADORIA	33
4.3 BEM VIRTUAL E ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL.....	35
4.4 PREMISSAS “CONSTITUCIONAIS”: ENCOMENDA E PERSONALIZAÇÃO	44
4.5 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626/SP/1998	48
4.5.1 “Atores” envolvidos na operação de licenciamento.....	51
4.6 QUANTO À CONSIDERAÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> POR <i>DOWNLOAD</i> (ADI – MC 1.945 MT).....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62

1 INTRODUÇÃO

Devido aos avanços tecnológicos empreendidos no universo da *internet*, verificou-se um aumento significativo nas transações virtuais. Com isso, produtos que eram somente comercializados através de estabelecimentos físicos, passaram também a ser transacionados por meio virtual através da *internet*. Neste amplo seguimento, há de se considerar o *software*, dito programa de computador, que faz a ponte entre o usuário e a máquina. Seria a “alma” do equipamento, pois sem ele de nada valeriam as altas tecnologias implementadas neste aparelho. Dada à relevância deste assunto na atualidade em função da grande necessidade de utilização pela sociedade dos equipamentos cujo *software* se faz essencial, surge, então, o conceito de *software*, através do artigo 1º da Lei 9.609/98.¹

Mesmo diante da incerteza quanto à natureza jurídica do *software*, o que aconteceu foi a manifestação quanto à incidência dos impostos referentes às operações cujos elementos principais se caracterizam por *softwares* virtuais, especificamente o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e o ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

Dessa forma, em referência ao ISS, é sabido que se trata de um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, competência esta dada pela Constituição Federal de 1988 através do inciso III, artigo 156². Em que os serviços são definidos através da Lei Complementar 116/2003³. E com relação ao ICMS, também é conhecido por se tratar de imposto de competência dos Estados, previsto no inciso II do art. 155 da CF88. Tendo sua regulamentação através da Lei Kandir⁴

¹ BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 02 dez. 2019.

² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

³ BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

⁴ BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 11 out. 2019.

Porém, há de se ressaltar o conflito existente na tributação de *software* entre os impostos supramencionados, especificamente na situação de *software* transacionados mediante internet, o dito *software* virtual.

Em 1999, o STF firmou o entendimento de que a incidência do ICMS é legítima em relação ao *software* dito prateleira, aquele produzido em larga escala e vendido no varejo fisicamente. No entanto, o impasse se formou a partir do momento que os programas de computador começaram a ser vendidos virtualmente. Com isso, os Estados, em 2015, através do Convênio celebrado pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) 181/2015⁵, resolvem conceder redução de base de cálculo do ICMS nas operações com *software*, programas, jogos eletrônicos e assemelhados oferecidos por qualquer meio, inclusive através de transferência eletrônica de dados. Vê-se nitidamente que os Estados vinham perdendo arrecadação nessas operações, visto que o entendimento do STF foi tão somente sobre *software* de prateleira. Na verdade, os Estados, com esse convênio, demonstrou estar em competição com os Municípios, pois a redução de base de cálculo acarreta em carga tributária de no mínimo 5% equivalente a carga tributária do ISS. Em 2016, a Lei Complementar 116/2003⁶ foi alterada pela Lei Complementar 157/2016⁷ incluindo o item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, o qual dispõe sobre o oferecimento de áudio, vídeo, imagem e texto via internet, ou seja, abarcando a incidência do ISS. E, por fim, para aumentar mais ainda a polêmica, em 2017, os Estados decidem, mediante Convênio 106/2017⁸ celebrado pelo CONFAZ, disciplinar a cobrança de ICMS nas

⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015.**

Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Brasília, DF: O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2015]. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em 01 nov. 2019

⁶ BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

⁷ BRASIL. **Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em 20 out. 2019.

⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017.**

Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF: O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2017]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em 01 nov. 2019

situações em que as mercadorias e os bens digitais sejam comercializados via transferência de eletrônica de dados.

Com isto, o presente trabalho tem por escopo apresentar uma reflexão sobre a possibilidade ou não de incidência do ICMS ou do ISS sobre *software* digital ou virtual. Longe de pretender esgotar o assunto, mas sim trazer à tona esta temática que já causou e vem causando controvérsias tanto no mundo dos operadores e estudiosos do direito como na sociedade, especificamente entre os contribuintes.

A insegurança jurídica vem tomando tal proporção que alguns profissionais da área de consultoria jurídica em direito tributário vêm orientando os contribuintes a recolher um imposto, no caso o ISSQN, pois consta a previsão de incidência deste imposto em operações que envolvam *software* “adquirido” através de transferência eletrônica (*download*), especificamente no item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003⁹, e ao mesmo tempo a provisionar o valor referente ao ICMS. Isto tudo se deve em grande parte também pela existência de demandas junto ao Judiciário que ainda não foram solucionadas em definitivo. E ressalte-se que há demanda que não é recente, como é o exemplo da ADI – MC 1.945 MT¹⁰, pois doze anos (de 1998 a 2010) se passaram para apenas se decidir liminarmente.

Além disso, tramitam no STF três ações diretas de inconstitucionalidade referentes ao questionamento da incidência de ICMS sobre *software* (5576, 5659 e 5958), a primeira, referente à legislação do Estado de São Paulo, a segunda, referente à legislação do Estado de Minas Gerais e a terceira referente ao Convênio 106/2017¹¹, o qual faz previsão de incidência

⁹ BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 – Mato Grosso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. [...]. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. [...]. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti, 26 de maio de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em 04 jan. 2020.

¹¹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF: O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2017]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em 01 nov. 2019

do ICMS em operações que envolvam *software* “adquirido” por meio de transferência eletrônica de dados. Além disso, há o Recurso Extraordinário 688.223¹², referente à incidência do ISS sobre *software*, no qual foi reconhecida apenas a repercussão geral sobre o tema, também, a espera de julgamento.

Isto posto, o método de abordagem foi o dedutivo e nos métodos de procedimento foram utilizados o interpretativo e o comparativo. Logo, o presente estudo foi dividido em três capítulos, a saber: Acerca de *software* e alguns conceitos; sobre o ICMS, o ISSQN e as legislações pertinentes e Problemática ICMS x ISSQN: licenciamento de *software*. Tal pesquisa tem o principal escopo analisar a incidência ou não do ICMS ou do ISSQN em operações que envolvam *software* virtual e a mesma foi elaborada mediante pesquisa bibliográfica. Sendo assim, o material bibliográfico abarcou livros, artigos científicos, legislação pátria, teses, dissertações, monografias. Integram também materiais impressos e eletrônicos que foram examinados em bases de dados online e/ou em bibliotecas virtuais.

Deste modo, no primeiro capítulo serão abordadas algumas considerações acerca de *software* e de conceitos de mercadoria e serviços. Tais conceitos são relevantes para fins de se desenhar a fronteira entre mercadoria e serviço, que se comporá como um dos alicerces para identificar a incidência ou não dos impostos em questão.

Já no segundo capítulo, serão descritos os fatos geradores do ICMS e do ISSQN à luz da CF/88. Também neste mesmo capítulo, serão perscrutadas as legislações atinentes à discussão, objeto do presente trabalho, especialmente, no caso do convênio e em relação LC nº 116/2003 serão evidenciados os respectivos alcances permitidos pela Lei Maior.

Adiante, no terceiro capítulo, adentrar-se-á na problemática propriamente dita ao aludir sobre a questão da materialidade, a confrontação que se apresenta entre os conceitos de mercadoria e serviço, a inexistência ou não de bem virtual, a necessidade ou não de alteração no texto constitucional, os requisitos personificação e encomenda, e, por fim, a abordagem de alguns julgados (RE 176.626/SP e ADI – MC 1.945/MT) no sentido de se ter conhecimento do atual posicionamento da corte maior sobre o assunto em questão.

Nesse diapasão, foram formuladas algumas hipóteses: discutir a possibilidade ou não de incidência do ISS ou do ICMS sobre o *software* digital; corroborar os impasses provocados

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral 590 no RE nº 688223**. Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Relator: Min. Luiz Fux, 20 de fevereiro de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590>. Acesso em 27 jan. 2019.

pela discordância doutrinária, bem como jurisprudencial no que diz respeito a incidência do ISS ou do ICMS sobre o *software* digital.

Frise-se que foram levantadas as posições doutrinárias sobre as questões que compõem o embasamento do presente trabalho através de livros, teses, artigos e publicações dispostas na *internet*, além da leitura da Lei Maior e respectivas legislações relacionadas.

2 ACERCA DE SOFTWARE E ALGUNS CONCEITOS

2.1 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O *SOFTWARE*

De acordo com Alberto Macedo¹³ (2017, p. 57), muitos dos questionamentos vêm surgindo devido à grande velocidade de avanço da tecnologia da informação e com isso cada vez mais o *software* vem se descorporificando, o que repercute na incidência tributária, especificamente na ocorrência dos impostos sobre o consumo, como o ICMS ou ISSQN. Nesse sentido, Alberto Macedo esclarece¹⁴:

O *software* começou corporificando em disquetes, desmaterializou-se no *download*, e agora sequer é necessário que seja instalado no computador do contratante do serviço, sendo, atualmente, na verdade, apenas um dos vários serviços negociados em um pacote que o mercado costuma denominar “solução”, cujo exemplo maior é o *Software as a Service – SaaS*.

Sérgio Pinto Martins¹⁵ detalha um bom exemplo do que seria o *Software as a Service – SaaS*, o *streaming*:

Streaming é uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) por intermédio de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar *downloads* do está se vendo e/ou ouvindo. A máquina recebe as informações ao mesmo tempo em que as repassa ao usuário. *Stream* é fluxo, corrente. *Streaming* é a transmissão de um certo conteúdo.

Diante do exposto, Alberto Macedo¹⁶ salienta a necessidade de se expor a concepção, à luz da CF/88, de mercadoria e de serviço de qualquer natureza com o objetivo tributário. Inevitavelmente, deve-se versar sobre o poder de tributação dos Estados e dos Municípios frente às limitações legais e constitucionais, especificamente quantos aos impostos ICMS e ISSQN.

Luciano Garcia Miguel¹⁷, em sua tese de doutorado, levanta essa problemática quanto ao conflito de competência para tributar as operações que envolvam mercadoria e prestação de serviços para fins de incidência do ICMS ou do ISSQN:

¹³ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 57.

¹⁴ MACEDO, loc. cit.

¹⁵ MATINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.201.

¹⁶ MACEDO, op.cit., p.57.

¹⁷ MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese da incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 114.

Não é superlativo dizer que, entre as inovações tecnológicas das últimas décadas, a informática e, especialmente, a internet impuseram uma profunda alteração nas relações sociais e econômicas. E, se já havia grande dificuldade em dirimir conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS no “mundo real”, o “mundo virtual” trouxe problemas ainda mais complexos para serem solucionados.

Alberto Macedo¹⁸ observa que tanto o texto constitucional como o legal são dinâmicos, ou seja, comportam modificação conforme novos contextos. No entanto, como no caso do ICMS e ISSQN, um conceito não pode evoluir enquanto com outro fizer concorrência e este declinar, pois ambos se delimitam.

Roque Antonio Carrazza também pontua a necessidade de atualização da legislação tributária, em especial o Código Tributário Nacional¹⁹

IV – Por todos esses motivos, o Código Tributário Nacional pode, sim, ser atualizado, até para que se afastem algumas discrepâncias entre ele e a Constituição de 1988.

Também alguns novos artigos nele podem e devem ser introduzidos, para ajustá-lo aos novos tempos. Entenda-se melhor: há cinquenta anos não se cogitava sequer de operações mercantis efetuadas por meio de *Internet* ou de cessões onerosas do direito de uso de *software* – só para dar dois exemplos. Ora, é justamente para adaptar este diploma normativo às recentes mudanças tecnológicas que ele carece de alguns ajustes.

Nessa direção, Alberto Macedo²⁰ diz que “É justamente o que ocorre na fronteira entre os conceitos de “mercadorias” e de “serviços de qualquer natureza”, tributados respectivamente pelo ICMS-Mercadoria e pelo ISS”.

Essa correlação pode ser verificada na CF/88 em seu artigo 156, inciso III, o qual diz: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Como também no art. 155, § 2º, IX, b, a saber²¹:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX – incidirá também:

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

[...]

¹⁸ MACEDO, op. cit., p.58.

¹⁹ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.849.

²⁰ MACEDO, op. cit., p.58.

²¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

Leandro Paulsen²² corrobora essa interdependência entre os impostos citados e aponta algumas súmulas do STJ referente ao assunto:

O ICMS e o ISS, como regra, são mesmo excludentes um do outro: “ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS” (voto da Ministra Ellen Gracie na ADI 4.389). Veja-se a Súmula 274 do STJ: “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares”. Também a Súmula 167 do STJ: “O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS”. Outro entendimento, consolidado na Súmula 163 do STJ, é no sentido de que: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

No entanto, o supramencionado professor lembra que há ressalvas na Lei Complementar 116/2003 (, em que há a incidência do ISSQN sobre o serviço prestado excetuando-se as mercadorias utilizadas, as quais ficam sujeitas ao ICMS (ex.: itens 7.02 e 14.01).

No mesmo sentido, Kiyoshi Harada assevera essa correspondência ao citar o art. 1º, § 2º da Lei Complementar 116/2003 e os artigos 155, II e 156, III da CF/88:²³

O § 2º do art. 1º, ainda que amplie a competência impositiva municipal, respeita tanto a restrição constitucional do art. 156, III, c/c art. 155, II da CF, como também o poder impositivo estadual previsto na letra *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta Magna.

O professor Alberto Macedo²⁴ menciona que o significado legal de *software* se encontra no art. 1º da Lei 9.609/1998, a qual “dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências”:

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 natureza, 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.

Em que o estudioso acertadamente define programa de computador como *software*. E ele constata que quanto à “comercialização do *software*”, o art. 9º da lei citada acima dispõe que a utilização de programa de computador, ou seja, de *software*, no Brasil será alvo de contrato de licença e não de compra e venda, seja transacionado fisicamente, através de *download* ou mesmo pela *internet*.

²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 385-386.

²³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p.580.

²⁴ MACEDO, op. cit., 59.

Segue o art. 9º da Lei 9.609/1998²⁵:

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. 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 do seu uso.

Nesse seguimento, Alberto Macedo²⁶ fundamenta seu entendimento através do art. 7º, XII, da Lei 9.610/1998, diploma este que “altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências”, ao dizer que o programa de computador ou *software*: “ele se apresenta como uma obra intelectual protegida, uma criação do espírito, expressa por qualquer meio ou fixada em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro”, em conformidade com o art. 7º, XII, da supracitada lei²⁷:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:
[...]
XII - os programas de computador;
[...]

Além disso, o professor adverte que não se pode confundir “licença de uso com alienação do direito autoral” e cita as palavras de Fábio Ulhoa Coelho²⁸, em que este faz a distinção:

Enquanto “na licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio”; na cessão de direito autoral, “o titular da propriedade intelectual referente ao *software* (cedente) transmite-a a outrem (cessionário), mediante remuneração, deixando de ser, assim, o proprietário”.

O autor Fábio Ulhoa Coelho²⁹ conclui:

Quando o consumidor ‘adquire’, no mercado, o *software* de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, **juridicamente falando**, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos. (grifo nosso).

²⁵ BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 02 dez. 2019.

²⁶ MACEDO, op. cit., p. 60.

²⁷ BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em 28 out. 2019.

²⁸ COELHO, 2016 apud MACEDO, 2017, p.60).

²⁹ COELHO, 2016 apud MACEDO, 2017, p.60).

O professor Macedo ³⁰ demonstra que o *software* não é objeto de compra e venda, dentro de uma perspectiva jurídica, pois não há transferência de titularidade no uso do programa de computador, pois ele enfatiza que do contrário seria um paradoxo, uma vez que, ou se transmite a propriedade ou se autoriza o uso, o que neste caso não há a transferência de titularidade.

Tais conclusões feitas pelo douto são muito importantes no sentido de embasar a definição de um bem considerado como mercadoria, pois ele assevera que uma cessão de uso não se equivale a uma venda de produto, ao se olhar pelo prisma jurídico.

O professor Alberto Macedo ³¹ faz um confronto do *software* com o livro e com a música, pois ele constata que, diferentemente do *software*, tanto a música como o livro necessitam de um suporte físico para serem apreciados.

Seguem as palavras de Macedo ³²:

O mesmo raciocínio se aplica ao disco de músicas, desde o vinil até o DVD, passando pelo CD e pelo videodisco, suportes esses que eram necessários para se ouvir as músicas. Não é o que acontece com o *software*, onde o suporte físico (CD, DVD, *pendrive* etc.) nunca teve como função propiciar a visualização e utilização do *software* no próprio suporte.

Em seu artigo, Macedo faz uma breve análise sobre a evolução tecnológica no que concerne ao transporte do *software*, “[...] o *software* evoluiu bastante em compactação do espaço de armazenamento, e conseqüentemente em capacidade de armazenamento de dados nesse mesmo suporte físico”³³. Logo, ele menciona os suportes físicos e seus avanços ao longo do tempo em termos de capacidade de armazenamento, tais como: disquete, CD (*compact discs*), DVD (*Digital Versatile Discs*), cartão de memória e, por fim, o *pendrive*. Em seguida, o estudioso discorre sobre a evolução da *internet*, que progressivamente se torna melhor e com uma capacidade maior de transmissão de dados. Assim, nas palavras do professor³⁴: “[...] foi crescente a possibilidade de concretização de negócios jurídicos envolvendo bens digitais por *download* desses bens por intermédio da *internet*”.

Atualmente, como enfatiza o professor, os suportes físicos vão se tornando ultrapassados porque não se fazem mais necessários na transferência de um *software*, basta apenas o uso da *internet*. E, cada vez mais a inserção do *software* nos computadores e afins se torna menos necessário.

³⁰ MACEDO, op. cit., p.60.

³¹ MACEDO, op. cit., p.61.

³² MACEDO, loc. cit.

³³ MACEDO, loc. cit.

³⁴ MACEDO, op. cit., p.62.

A seguir, nos dizeres de Macedo³⁵:

Basta a utilização da Internet não só para a transferência dos arquivos desses programas, mas também para a utilização desses programas, ainda que não instalados em nossas máquinas, ou seja, remotamente, atrelados a diversos outros serviços, no que se convencionou chamar de “nuvem”.

Posteriormente, o estudioso cita alguns serviços que são disponibilizados pelos provedores de computação em nuvem. E, sem demora, elucida-os e exemplifica-os, dentre eles: o *Infrastructure as a Service – IaaS* (Infraestrutura como Serviço), o *Platform as a Service – PaaS* (Plataforma como um Serviço) e o *Software as a Service – SaaS* (Software como um Serviço).

A categoria *SaaS* é a que mais importa ao presente trabalho. Isto posto, Manoel Veras³⁶ faz a diferenciação entre o *software* tradicional e o *software* no modelo *SaaS*, naquele há o licenciamento vitalício (*software* instalado na máquina do consumidor) e neste o formato é:

baseado no uso: cobra-se do cliente apenas as transações de serviço usadas. Existe também o modelo familiar da assinatura cuja base é o tempo: o cliente paga uma taxa fixa, por estação, por um determinado período, por exemplo, mensal ou trimestral, durante o qual terá direito ao uso ilimitado do serviço

2.2 CONCEITO DE MERCADORIA

Primeiramente, seguem alguns significados de mercadoria dados pelo dicionário brasileiro de língua portuguesa: “qualquer bem que pode ser comprado ou vendido; mercancia, veniaga 2 comércio realizado entre negociantes ou mercadores; mercancia”³⁷. Segundo o professor Macedo³⁸, há duas premissas para o conceito dado às mercadorias, que são eles: intrínseco, que é a sua materialidade e extrínseco, que faz referência a seu destino. Ele assevera que não se pode confundir mercadoria com circulação de mercadoria, pois esta faz alusão ao ato de fazer circular uma mercadoria, em termos jurídicos.

Paulo de Barros Carvalho³⁹ informa que é de grande relevância a destinação da mercadoria:

³⁵ MACEDO, loc. cit.

³⁶ VERAS, Manoel. **Cloud Computing – Nova Arquitetura TI**. Rio de Janeiro. Editora Brasport, 2012, p. 198.

³⁷ MERCADORIA. In: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Brasil: Michaelis. 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/mercadoria/>. Acesso em: 14 nov. 2019.

³⁸ MACEDO, op. cit., p. 66.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 648.

É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributo de mercadoria.

Macedo⁴⁰ lembra que não diz respeito se o destinatário da mercadoria é ou não comerciante e sim quanto “à característica finalística de ser posta em comércio”. O professor aponta que: “Quando de posse do comprador, se este comprador for consumidor final da mesma (ou seja, não irá revendê-la), perde o status de mercadoria”.

Há, no entanto, discordância no meio doutrinário quanto à destinação da mercadoria, segundo o auditor. Ele diz que Guilherme Cezaroti reafirma esse dissenso através do que ele designa em “subjetividade na definição de mercadoria”, pois alguns autores entendem que não há incidência de ICMS na importação de produtos que tenham como destinação o ativo fixo da empresa. No entanto, o professor Alberto discorda e cita as palavras de Alcides Jorge Costa:⁴¹

considerar o elemento subjetivo do recebedor da coisa e considerá-la mercadoria segundo a destinação que ele tencionasse dar-lhe equivaleria a considerar não sujeitas à tributação todas as vendas de varejo que, em princípio, são feitas a consumidores.

Portanto, segundo o autor, o entendimento de não cabimento do ICMS no caso de importação de mercadoria com a finalidade de compor o ativo fixo da empresa desvirtua o sentido extrínseco dado a ela, que é a destinação, a qual colabora para a formação da caracterização do que seja mercadoria.

Seguem as palavras de Macedo,⁴² as quais elucidam quaisquer obscuridades:

A destinação para o comércio não se refere ao que o destinatário dessa mercadoria fará com a mesma após adquiri-la, se a destinará ou não a uma revenda posterior; e sim se refere à roupagem jurídica que esse bem adquire no momento em que está à disposição (por exemplo, numa vitrine ou num estoque), em condições de ser objeto de negócio jurídico relativo à circulação de mercadoria.

Ao partir para o critério intrínseco da mercadoria, a qual concorre, também, para a definição de mercadoria, o autor indica que se faz necessária a tangibilidade.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho declara que: “o conceito de mercadoria exprime coisa móvel, corpórea e que está em comércio”⁴³.

José Eduardo Soares de Melo⁴⁴ apesar de incluir como mercadoria a mercadoria dita “virtual”, faz observação num outro parágrafo ao dizer que:

⁴⁰ MACEDO, op. cit., p.66.

⁴¹ COSTA, apud MACEDO, 2017, p. 67-68.

⁴² MACEDO, op. cit., p. 66.

⁴³ CARVALHO, op. cit., p.648.

Este bem “digital” não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II e § 3º), de mercadoria, além do que o respectivo “*software*” representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa.

Melo lembra que o STF, em sede de ADI nº 1.945 Mato Grosso (em sede de cautelar, pois não fora decidido ainda o mérito), decidira por considerar os *software* sob a incidência de ICMS, não importando se é bem corpóreo ou não. O que Melo rebate, ao dizer que: “Os conceitos de “circulação”, “operação” e “mercadoria” permanecem vinculados, devendo os intérpretes e os destinatários do ICMS compreendê-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência”⁴⁵.

Hugo de Brito Machado declara que⁴⁶:

Mercadorias são *coisas móveis*. São *coisas* porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas *móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias.

E ainda assevera:

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para a venda.⁴⁷

Num outro sentido e já se aprofundando na problemática da incidência ou não de ICMS em *software* digital ao se respaldar no entendimento do STF acerca do assunto em 2010 (lembrando que o mérito dessa ação não fora julgado ainda), Ricardo Alexandre afirma que⁴⁸:

Atualmente, não se pode afirmar que somente estão compreendidos no conceito de mercadoria os bens **corpóreos** (fisicamente tangíveis), uma vez que o Supremo Tribunal Federal entendeu que **o ICMS incide sobre a comercialização de *software*, mesmo quando a aquisição é feita mediante transferência eletrônica de dados** (*download* pela internet, por exemplo), sem que haja uma base física que caracterize o “*corpus mechanicum* da criação intelectual” (ADIMC 1.945/MT, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 26.05.2010). Assim mesmo se tratando

⁴⁴ MELO. José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p.19.

⁴⁵ MELO, loc. cit.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.377-378

⁴⁷ MACHADO, loc. cit.

⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 713.

claramente de um bem **incorpóreo**, a comercialização em larga escala é suficiente para a caracterização do *software* como mercadoria, quer ele seja entregue ao adquirente gravado em uma base física (CD, DVD), quer seja disponibilizado mediante transferência eletrônica de dados. (grifo do autor).

Vale registrar as palavras de Sérgio Pinto Martins⁴⁹ sobre o conceito de mercadoria ao relacionar com circulação, vinculação esta onde José Eduardo Soares de Melo destaca (2018, p. 19)

Mercadoria vem de mercar, mercador, que é a pessoa que compra o bem material para revenda, com o fito de lucro. A mercadoria, é, portanto, bem material na etapa da circulação econômica. Waldemar Ferreira afirma que mercadorias são as coisas móveis que se compram e se vendem, por atacado ou varejo, nas lojas, armazéns, mercados ou feiras. Ensina J. X. Carvalho de Mendonça que a coisa “passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante, por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor”. O bem que sai da etapa econômica da circulação e entra na propriedade do consumidor não é mercadoria.

Kiyoshi Harada faz uma conexão do conceito de mercadoria com o direito privado através do Código Tributário Nacional, especificamente o art. 110:⁵⁰

O importante é salientar que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada de mercadoria quando destinada à comercialização, segundo a doutrina tradicional. Por isso, o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante no Direito Tributário. Como o texto constitucional adotou o conceito tradicional de mercadoria para definir a competência impositiva estadual, nenhuma lei tributária poderá conceituá-la diferentemente (art. 110 do CTN).

Segue o artigo 110 do Código Tributário Nacional:⁵¹

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.

No mais, o autor supramencionado numa publicação mais recente⁵²:

A palavra mercadoria tem origem latina. Vem de mercatura. Conforme Pedro Nunes, é “toda coisa móvel, corpórea ou incorpórea, apreciável e transmissível, capaz de constituir objeto de comércio ou de especulação: os frutos e produtos da natureza, em espécie ou manufaturados, títulos de crédito, marcas de fábrica etc.”. Ao contrário do atual ICMS, o antigo ICM tributava somente a mercadoria como bem corpóreo. Agora, a energia elétrica é submetida à tributação pelo Estado por meio do ICMS.

⁴⁹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p.336-337.

⁵⁰ HARADA, op. cit., p.531.

⁵¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 29 nov. 2019.

⁵² HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p.17.

E ainda acrescenta trazendo à tona a importância da destinação da mercadoria:⁵³

Entre um bem corpóreo, um objeto ou coisa e uma mercadoria não há diferença do ponto de vista substancial, apenas quanto à sua destinação. Um bem material, objeto ou coisa, uma vez destinado à venda, ou seja, submetido ao ato de mercancia, toma o nome de mercadoria. Uma caneta, por exemplo, é mercadoria para o lojista que a vendeu, mas é mera coisa ou objeto para mim que a adquiri para uso próprio.

Luciano Amaro vai mais além sobre a impossibilidade de o direito tributário alterar conceitos utilizados para fins de alargar a competência tributária⁵⁴:

Como se vê, o art. 110 do Código Tributário Nacional, explicita na sua literalidade, *somente um dos ângulos da questão*. Não são apenas os *conceitos de direito privado* que a lei tributária não pode modificar, quando tais conceitos tenham sido empregados na definição de competência. Nenhum conceito (quer do direito privado, quer do direito público; quer seja conceito jurídico, quer seja conceito extraído do léxico) conceito empregado na fórmula que delinea cada esfera de competência pode ser modificado pela *lei tributária* para o efeito de *ampliar* essa esfera de competência.

O doutrinador destaca que o art. 110 é direcionado ao legislador para fins de delimitar a competência tributária e não ao intérprete.⁵⁵

Luciano Amaro finaliza ao dizer que para fins de incidência, a lei pode até diminuir o campo de atuação do conceito, mas jamais alargar tal conceito:⁵⁶

Embora não expressamente dito, a lei que institui tributo pode reduzir, para fins de incidência, o alcance do conceito utilizado para definir a competência tributária. O que se lhe veda é ampliar seu campo de competência; isso nada tem a ver com a delimitação de um menor campo de incidência, mediante redução do alcance de um conceito utilizado para definir o espaço (maior) em que poderia exercer a competência tributária.

Por fim, num outro sentido, vale registrar as palavras de Luciano Garcia Miguel⁵⁷ em sua tese de doutorado referente aos conceitos do direito privado utilizados pela Constituição, pois para ele:

O significado adotado pela Constituição, portanto, não precisa, necessariamente, ser equivalente ao adotado no Direito Privado. O intérprete poderá chegar à conclusão de que o sentido de determinado dispositivo constitucional é diverso daquele utilizado no âmbito do Direito Privado, devendo, certamente, apontar as justificativas que levaram a essa interpretação. A legislação infraconstitucional é, certamente, relevante para fornecer elementos indicativos do significado dos termos utilizados na Constituição, mas não pode ser utilizada como argumento para impor que a interpretação constitucional seja efetuada no sentido por ela preconizado.

⁵³ HARADA, loc. cit.

⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.128.

⁵⁵ Ibid., p.250.

⁵⁶ Ibid., p.251.

⁵⁷ MIGUEL, op. cit., p. 164-165.

Em síntese, o intérprete pode utilizar a legislação infraconstitucional como um elemento para determinar o sentido do texto constitucional, juntamente com outros, como a posição da doutrina e da jurisprudência.

Cabe fazer uma observação quanto às palavras do doutorando de que com esse pensamento, no qual se possa interpretar os conceitos advindos do direito privado de forma mais ampla, não se submetendo a esta vertente do direito ou até diverso do pretendido por este, certamente possibilitaria uma maior insegurança jurídica e lembrando que, esta opção seria totalmente contra o que preconiza o art. 110 do CTN.

Por ora, faz-se relevante apresentar as palavras do atual ministro do STF, Luis Roberto Barroso, sobre a magnitude dos fundamentos e princípios constitucionais nos diversos ramos do direito.⁵⁸

[...] a ideia de constitucionalização do Direito está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material axiológico se irradia, com força normativa, por todo ordenamento jurídico. (...) Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional.

Por fim, seguem as palavras da professora Carla Eugenia Caldas Barros, em seu artigo sobre “E afinal, *software* é mercadoria ou não?” sobre a responsabilidade que tem o aplicador do direito.⁵⁹

Dentro deste novo cenário, cabe ao intérprete estar sempre atento à hermenêutica, de modo que toda ela ocorra conforme a constituição. A interpretação constitucional também deve ser adequada ao paradigma do Estado Democrático de Direito, de modo que “requer-se do aplicador do Direito que tenha claro a complexidade de sua tarefa de intérprete de textos e equivalentes a texto, que jamais a veja como algo mecânico”.

2.3 CONCEITO DE SERVIÇO

Expostas algumas considerações doutrinárias referentes à conceituação de mercadoria, adentra-se ao conceito de serviços, tão importante quanto aquele para fins de enfrentar mais à frente a problemática de incidência ou não do ICMS ou ISSQN.

Inicialmente, segue o conceito de serviço dado pelo Código de Defesa do Consumidor em art. 3º, § 2º: “Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante

⁵⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional**, 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.379.

⁵⁹ BARROS, Carla Eugenia Caldas. E afinal software é mercadoria ou não?. **PIDCC**, Aracaju, Ano V, Volume 10 nº 03, p.048 a 070 Out/2016. Disponível em: <http://pidcc.com.br/artigos/1003/041003.pdf>. Acesso em 13 dez. 2019.

remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”⁶⁰

Nesse mesmo seguimento o Código Civil dispõe sobre serviços em seu capítulo VII – da prestação de serviço, dos artigos 593 ao 609.⁶¹

Pelo dicionário brasileiro de língua portuguesa Michaelis, alguns significados para serviço:⁶²

- 1 Ato ou efeito de servir.
- 2 Estado, emprego ou ocupação de quem é criado ou doméstico.
- 3 Estado de quem trabalha por salário.
- 4 Exercício, função ou trabalho do que serve.
- 5 Desempenho de funções públicas, quer civis quer militares.
- 6 Execução de trabalho ou desempenho de função ordenados ou pagos por outrem.
- 7 Ato ou ação útil aos interesses de alguém; favor, obséquio.

Sérgio Pinto Martins declara que o CDC, em sua conceituação de serviço, confere um aspecto econômico e o CC.⁶³

Envolve, porém, a prestação de serviço um aspecto amplo, englobando o gênero, incluindo várias espécies de trabalhos e até a relação de emprego. Entretanto, o objetivo do Código Civil é substituir a locação de serviços pela prestação de serviços, determinando regras para o trabalho autônomo, que presta serviços tanto por meio da própria pessoa física, como de pessoa jurídica.

O professor citado afirma que “*serviço* vem do latim *servitium*, da condição de escravo, de servo, de servir ou trabalhar para o amo”. E que há dois entendimentos doutrinários sobre o conceito de serviço, a saber :⁶⁴

- (a) econômica, que entende que o conceito de serviços vem da Economia;
- (b) jurídica ou civil, em que o conceito é estabelecido pelo Direito, mais especificamente pelo Direito Civil, que trata da prestação de serviços, correspondente a antiga locação de serviços.

Pedro Nunes reconhece que serviço é: “exercício ou desempenho de quaisquer atividades materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental”.⁶⁵

⁶⁰ BRASIL. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1990]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em 13 out. 2019.

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 13 out. 2019.

⁶² SERVIÇO. In: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Brasil: Michaelis. 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/mercadoria/>. Acesso em: 14 nov. 2019.

⁶³ MATINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.55.

⁶⁴ Ibid., p.54.

Maria Helena Diniz diz que serviço: “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.⁶⁶

Aires Fernandino Barreto discorre com bastante precisão sobre serviço:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. (Aires Fernandino Barreto, ISS na Constituição e na Lei, Dialética, São Paulo, 2003, pág. 29).⁶⁷

Vale mostrar o entendimento que o STF teve em 2017, ao apreciar a repercussão geral em recurso extraordinário (nº 651.703 Paraná) sobre a incidência de ISSQN na administração de plano de saúde, onde o tribunal conceitua prestação de serviço:

(...) mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.⁶⁸

Para o professor Ricardo Alexandre só surge um contrato de serviço quando alguém se obriga a fazer algo, como, por exemplo, um advogado que presta os seus serviços numa determinada ação para a defesa de uma pessoa ou um técnico em eletrônica que presta serviços de conserto de aparelhos.⁶⁹

Com relação à “obrigação de fazer”, desponta uma polêmica quanto à incidência do ISSQN em *software* digitais, que mais adiante será abordada.

Nos dizeres de Leandro Paulsen, serviço denota:⁷⁰

Pode-se dizer que se trata de um fazer em favor de terceiros, específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado, e não como simples meio para outra prestação. Ademais, deve ser prestado a título oneroso, mediante contraprestação~.

⁶⁵ NUNES, apud MARTINS, 2017, p.54.

⁶⁶ DINIZ, apud MARTINS, 2017, p. 54.

⁶⁷ BARRETO, 2005 apud MACHADO, 2004, p. 7.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita Ao imposto sobre serviços de qualquer natureza-ISSQN, previsto no art. 156, iii, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em 03 dez. 2019.

⁶⁹ ALEXANDRE, op. cit., p.775.

⁷⁰ PAULSEN, op. cit., p. 383.

Agora, Ricardo Lobo ao conceituar serviço cita dois requisitos relevantes, que são a habitualidade e a lucratividade:⁷¹

O tributo incide sobre o serviço enquanto objeto de circulação econômica, que só se caracteriza com a *habitualidade* da prestação, a excluir os serviços prestados casualmente, e a *lucratividade*, assim entendida a intenção de obter vantagens econômicas com a atividade, ainda que o lucro seja invisível ou esteja embutido no rendimento de serviço paralelo

Faz-se pertinente registrar o conceito de serviço para Hugo de Brito Machado em que mais de uma vez aparece o termo “obrigação de fazer”:⁷²

O servir enquanto *fazer*. Não o *dar*.
(...) porque serviço é sempre objeto de obrigação de fazer. Caracteriza-se como atividade ou comportamento humano em benefício de outrem. Configura-se em trabalho físico ou intelectual que consubstancia uma *obrigação de fazer*

No mesmo sentido Roque Antonio Carraza conceitua serviço como obrigação de fazer: “nascem do cumprimento de obrigações de fazer, isto é, do fato *prestar serviços*”.⁷³

Por fim, Kiyoshi Harada conceitua serviço como: “um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção”.⁷⁴

Num outro parágrafo, ele complementa ao citar os impostos ISSQN e ICMS, a saber:

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem imaterial (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem material (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.⁷⁵

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013, p. 403.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

⁷³ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 865.

⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 581.

⁷⁵ HARADA, loc. cit.

3 SOBRE O ICMS E O ISSQN E LEGISLAÇÕES PERMANENTES

3.1 FATO GERADOR DO ICMS

A CF/88 concede aos estados a instituição do ICMS, o qual é previsto no art. 155, II: “[...] 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; (Redação dada pela EC n. 3/1993)”⁷⁶. Logo, percebe-se que o fato gerador acontece em três situações, ou seja: na circulação de mercadoria, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e na situação de prestação de serviço de comunicação. Ao presente estudo, por outro lado, interessa o contexto da circulação de mercadoria.

Faz-se necessário frisar que, para que não surjam dúvidas e haja desvio do que realmente interessa, segundo entendimentos do STJ, através das Súmulas 334 (“*O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet*”)⁷⁷ e 250 (“*o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular*”)⁷⁸, não cabe incidência de ICMS nos serviços oferecidos pelos provedores de *internet* e nem na habilitação de telefonia celular, pois visto que os serviços de comunicação já são tributados pelo imposto em questão em conformidade com o art. 2º, III da Lei Kandir, pois para o STJ não se pode igualar serviço-fim com serviço-meio. Segue parte da ementa referente ao recurso especial nº 1.176.753/RJ:⁷⁹

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim — processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza —, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela

⁷⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334**. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2006]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT7TEMA0>. Acesso em: 19 out. 2019.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 250**. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2008]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>. Acesso em: 19 out. 2019.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 1176753/RJ**. Processual civil. Recurso especial. Tributário. ICMS. Serviços conexos (suplementares) ao de comunicação (telefonia móvel): troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio ddd e ddi; habilitação; religação. Não incidência do ICMS. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20121219-02.pdf. Acesso em 05 dez. 2019.

prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

Superada a questão quanto ao serviço de comunicação, retorna-se ao fato gerador na situação de circulação de mercadoria.

Seguem as palavras de Kiyoshi Harada sobre circulação de mercadoria:⁸⁰

Apesar de o texto constitucional vigente não mais fazer referência a operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por “produtores, industriais e comerciantes”, o caráter mercantil do imposto ficou evidenciado pela expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, só são relevantes juridicamente as operações que digam respeito à “circulação de mercadorias”, e não qualquer operação que implique, por exemplo, mero deslocamento físico da mercadoria. Circulação de algo objeto de comércio (mercadoria) só pode ser aquela que implica transferência de sua propriedade ou posse. Dizer que uma mercadoria circula quando se desloca de um lugar para outro de um estabelecimento comercial ou industrial do mesmo titular é o mesmo que afirmar que o dinheiro circula quando alguém muda esse dinheiro do bolso esquerdo para o seu bolso direito.

Na mesma linha de pensamento, seguem as palavras de Edvaldo Brito:⁸¹

[...] há de ser fato gerador do ICMS aquele acontecimento volitivo propulsor de uma *operação mercantil* que, em regra, é uma saída física de mercadoria de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, promovida, respectivamente, por uma pessoa que seja comerciante, industrial ou produtor com a intenção de passá-la à disposição de outra pessoa.

A *categoria*, supraidentificada, decorre do *conceito* formulado pela norma constitucional, que debuxa a hipótese desse fato gerador, dando ao seu elemento material a natureza de *operação mercantil*. Portanto, qualquer ato jurídico que não se enquadrar como tal *categoria* não operará os efeitos de *fato gerador do ICMS*.

Leandro Paulsen define o fato gerador na circulação de mercadoria e correlaciona com a Súmula do STJ nº 166:⁸²

Por isso, o STF já reconheceu que: “O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem”. Ainda conforme o STF: “A não incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto”. Em outro acórdão, a questão está igualmente clara: “O ICMS não incide no simples deslocamento da mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa”. Também o STJ consolidou posição nesse sentido através da sua **Súmula 166**: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Há

⁸⁰ HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p.18.

⁸¹ BRITO, apud HARADA, 2019, p. 18.

⁸² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, P.370-371.

precedente em sede de recurso repetitivo, tornando fora de dúvida que: “O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade”, “A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”. Vale destacar, ainda, que não importa, no caso, que o deslocamento físico seja interno ou interestadual; de qualquer modo, tratando-se de deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não é devido o imposto.

Não menos importante que circulação de mercadoria, não se pode esquecer que no núcleo do fato gerador em questão consta a palavra “operações”, ou seja, “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Por esse mesmo caminho, Ataliba dialoga acerca de “operações”:⁸³

É a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências 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. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.

Cabe destacar as palavras de José Eduardo Soares de Melo a respeito da incidência de ICMS tendo como norte o tipo de circulação:⁸⁴

Relativamente à incidência do ICMS não deveria ter significação a *circulação física* (mero trânsito de bens pelas vias públicas); a *circulação econômica* (alteração nas fases da produção, circulação e consumo); mas, exclusivamente, a *circulação jurídica* (movimentação da titularidade dos bens e das mercadorias).

Por fim, para arrematar, Melo cita um entendimento do STJ sobre o assunto:⁸⁵

A mera *reposição de peças em bem locado pelo contribuinte* não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa. Trata-se apenas da manutenção indispensável do bem, sem a qual o objeto de locação perde sua utilidade, constatando-se, ao fim, que a propriedade permanece incólume pelo locador. Não há, portanto, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. (Resp nº 1.364.869-MG – 2ª. T. – rel. Min. Humberto Martins – j. 2.5.13 – Dje 16.5.13).

Porém, cabe destacar a alínea *a* do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, texto trazido pela Emenda Constitucional n º 33 de 2001, que é uma exceção à condição de finalidade para a incidência do ICMS:⁸⁶

⁸³ ATALIBA, apud MELO, 2018, p. 15.

⁸⁴ MELO. José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 16.

⁸⁵ MELO, loc. cit.

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela EC n. 33/2001)

No entanto, cabe ressaltar que uma simples entrada de mercadoria advinda do exterior sem que haja mudança de propriedade ou de posse, como acontece no caso de leasing internacional, não cabe a incidência de ICMS, pois como declara Harada:⁸⁷

Interpretar o disposto na letra *a* do inciso IX do § 2º de forma isolada, sem conexão com o caput do art. 155, inciso II, da CF, conduz à bitributação jurídica, pois a entrada do bem importado configura fato gerador do imposto de importação (art. 19 do CTN), conforme sustentado pela Ministra Denise Arruda em sua decisão monocrática:

[...]

Não há circulação de mercadoria no caso de bem adquirido em operação de arrendamento mercantil. Destarte, o disposto no art. 3º, inciso VIII, da LC 87/96 não faz qualquer restrição para a não incidência do ICMS sobre se o bem arrendado provém ou não do exterior. Deveras, a única diferença é que o bem adquirido do exterior, em regra, subsume-se ao imposto de importação, cuja finalidade extrafiscal traça uma linha divisória com o ICMS (REsp 622.283/SP, Rel. Min. Denise Arruda, j. 15.03.2006).

Por fim, o mestre entende que o STF: “entendemos que o STF deu a única interpretação possível ao disposto na letra *a* do inciso IX do art. 155 da CF, exigindo a circulação jurídica do bem ou mercadoria importada do exterior como condição da incidência do ICMS previsto no caput do art. 155 da CF”. E cita um julgado sobre leasing internacional numa ação declaratória de inexigibilidade de crédito tributário perante a Fazenda Estadual de São Paulo, na qual foi reconhecida, pelo STF, a existência de repercussão geral no recurso extraordinário contra decisão emitida pelo STJ (RE 540.829/SP):⁸⁸

No julgamento final, o Colendo STF, contra votos dos Ministros Gilmar Mendes e Teori Zavaski, acolheu a tese de não incidência do imposto no *leasing* internacional, porque mera entrada de bem importado do exterior sem que haja circulação jurídica não caracteriza o ICMS previsto no inciso II do art. 155 da CF. Com a decisão final do STF em sede de repercussão geral, restou prejudicado o recurso extraordinário da Fazenda.

3.2 FATO GERADOR DO ISSQN

⁸⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 21.

⁸⁸ *Ibid.*, p.27.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 permite aos municípios e ao Distrito Federal, em sua “*competência tributária cumulativa*”, a instituição do ISSQN através do artigo 156, inciso III, a saber:⁸⁹

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela EC n. 3/1993)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela EC n. 37/2002)

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela EC n. 37/2002)

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela EC n. 3/1993)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela EC n. 37/2002) (BRASIL, 1988).

Verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviço.

Vale lembrar que a definição do fato gerador do ISSQN se encontra também, com mais especificidade, no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003⁹⁰ a qual será abordada em outro tópico.

Sérgio Pinto Martins salienta que (2017, p. 105): “O ISS não incide sobre serviços em potencial, mas sobre a prestação de serviços”. E que (2017, p. 105): “O fato gerador não é emitir nota fiscal, mas prestar serviços. O fato gerador não é o contrato, mas a prestação de serviços”.

Acrescente-se que para Martins:⁹¹

Dessa maneira, pode-se afirmar que a expressão “imposto sobre serviço de qualquer natureza” é uma denominação de imposto com sentido essencialmente econômico. Este conceito de serviço há de se buscar na Economia e não no Direito Privado. “Não se trata de conceito jurídico já estabelecido em outro ramo do Direito, mas de noção econômica, que o Direito Tributário adotou para constituir um dos elementos do imposto”.

Na mesma essência, o mestre Carrazza diz que: “(...) serviço de qualquer natureza, para fins de tributação por via de ISS, é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou

⁸⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

⁹⁰ BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

⁹¹ MATINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.57.

imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista”.⁹²

Sérgio Pinto Martins (2019, p. 360) lembra que para fins de incidência do ISSQ, não importa a designação dada ao serviço prestado pelo contribuinte e sim a prestação do serviço em si.

No sistema tributário anterior, o ISS tinha uma conotação residual, pois segundo Harada (2016, p. 573), compreendia apenas serviços não dispostos na competência da União e dos Estados, porém no atual, apenas se excetuam os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como os de comunicação, os quais são de competência dos Estados, com isso, o campo de divergências tributárias entre Estados e municípios fora atenuado.

O “definidos em lei complementar”, para Hugo de Brito Machado, não deve ser visto como um entrave, mas sim como um esboço. Tema um pouco controverso que será melhor esclarecido no momento oportuno. Por ora, seguem as palavras do professor (2019, p. 413-414):

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos.

A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é indubitado que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer que a lei complementar *defina*. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade, a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.

Da mesma forma que a União Federal não pode tributar as *grandes fortunas* sem que a lei complementar defina o que como tal se há de entender, também os Municípios não podem tributar os serviços de qualquer natureza que não tenham sido definidos em lei complementar.

3.3 CONVÊNIO CONFAZ

Quanto aos convênios, encontram-se previstos no art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88. Através deles que os Estados, em princípio, podem outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, bem como revoga-los. E é por meio de decreto que cada Estado irá ratificar ou não o convênio referente ao ICMS, em conformidade com os artigos 1º e 4º da Lei Complementar

⁹² CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.855-856.

nº 24/75 (parcialmente recepcionada pelo atual ordenamento jurídico, sob a égide da CF/88), ainda em vigor, c/c art. 150, § 6º (última parte) da CF/88.⁹³

Seguem os artigos 1º e 4º da LC 24/75:⁹⁴

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

[...]

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

E artigo 150, § 6º:⁹⁵

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela EC n. 3/1993)

E os convênios são celebrados no campo de atuação de um órgão chamado CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), o qual é formado por representantes de cada ente federativo (Estado e Distrito Federal), e um representante do governo federal. Esses representantes são escolhidos pelo chefe do executivo de cada Estado, salientando que os representantes não se referem aos municípios.

⁹³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

⁹⁴ BRASIL. **Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1975]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm. Acesso em 13 out. 2019.

⁹⁵ BRASIL, loc., cit.

Infere-se claramente que o convênio não pode ser utilizado para conceder ou revogar isenções, mas, sim, deve ser utilizado como meio, ou seja, ele deve fazer parte do processo legislativo. Na verdade, quem concede é a lei.

Em que pese à importância dos convênios no processo legislativo, onde são concedidos ou revogados os benefícios fiscais, para que se evite guerra fiscal entre os Estados, ações diretas de inconstitucionalidade, tendo como alvo os convênios, já foram impetradas junto ao STF, como por exemplo, os convênios 51/2000, 52/2017 e 106/2017 (ADI 5958), devido ao fato do CONFAZ exceder ao seu âmbito de atuação.

Em especial, a ADI 5958, interposta pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), visa questionar o Convênio nº 106/2017, celebrado em âmbito do CONFAZ,⁹⁶

Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

Tal ação visa também declarar inconstitucional, sem redução de texto, preceito contido na Lei Complementar nº 87/96, com o fim de rechaçar quaisquer possibilidades de incidência de ICMS sobre operações que envolvem programas de computador. Segue especificamente o artigo em questão: “Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”⁹⁷. Vale lembrar que a ação direta de inconstitucionalidade está sob a relatoria do ministro Dias Toffoli, o qual adotou procedimento abreviado por conta da relevância do assunto. Conquanto, ainda se encontra pendente de julgamento.

Saliente-se que há mais duas ações diretas de inconstitucionalidade referentes a incidência de ICMS sobre *software*, uma é questionando a legislação do estado de São Paulo (ADI 5576)⁹⁸ e a outra que coloca em questão a legislação do estado de Minas Gerais (ADI 5659)⁹⁹.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958**. Requerente: BRASSCOM - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em: 22 jan. 2020.

⁹⁷ BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 11 out. 2019.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5576 - São Paulo**. Tributário. Artigo 3º inciso 11, da Lei nº 8.198/92; Decreto nº 61.522/15; e Decreto nº 61.791/16, todos do Estado de São Paulo, que dispõem sobre a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre as

3.4 LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

A lei complementar, a qual fora prevista pela CF/88 no art. 156, III, acima citada, além de dispor sobre os serviços alvo do ISSQN, diz respeito ao contribuinte do imposto, base de cálculo, local de prestação de serviço e o fato gerador.

Além disso, deve-se atentar para o fato que o Texto Maior, § 3º do art. 156, determina quanto ao que compete à lei complementar, citada no inciso do § 3º do artigo em questão.

Segue o § 3º do art. 156 da CF/88:¹⁰⁰

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela EC n. 37/2002)

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela EC n. 37/2002)

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela EC n. 3/1993)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela EC n. 37/2002)

Vale lembrar que não há consenso doutrinário ao que diz respeito se os Municípios estão ou não submetidos à lista de serviços anexa à LC 116/2003. Salientando que constam 40 itens, os quais são subdivididos em subitens, o que totaliza mais de 500 serviços dispostos na norma em questão.¹⁰¹

operações com programas de computador. Pedido de interpretação conforme a Constituição ao artigo]O da Lei Complementar federal nº 87/96 e ao artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo. Ausência de violação aos artigos 146, inciso I; 150, inciso I; 155, inciso I; e 156, inciso I, da Constituição da República. As normas questionadas não instituem o tributo indicado pela requerente. O pedido de interpretação conforme contraria o entendimento dessa Suprema Corte no sentido da possibilidade da incidência de ICMS sobre programas de computador (ADI nº 1945). Não ocorrência de bitributação. Distinção entre a criação intelectual e o seu produto. Manifestação pela improcedência do pedido veiculado na petição inicial. Requete: Confederação Nacional de Serviços. Requerido: Assembleia Legislativa de São Paulo. Relator: Min. Luiz Roberto Barroso, 17 de maio de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5034199>. Acesso em: 21 jan. 2020.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em: 22 jan. 2020.

¹⁰⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹⁰¹ BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

Hugo de Brito Machado é da corrente que a lei complementar em questão funciona como limitadora, no sentido de que os Municípios só podem instituir o ISSQN sobre serviços previstos na lei complementar.¹⁰²

Pelo mesmo caminho, segue o mestre Sérgio Pinto Martins.¹⁰³

Sem dúvida, inexistindo lei complementar definindo serviços, não tem condições o Município para o exercício de sua competência tributária em relação ao ISS, por expressa disposição constitucional, que somente admite a tributação dos serviços de qualquer natureza desde que “definidos em lei complementar” (art. 156, III, da Constituição). Uma vez definidos tais serviços, o legislador ordinário municipal poderá coloca-los no campo da incidência fiscal. É cabível afirmar, pois, a impossibilidade da exigência do ISS na ausência de lei complementar definidora de serviços.

Ricardo Alexandre também considera que os Municípios só podem instituir o imposto sobre qualquer serviço, se este estiver previsto pela Lei Complementar, excetuando-se, é claro, os serviços postos constitucionalmente sob a incidência do ICMS, que são os de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal.¹⁰⁴

Kiyoshi Harada opina pelo entendimento de que os Municípios estão atrelados aos serviços dispostos na lei complementar no que concerne à incidência de ISSQN, pois ele acredita que, para uma maior segurança jurídica, deve-se considerar a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 como taxativa, pois ele acha mais prático por ter havido diversos aumentos dessa lista, que agora se encontra em mais de 500 serviços.¹⁰⁵

Leandro Paulsen tem o mesmo entendimento dos doutrinadores supramencionados:¹⁰⁶

A lista de serviços da Lei Complementar n. 116/03 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados. Admite-se, todavia, uma “leitura extensiva de cada item”, a fim de “enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente” (Grifo do autor).

Betina Treiger Gruppenmacher¹⁰⁷ acompanha o entendimento dos doutrinadores acima:

Efetivamente, pensamos que a razão está com os que defendem a taxatividade da lista. É importante destacar que definir é mais do que conceituar. Conceituar é a compreensão de uma palavra, concepção ou ideia; já definir é a “operação linguística que busca a determinação clara e precisa de um conceito ou objeto”
O termo empregado na CF foi *definir*, o que nos leva a acreditar que, embora a norma mitigue a competência impositiva dos Municípios, fá-lo por imposição expressa do texto constitucional. Trata-se de uma hipótese de exceção ao princípio

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 413-414.

¹⁰³ MATINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.94.

¹⁰⁴ ALEXANDRE, op. cit., p. 714.

¹⁰⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 574.

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.386.

¹⁰⁷ TREIGER, Betina Gruppenmacher. A Regra Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviço. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **O direito tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014, p.76-77.

da autonomia municipal, o que, aliás, acontece em relação a vários outros princípios constitucionais, como é o caso do princípio da legalidade e o da anterioridade.

Contrariamente aos colegas acima, Roque Antonio Carrazza entende que a CF/88 deve ser interpretada de maneira sistemática, pois que o art. 156, III não se encontra “sozinho” no ordenamento jurídico, pois ele enfatiza que se tal norma for interpretada de maneira literal, conseqüentemente chega-se ao entendimento de que os Municípios só podem tributar os serviços constantes na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Carrazza cita Paulo de Barros Carvalho ao dizer que a interpretação gramatical é um pressuposto de interpretação e que esse tipo de interpretação não é uma verdadeira interpretação. O mestre afirma também que tal disposição do inciso III do artigo em questão é de eficácia plena e aplicabilidade imediata.¹⁰⁸

E por fim, o professor conclui:¹⁰⁹

Diante do exposto, somos de parecer que a lei complementar a que alude o art. 156, III, *in fine*, da CF só pode dispor sobre conflitos de competência entre o ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, por via de imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza. Sua atuação deve concentrar-se exclusivamente naquela *região fúgida* que se situa entre os serviços tributáveis pelo Município e outros fatos tributáveis pelas demais pessoas políticas.

O doutrinador relembra que os Municípios são pessoas políticas e que têm autonomia:¹¹⁰

Relembramos que o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza.

Cabe complementar que Carrazza, obviamente, tem o entendimento que a lista constante na lei complementar não é nem taxativa e nem exemplificativa, mas sim sugestiva. Vide:¹¹¹

Portanto, a *lista* é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público. Melhor esclarecendo, ela contém sugestões que poderão, ou não, ser levadas em conta pela Câmara de Vereadores de cada Município ao instituir, *in abstracto*, o ISS.

¹⁰⁸ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 866.

¹⁰⁹ CARAZZA, loc. cit.

¹¹⁰ CARAZZA, loc. cit.

¹¹¹ CARAZZA, loc. cit.

E que os Municípios têm a autonomia para tributar serviços que não estejam na lista: “A nosso ver, serviços não mencionados em tal lista poderão perfeitamente ser tributados por meio de ISS”.¹¹²

A título de informação, consta um recurso extraordinário nº 688.223, que tem como recorrente a TIM celular S/A e recorrido o município de Curitiba, referente à incidência do ISS sobre *software*, no qual foi reconhecida a repercussão geral sobre o assunto, no entanto se encontra ainda pendente de julgamento e está sob a relatoria do ministro Luiz Fux.¹¹³

¹¹² Ibid., p.867.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral 590 no RE nº 688223**. Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Relator: Min. Luiz Fux, 20 de fevereiro de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590>. Acesso em 27 jan. 2019.

4 PROBLEMÁTICA ICMS X ISSQN: LICENCIAMENTO DE SOFTWARE

4.1 MATERIALIDADE

Grande parte dos estudiosos segue a linha de que o fator material é relevante para fins de conceituação de mercadoria e, com isso, vislumbra-se o desenho fronteiriço de incidência entre o ICMS e o ISSQN.

Alberto Macedo¹¹⁴ salienta que o critério da materialidade para dirimir a fronteira de incidência dos impostos em questão já advém do antigo direito comercial em suas duas fases, tanto na fase “subjativista” como na fase “objetivista”. E complementa:

Com o advento do Direito Empresarial (Fase Moderna do Direito Comercial), esse critério foi não só mantido mas inclusive reforçado, com o Direito Empresarial incorporando, da Ciência Econômica, a expressão dicotômica “bens e serviços”, caracterizando-se os bens pela sua tangibilidade (bens materiais), e os serviços pela sua intangibilidade (bens imateriais). O conceito da expressão dicotômica “bens e serviços” abrange o universo de todo o resultado da atividade econômica de produção e circulação (não havendo um *tertium genus*); e os conceitos constitucionais de “mercadorias” e de “serviços de qualquer natureza”, para fins da incidência, respectivamente, do ICMS – Mercadoria e do ISS, acompanham essa dicotomia, na qual bens são “bens materiais” e serviços são bens imateriais.

Foi com o transcorrer dos anos que o direito privado, especificamente o direito empresarial, foi importando definições da Ciência Econômica para a formação da ideia do que seja “bens e serviços” até chegar ao atual conteúdo. A seguir o art. 966 do Código Civil traz a definição de “empresário”, onde aparece a “expressão dicotômica” - “bens e serviços”:¹¹⁵

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

E não só aparece essa expressão no código civil, mas em outras legislações dispersas, como no direito penal, na lei de propriedade industrial e etc, bem como na Constituição Federal de 1988, através dos artigos 152, 170 e 173, onde os dois últimos constam do Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira.

¹¹⁴ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p.68.

¹¹⁵ BRASIL. **Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 13 out. 2019.

Saliente-se que em caso de conflito entre o que seja bem e o que seja serviço, pois há eventos em que se pode executar um serviço e com isso ter como resultado um bem, o que em algumas situações não dá para se saber o que é mais prevalecente, se o bem ou se o serviço, portanto, caberia à lei complementar no âmbito do direito tributário dirimir essa dúvida, em conformidade com o art. 146 da CF/88.¹¹⁶

Percebe-se, portanto, que não há como incluir na incidência tributária do ICMS bens imateriais ou intangíveis, pois do contrário, estaria por desvirtuar os conceitos sobre produção e circulação de bens e serviços, os quais, como verificado acima, constam no texto maior e com isso, conforme acentua Macedo em referência aos impostos ICMS e ISSQN, “sob pena de violarmos a fronteira constitucional que desenha a dicotomia conceitual mínima entre as materialidades de ambos os impostos[...]”.¹¹⁷

Vale enfatizar, como foi dito logo no início do presente trabalho, que essa tarefa de tentar definir o que se encaixa predominantemente como mercadoria e o que se encaixa majoritariamente como serviço não é tarefa fácil, pelo contrário, pode-se constatar através da guerra fiscal entre entes federativos na competência tributária, daí a necessidade de haver uma boa reestruturação e adequação da legislação tributária, ou seja, uma colossal reforma no direito tributário.

Diante do exposto acima, no caso do *software*, este não se apresenta nem mesmo na fronteira de incidência dos dois impostos em questão, pois não há dúvida que ele não se adequa no conceito de mercadoria, pois o propósito dele é a licença de uso, onde não há mudança de propriedade, em consonância com o art. 9º da Lei 9.609/1998¹¹⁸

4.2 CONCEITO DE SERVIÇO X CONCEITO DE MERCADORIA

Os escritos legais, sejam de cunho constitucional ou não, são dinâmicos, ou seja, certos conceitos ou acepções cujas conotações sofrem alterações ao longo do tempo, o que pressupõe que não têm o mesmo sentido no momento em que foram criados, seja de forma

¹¹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹¹⁷ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p.76.

¹¹⁸ BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 02 dez. 2019.

mais ampliada ou mais restrita. Stuart Mill designa o vocábulo conotação de maneira que: “o modo pelo qual um nome concreto geral serve para designar os atributos que estão implícitos no seu significado”. E acrescenta fazendo a diferenciação entre conotação e denotação: ¹¹⁹

[...] sempre que os nomes dados aos objetos veiculam alguma informação, ou seja, sempre têm um significado, o significado não reside naquilo que eles denotam, mas naquilo que eles conotam. Os únicos nomes de objetos que não conotam nada são os nomes próprios; estes, a rigor, não têm significado.

Macedo¹²⁰ adverte que esse dinamismo que a letra da lei sofre é diferente quando ocorre o aparecimento de outras denotações, as quais são delimitadas pelas respectivas conotações já estabelecidas e dá o exemplo da concepção de direitos reais sobre imóveis, pois a conotação desses direitos já abrangiam desde a CF/88 diversas denotações, como, por exemplo, o direito real sobre superfície, sendo que este surgiu em 2001, quer dizer, não é um alargamento da conotação e sim um acréscimo à quantidade de denotações. E, por fim, dá um exemplo de incremento no conceito que é o da imunidade em relação aos livros, que se encontra no art. 150, VI, *d* da CF/88 diante do advento da denotação *e-book* ou livro virtual, pois ele diz que não haveria problema (seria apenas mais uma denotação) se não houvesse o termo “e o papel destinado a sua impressão”. Com esta expressão, o livro se torna mais limitado, ou seja, refere-se ao apenas ao livro físico, não abarcando o livro eletrônico, o que se faz necessária uma “construção interpretativa” para que o conceito ou conotação de “livro e o papel destinado a sua impressão” incluam mais denotações relativas a livros, como no caso, o e-book, ou seja, uma ampliação na conotação.

Interessante o entendimento de Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹²¹, pois para ele houve uma troca na ordem de conceitos no que diz respeito à imunidade quanto aos livros, pois primeiro o benefício se referia ao livro, periódicos e jornais e só, após, foi dado ao “papel destinado à sua impressão” e ainda salienta que essa alteração traz resultados relevantes e corrobora ao dizer que: “tornar imune o papel destinado à impressão não pode excluir outros instrumentos técnicos que, pela evolução, *passem a integrar* o livro, o periódico, o jornal”.

Frise-se que a única fronteira que há, no caso da imunidade, é o da incidência, pois não há confrontação com outro conceito constitucional, que é bem diferente da fronteira que o conceito de mercadoria faz com o conceito de serviço, em que um não se solta do outro e vice-versa. E, justamente, a linha que traça esta fronteira é a materialidade do objeto

¹¹⁹ MILL, apud MACEDO, 2007, p. 216

¹²⁰ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017. P. 76.

¹²¹ FERRAZ, apud MACEDO, 2017, p. 78.

relacionado à produção ou circulação numa atividade econômica. Portanto, não há possibilidade de se estender o conceito de mercadoria, ao entender que *software* virtual seja um bem material, pois ao ter este entendimento causaria um decréscimo no conceito de serviço, o qual se encontra na acepção de bem imaterial, onde justamente se insere a licença de uso de *software*.

4.3 BEM VIRTUAL E ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Como demonstrado acima, a materialidade se mostra como quesito primordial para fins de conceituar mercadoria à luz da CF/88, no entanto, há quem entenda pela possível dilação em termos conotativos de mercadoria com o fim de atingir quaisquer coisas. Guilherme Cezaroti segue esta linha ao dizer:¹²²

Um texto na tela de um computador depende da visão para ser percebido.

[...]

É preciso ficar claro que o tato não é a única forma de percebermos a presença de uma mercadoria; os seres humanos podem utilizar os outros sentidos (audição, olfato, paladar e tato).

Cabe, porém, uma análise mais criteriosa quanto a este entendimento, pois em acompanhando esse raciocínio não restaria sequer um serviço tributado por meio do ISSQN. Como por exemplo, o item 12 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003¹²³ estaria prejudicado, pois os sentidos humanos mais utilizados nesses tipos de serviços prestados são a audição e a visão. Nesse caso, então, poderiam ser, essas atividades prestadas, consideradas como mercadorias? Diante do que já foi exposto, depreende-se que não.

Ainda assim, Cezaroti alega:¹²⁴

[...] a existência ou ausência do *corpus mechanicum* não pode conduzir a um tratamento diverso da mesma operação, o que ocorreria caso considerássemos que os bens comercializados eletronicamente não são materiais, porque a simples ausência de um suporte físico não é suficiente para alterar a natureza jurídica da operação realizada, destacadamente com os fatos geradores eleitos pelo legislador constituinte brasileiro.

Poderia ser levantada, também, a questão da eletricidade, a qual não pode ser vista, apenas sentida (sentido tato), pois é considerada energia, não é matéria e só pode ser detectada

¹²² CEZAROTI, apud MACEDO, 2017, p. 80.

¹²³ BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

¹²⁴ CEZAROTI, apud 2017, p. 80.

quando produz trabalho, no entanto é alvo de tributação pelo ICMS. Porém, neste caso a própria Constituição Federal de 1988 faz previsão. Ora, se fosse o caso de ser inquestionável o conceito quanto a ser considerada mercadoria, a eletricidade, não haveria necessidade de previsão pela CF/88. E, muito menos dá o direito dos entes federativos, no caso os Estados, resolverem tributar quaisquer atividades prestadas, por conta da existência de operações relativas à energia elétrica no campo de incidência do ICMS. Mesma situação acontece com os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação e de telecomunicação (art. 155, II e § 3º, CF/88).¹²⁵

Em relação à alegação acima transcrita, não objetivando desprestigiar o trabalho do autor, cabe questionamento, pois o fato de haver ou não suporte físico para fins de transporte do *software* não descaracteriza a natureza jurídica do mesmo, a qual continua sendo alvo de licença de uso.

Conforme entendimento de Macedo:¹²⁶

Aqui, o que ocorre é que o argumento acima parte, *data vênia*, de premissa equivocada, qual seja, a de que a natureza jurídica relativa ao *software* quando havia necessidade de um suporte físico seria de circulação de mercadoria. Um equívoco, pois, como demonstramos nos tópicos anteriores, o *software*, ainda que com suporte físico, é um objeto de licença de uso, portanto um bem imaterial, sendo que o suporte físico só tem serventia como meio de transporte do *software*, e não como meio de utilização do mesmo.

Assim, pela premissa correta, não há qualquer mudança de natureza jurídica envolvendo o *software*, qual seja, de licenciamento de uso, independentemente de o *software* ser transmitido por meios tradicionais, como o CD e o DVD, ou ser transmitido via *download*.

Vale destacar as palavras de Fábio Ulhoa Coelho quanto à natureza jurídica do *software*, ou seja, a qual é objeto de cessão ou licença de uso:¹²⁷

Um programa de computador pode ser objeto de contrato entre empresários (cessão ou licença de uso ou, ainda, transferência de tecnologia) ou entre o titular dos direitos de comercialização e o usuário. Quanto a este último, previu a Lei 9.609/98 (arts. 7.º e 8.º), as seguintes condições, destinadas à tutela do usuário do programa (consumidor): a) obrigatória menção na embalagem, nos suportes físicos e no instrumento contratual, do prazo de validade técnica do *software*; b) garantia da prestação de serviços técnicos complementares, com vistas ao adequado funcionamento do *software*.

¹²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹²⁶ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 90-81.

¹²⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial Direito de Empresa**. 28. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p.307.

Importante exibir as palavras de Luciano Garcia Miguel em sua tese de doutorado, o qual se manifesta a favor de considerar a natureza jurídica do *software* como mercadoria:¹²⁸

Não fosse a imunidade constitucional que impede a incidência de qualquer imposto sobre livros, jornais e revistas, cremos que não haveria dúvida sobre a incidência do ICMS nessa operação. Mas esse argumento vem à tona se o livro, ou outro bem, for comercializado de forma eletrônica. Altera a natureza jurídica da operação o fato de estarmos diante da venda de um livro em papel ou na forma eletrônica? Não, não altera. Em ambas hipóteses, os direitos autorais foram transferidos em momento anterior, em contrato entre o autor da obra e editora.

Em síntese: a transferência dos direitos autorais é decorrente de contrato firmado entre o autor da obra e a empresa que irá inseri-la no mercado (contrato de direitos autorais); a relação jurídica que se estabelece posteriormente à inserção da obra no mercado é a de venda e compra de um bem.

A nosso ver, essa situação não se altera se o texto, o filme ou a música estiverem despidos de seu suporte material e forem comercializados de forma eletrônica. As mesmas relações contratuais se estabelecem entre o autor da obra e empresa que irá inserir a obra no mercado e, posteriormente, entre os vendedores e os adquirentes da obra no mercado de consumo.

Cabem, porém, reflexões sobre as argumentações do doutorando, pois quando um consumidor adquire um CD, um DVD, um livro, o mesmo não adquire a obra, a qual é objeto de licença de uso e não de venda como se fosse uma mercadoria. Na verdade, o que se vende é o livro físico (papel, capa...). Não há transferência de titularidade da obra. Certo é que a questão do suporte físico não altera a natureza jurídica, no entanto a natureza jurídica de um *software*, sendo por via física ou por internet, ele continua sendo alvo de licença de uso e não de venda.

Seguem as palavras do professor Luciano Andrade Pinheiro¹²⁹:

A licença a lei só menciona, não estabelece regras. É simples e muito utilizado. É o contrato que "assinamos" quando adquirimos um CD ou um livro. Adquirimos uma licença de uso privado da obra. Admite-se que seja não expresso (tácito). A sua eficácia é aquisitiva-constitutiva, porque quem adquire recebe do autor um direito específico de uso, mas não há transferência desse direito que pode ser licenciado para outras pessoas. A licença não tem, normalmente, caráter exclusivo.

Em consonância com o disposto acima com relação à natureza jurídica do *software* virtual, distinta da de mercadoria, vide entendimento de José Eduardo Soares de Melo:¹³⁰

bem 'digital' não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II e § 3o), de mercadoria, além do que o respectivo *software* representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa

¹²⁸ MIGUEL, op. cit., p.119.

¹²⁹ PANZOLINI, Carolina Diniz; PINHEIRO, Luciano Andrade. Aquisição do direito sobre uma obra.

Migalhas, 26 de março de 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/pi-migalhas/276982/aquisicao-do-direito-sobre-uma-obra>. Acesso em: 25 jan. 2020.

¹³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.17-19.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 107), ao discorrer sobre um recurso extraordinário (STF, 1ª T., RE 176.626/SP, sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence em 1998):

Partindo das premissas adotadas pelo STF, se o programa de computador for comercializado pela *Internet*, e inclusive “entregue” ao consumidor também pela internet (pelo sistema de *download*), não há campo para incidência do ICMS, à míngua do *corpus mechanicum*. Aliás, além do obstáculo jurídico, tal forma de “comércio eletrônico”, realizada inteiramente por meios digitais, seria de fiscalização e controle muito difíceis.

Segue ementa do recurso extraordinário 176,626/SP acima citado para melhor entendimento:¹³¹

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356).

A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

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 comercializados 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

Cabe o registro que em 2010 o STF modificou seu entendimento quanto a não considerar *software* virtual como mercadoria, ou seja, mesmo que o *software* seja adquirido por *download*, via internet, a suprema corte considerou-o como mercadoria em liminar (ADI 1.945/MT) numa ação direta de inconstitucionalidade, pendente ainda de julgamento, a qual será apreciada mais à frente.¹³²

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 176626/SP**. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 28 de novembro de 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 28 dez. 2019.

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 – Mato Grosso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de

Das palavras de José Eduardo Soares de Melo, infere-se que o *software* é sujeito à cessão de direito e não à venda como mercadoria.¹³³

Considerando que não existe “*software*” “pairando no ar”, ou “em suspensão atmosférica”; a figura da mídia deve estar presente na cessão dos direitos intelectuais (salvo no caso do “*download*”) para se tornar perceptível e possuir funcionalidade.

O fornecimento de suporte físico não deveria ter relevância tributária, porque não está sendo realizada a venda de mercadoria, mas cedendo o direito ao uso do programa; como também não tem significação econômica em virtude seu valor ser inexpressivo.

Sérgio Pinto Martins tocou no ponto crucial e foi bem direto, ao ter a mesma percepção que José Eduardo Soares de Melo¹³⁴

Conteúdo de vídeo ou imagem pela Internet pode ser o sistema de assinatura mensal da Netflix ou da Amazon prime vídeo, plataforma de jogos, que permitem ver séries, filmes, *shows*, jogos na televisão.

Nos referidos casos não se pode dizer que o consumidor está comprando filmes, *shows*, séries, música pela Internet, em que incidiria o ICMS, mas está comprando o serviço para ter acesso a tais filmes, *shows*, músicas etc. Logo, incide o ISS, pois há previsão legal para isso.

A Netflix ou o Spotify não estão cedendo definitivamente o filme ou as músicas ao assinante. O assinante não passa a ser dono do filme ou da música. Tenho direito de acessar à música. Paga mensalmente o acesso ao conteúdo, mas não tenho o conteúdo.

Roque Carrazza segue o mesmo entendimento acima exposto, ou seja, que *software* não se enquadra no contexto de mercadoria:¹³⁵

É que na cessão do direito de uso de *software* inexistente operação mercantil, isto é, não há transferência da titularidade de qualquer mercadoria; mas, pelo contrário – permitimo-nos insistir -, mera *cessão de direitos*.

O objeto do contrato que se celebra entre o licenciador e o licenciado não é venda mercantil, mas a licença do direito de uso (cessão do direito) do *software* – como, aliás, prescreve o já citado art. 9º da Lei 9.609/1998.

Demais disso, o *software* nada obstante seja havido, nas hostes do Direito, por bem móvel (art. 3º da Lei 9.610/1998), não é um bem corpóreo (bem material); e, nessa medida, não está juridicamente vocacionado à mercancia, mas ao licenciamento do direito de uso. Noutras palavras: porque bem imaterial, não pode ser colocado no processo de circulação mercantil.

dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. [...]. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. [...]. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti, 26 de maio de 2010. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em 04 jan. 2020.

¹³³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 84-85.

¹³⁴ MATINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 201.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 169.

Coadunando-se com as palavras do colega Carrazza, Aires Barreto expõe sobre a natureza jurídica do *software*:¹³⁶

O *software*, apesar de ser bem móvel para efeitos legais (cf. art. 3º da Lei dos Direitos Autorais, Lei 9.610/98), não é um bem corpóreo, não sendo, deste modo, destinado a uma operação de compra e venda. Note-se que o suporte físico sobre o qual se fixa o *software* é mera condição de viabilização do licenciamento de uso do *software*, sendo esta atividade o núcleo da relação jurídica que se instaura.

Luana Steffens corrobora no mesmo sentido ao dizer que:¹³⁷

[...] o programa de computador possui natureza jurídica de bem móvel imaterial e com características de obra intelectual. A comercialização desse direito autoral dá-se por meio de contrato de licenciamento de uso ou cessão de direito de uso.

Na verdade, conclui-se que o fato de o *software* ser transportado ou não por um meio físico não altera sua natureza jurídica, pois a única finalidade da estrutura física é o transporte. Macedo, sobre a natureza física de uma operação quanto à existência ou não de um alicerce físico, expõe: “[...] a natureza jurídica de uma operação conforme a existência ou não de suporte físico vai ocorrer ou não a depender do próprio direito (o direito cria suas próprias realidades)”.¹³⁸

Fato é que os efeitos econômicos de uma obtenção de licença de uso de um *software* de forma onerosa por meio físico (CD) ou via *download* são os mesmos, no entanto os efeitos jurídicos serão os mesmos ou não caso o Direito entenda que haja distinção jurídica entre os meios de aquisição da licença de uso do *software*, o que é afirmativo, visto que é matéria constitucionalizada em face da “dicotomia entre mercadorias (bens materiais) e serviços (bens imateriais)” mediante o Direito Constitucional Tributário.

Nesse sentido, pode-se afirmar a influência em termos conceituais que o Direito Constitucional teve tanto do direito privado como da ciência econômica ao outorgar importância jurídica ao quesito materialidade com a finalidade de delinear a área fronteira entre mercadorias e serviços. Macedo, então, dilucida:¹³⁹

[...] ainda que se pudesse admitir o *software* em um suporte físico como mercadoria, a desmaterialização de seu meio de transporte afastaria de vez qualquer possibilidade de se considerar as licenças de uso dos programas de computador como mercadorias. Entender de modo diverso deturparia totalmente o conceito

¹³⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 139.

¹³⁷ STEFFENS, Luana. **A questão da Incidência do ISS sobre o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador**: Questões Práticas do ISS. 1. ed. São Paulo: Ônixjur, 2011, p. 385.

¹³⁸ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 81.

¹³⁹ MACEDO, loc. cit.

constitucional de mercadoria, ao se considerar, sob seu conceito, um bem que, além de incorpóreo, não tem a sua propriedade alienada, mas apenas seu uso, e por tempo determinado, características atinentes aos bens imateriais, aos serviços, tributáveis portanto pelo ISS.

Para Marco Aurélio Greco faz-se necessária a modificação do conceito de serviço pelo termo “utilidade” para fins de interpretação do texto constitucional, o qual atribui competência tributária relacionada aos serviços, pois para ele, a conceituação empregada, com a finalidade de explicar o que seja serviço, está obsoleta. Vide palavras do autor, o qual dá argumentos com o fim de defesa com relação à mudança de interpretação dada atualmente ao conceito serviço, ou seja, na verdade, um retorno (Macedo indica que em 1965, o termo utilidade era levado em conta para fins de interpretação do conceito serviço, porém foi substituído pela “obrigação de fazer”) à interpretação dada no passado:¹⁴⁰

No passado recente, um elemento fundamental para definir relevâncias era dado pela noção de atividade realizada. [...]. A respectiva remuneração é tributariamente vista como a contraprestação da atividade exercida. Paga-se porque alguém ‘faz’ algo. O mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para definir os valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade exercida como relevante (inclusive para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura, que é a *utilidade*. Muito frequentemente, as pessoas se dispõem a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também na utilidade obtida pelo cliente. Diante desta realidade, utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é, também, deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado. Por isso, sem prejuízo dos avanços que a interpretação pode trazer, entendo pertinente uma alteração na norma constitucional atributiva de competência tributária relativa a serviços para substituir o conceito de serviço pelo de ‘utilidade’, mais consentâneo com a realidade atual, inclusive tecnológica.

Como se vê há questionamento quanto a considerar serviço como apenas a obrigação de fazer ou ao trabalho feito pelo prestador. Ao se levar em conta apenas a “obrigação de fazer”, exclui-se uma parte relevante do serviço que é prestado, ou seja, a utilidade que o serviço oferece. Para alguns autores, como Macedo e Greco, o valor, que é pago por um serviço, refere-se em grande parte ao bem-estar, às facilidades e à utilidade que o trabalho feito oferece.

Há estudiosos, porém, que defendem a “obrigação de fazer” atrelado ao conceito de serviço, como núcleo principal. Frisem-se os dizeres do doutorando então Luciano Garcia Miguel, o qual, em sua tese de doutorado, “advoga” positivamente pela criação do Imposto

¹⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p.54-55.

sobre o Valor Agregado (IVA), que tem como alvo de tributação as operações com mercadorias e serviços prestados.¹⁴¹

O pressuposto de fato do ISS, por sua vez, “é o desempenho habitual e remunerado de trabalho humano independente (não avulso nem atrelado a uma relação de emprego)”. Assim, enquanto o núcleo do ICMS é o ciclo econômico pelo qual passa determinada mercadoria, da produção ao consumo, “no ISS não se cogita de mercadoria nem de ciclo econômico, o foco é o trabalho humano”.

Assim, diante de determinada situação fática, o intérprete deve questionar qual o núcleo da contratação, o que é buscado por um e será dado, ou prestado, pelo outro, uma mercadoria (objeto de uma obrigação de dar), ou o trabalho humano (objeto de uma obrigação de fazer). No primeiro caso, a incidência é do ICMS e, no segundo, do ISS.

Aires Fernandino Barreto tem o mesmo entendimento de Luciano Garcia Miguel, ou seja, o enfoque à atividade do prestador de serviço, vide palavras do estudioso:¹⁴²

De fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um *facere*. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá. Em suma: nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto que as *in faciendum* se referem a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).

Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).

Hugo de Brito Machado não é diferente no seu entendimento, pois segue os colegas acima citados, ao dar ênfase à atividade em benefício de alguém.¹⁴³

Nesse mesmo diapasão, Leandro Paulsen e José Eduardo de Melo: “O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado”.¹⁴⁴

Treiger acompanha os autores acima¹⁴⁵:

Releva esclarecer que a prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão de desencadear o fenômeno da incidência se considerada uma atividade-fim de uma dada relação contratual de natureza privada, cujo objeto é o fornecimento da utilidade material ou imaterial obtida pelo desempenho de esforço físico ou intelectual.

Interessante à concepção de Carrazza sobre serviço, pois ele conceitua como uma prestação de utilidade a terceiros.¹⁴⁶

¹⁴¹ MIGUEL, op. cit., p. 57.

¹⁴² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 44-45.

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 415.

¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013, p. 239.

¹⁴⁵ TREIGER, Betina Grupenmacher. A Regra Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviço. In: MOREIRA, André Mendes *et al.* **O direito tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014, p.84.

Evidencie-se parte de um texto, para fins de entendimento que o serviço ocasiona primordialmente utilidade e que seja a parte principal do conceito de serviço e não a “obrigação de fazer”, como muitos autores defendem, que foi citado em 2016 pela Suprema Corte numa decisão proferida em 2016, concebido pelo autor Alberto Macedo ao defender a tributação do ISS em serviços oferecidos pelos planos de saúde:¹⁴⁷

Assim, as atividades *in commercium* não se aderem à classificação ‘dar, fazer e não fazer’. Diferentemente das mercadorias, em que o dar fica facilmente delimitado por uma ação e por um objeto específico, tangível; no caso dos serviços, cujas espécies ganham uma variedade cada vez maior, conforme a criatividade humana, a atividade não se resume a uma única ação, e muito menos a um objeto, contendo diversas ações, as quais, sejam imediatas ou mediatas, ensejam utilidades, pelas quais paga o contratante do serviço.

Nos serviços, a denominação de suas espécies muitas vezes demanda uma simplificação terminológica que acaba por aglutinar todas as atividades e utilidades – ressalte-se, utilidades – que consubstanciam um serviço específico. Por exemplo, em que consiste o serviço de administração de bens imóveis de terceiros? Ele não se resume num único fazer. Essa administração abrange um sem fim de atividades, como efetuar os registros necessários desses bens nos órgãos competentes, efetuar as cobranças sobre aqueles que deles usufruem, pagar os encargos correspondentes, bem como os tributos e taxas que sobre eles incidirem, efetuar vistorias nos bens, prover suporte jurídico, gerir as contas etc. E várias dessas atividades, por sua vez, poderia se desdobrar em vários outros fazeres. Mas, a atividade tem de ‘ganhar um nome’, e o conceito ‘administração de bens imóveis de terceiros’ satisfaz bem essa demanda.

Além disso, como o que se pretendeu (explicitamente desde 1965 com a reforma tributária advinda com a Emenda Constitucional nº 18) com a tributação do consumo dos bens e serviços foi alcançar todo o universo de produtos da atividade econômica, então, nos serviços destaca-se muito mais aquilo que neles realmente interessa, e pelo qual os tomadores pagam, a utilidade que esses serviços trazem. O fato de essa utilidade consubstanciar menos ou mais fazeres é irrelevante, na medida em que o que importa para o tomador não é o quantum de fazeres envolvido, mas sim quanto aquela atividade lhe traz de utilidade. Afinal, como procuramos demonstrar acima, a Ciência Econômica, ao tratar do universo de produtos decorrentes da atividade econômica, sempre denominou-os como bens e serviços, nunca se referindo a um terceiro gênero, ou a um mínimo de fazeres nos serviços envolvidos. Isso porque o que interessa é a movimentação dos recursos, como contraprestação desses bens ou serviços disponibilizados.

A utilidade pela qual se paga decorre de atividades imediatas ou mediatas, no serviço prestado. Exemplos em profusão podem ser elencados. Citemos, por exemplo, o serviço de hospedagem, que abrange desde os tradicionais hotéis até flat, apart-hotéis, hotéis residência, *residence-service* e *suite service*. As utilidades que esses serviços apresentam não decorrem tão somente de atividades imediatas, como o serviço das camareiras, de limpeza, troca de roupa de cama, de atendimento ao hóspede quando solicitado, de recepção etc. Decorrem também de atividade mediata, consubstanciada na disponibilização do espaço, do quarto, bem como de todas as suas facilidades, mobília, chuveiro com água quente, ar condicionado etc. Na medida em que o que interessa, para a Economia, e que o Direito incorporou, por intermédio da expressão bens e serviços, não é o quanto valem os fazeres mais imediatos acima transcritos, mas sim o quanto de valor circula entre aquele que toma

¹⁴⁶ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.415.

¹⁴⁷ MACEDO, Alberto. ISS: O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: **XII CNET – Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. MACEDO, Alberto et al. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 1-79.

o serviço e aquele que presta o serviço, simplesmente a atividade de hospedagem como um todo consubstancia-se como um serviço, ainda que o hotel economize nos serviços de quarto para o hóspede.

Compreende-se claramente que a maioria dos estudiosos tem o entendimento que o núcleo principal do conceito de serviço é a “obrigação de fazer”. Diferentemente o que acontecia a partir do século XVIII, como salienta o professor Alberto Macedo, visto que a palavra ‘utilidade’ já fazia parte do conceito de serviços e que a dicotomia bens materiais e bens imateriais já tinha a sua solidificação desde o século XIX. Ele cita John Stuart Mill ao dizer que:¹⁴⁸

JOHN STUART MILL (1806 – 1873) caracterizou os serviços como utilidades, definindo os serviços produtivos como aqueles que aprimoram a produtividade da sociedade ou do indivíduo, aqueles cuja utilidade se incorpora em um objeto ou material ou no ser humano, como o serviço educacional.

Infere-se, assim, de tudo o que foi exposto acima, que não há necessidade de mudança textual da Constituição Federal, com o fim de delimitar a incidência entre o ICMS e o ISS, pois o conceito ‘utilidade’ relativo a serviço e a dicotomia mercadoria versus serviço foram absorvidos das ciências econômicas tanto pela carta magna como pelo direito privado.

4.4 PREMISSAS “CONSTITUCIONAIS”: ENCOMENDA E PERSONALIZAÇÃO

A súmula nº 156 do STJ (“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”) deixa claro que os preceitos encomenda e personalização devem fazer parte dos serviços gráficos para fins de incidência do ISS.¹⁴⁹ Estes requisitos, encomenda e personalização, são atualmente utilizados tanto pela jurisprudência quanto pela doutrina como fundamentos constitucionais para traçar a linha que separa a incidência entre o ICMS e o ISS, no entanto não se caracterizam em conceito considerado constitucional, como é o caso do critério materialidade para o escopo de conceituar mercadoria. E é sabido que para dirimir dúvidas quanto à competência para tributar é papel da lei complementar, conforme art. 146,

¹⁴⁸ MILL, apud MACEDO, 2017, p.85.

¹⁴⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 29 nov. 2019.

especificamente os incisos I e III, em conjunção com o art. 156, III, todos da Constituição Federal de 1988.¹⁵⁰

Cabem reflexões e questionamentos: por que estes requisitos tidos como “constitucionais”, encomenda e personalização, “somente valem” para identificar se há incidência de ISS ou ICMS? Na verdade, apresenta-se “somente” para delimitar a tributação do ISS? E os demais casos?

Macedo responde a essas questões ao dar um exemplo onde ele posiciona os critérios acima supramencionados como “falsos critérios constitucionais”:¹⁵¹

A personalização e encomenda apresentam-se como falsos critérios constitucionais; falsos porque aparentemente se aplicam restritamente aos serviços, o que não é verdade. Hoje em dia, por exemplo, um automóvel demandado por um comprador pode ser produzido a partir do momento em que encomendado por ele, *on demand*, e feito com diversas características únicas para esse comprador, ou seja, totalmente personalizado. Mas nem por isso, ter sido produzido por encomenda e de forma personalizada, torna a circulação desse automóvel objeto de incidência do ISS.

Note-se que tanto bens materiais como bens imateriais podem ser feitos por encomenda e personalizados e nem por isso estariam todos sob a incidência do ISSQN. Levando-se a crer que os critérios encomenda e personalização não se coadunam como preceitos constitucionais, visto que, ambos requisitos, como se pode ver, não são levados em conta em todas as operações, ou seja, não prestam para atestar se são serviços ou não.

Gabriel Paulino Marzola Batiston, em seu artigo sobre “Entendimento sobre a Incidência de ISS ou de ICMS no Licenciamento ou Cessão do Direito de Uso de Programas de Computador” chega à conclusão, ao citar as decisões sobre o recurso especial nº 216.967 sob a relatoria da ministra do STJ Eliana Calmon em 2001 e o recurso extraordinário nº 176.626-3, os quais foram baseados na Lei nº 7.646/87 (diretrizes sobre a informática), que sob o abrigo da Lei 9.609/98, mencionada acima, da correta incidência do ISSQN sob o contrato de licença:¹⁵²

Embora a discussão sobre a incidência de ISS ou ICMS no licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador esteja pacificada nos tribunais superiores, cumpre destacarmos que os julgados mencionados foram decididos sobre a égide da Lei 7.646/87.

¹⁵⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

¹⁵¹ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 86.

¹⁵² BATISTON, Gabriel Paulino Marzola. Entendimento sobre a Incidência de ISS ou de ICMS no Licenciamento ou Cessão do Direito de Uso de Programas de Computador. **Plantão Fiscal**, jun. 2015. Disponível em: http://www.plantaofiscal.net/pdfartigo/_020615230632.pdf. Acesso em: 09 jan. 2020.

Entretanto, entre estes julgados, tivemos a criação da Lei 9.609/98, que em seu artigo 9º dispõe que o uso de programas de computador no País será por meio de contrato de licença:

[...]

Ou seja, só poderá ser usuário/comprador de programa de computador aquele que firmou contrato de licença.

Portanto, quando um usuário/comprador se dirige a uma revenda de programas de computador, ele está aderindo a um contrato de licença.

Desta forma, este usuário/comprador está praticando o fato gerador previsto no art. 1º c/c item 1.05, ambos da Lei Complementar 116/2003 [...]

Relativamente ao objeto do presente estudo, ou seja, o questionamento quanto à tributação do ICMS ou ISSQN em operação que envolve *software* virtual/digital, não há nem o que se falar nos requisitos encomenda e personalização, pois o bem resultante nem material é, pois os critérios citados são disponibilizados apenas no caso em que há bem material como produto e também quando o bem material não seja importante perante o serviço oferecido, como por exemplo, o papel e objetos de papelaria utilizados frente ao serviço de contabilidade.

Destarte, bastante questionável o entendimento do STF no julgamento do recurso extraordinário nº 176.626-3/SP¹⁵³, onde a corte suprema faz a distinção entre *software* de prateleira e o feito por encomenda, dado que em ambos os casos, conforme demonstrado, não subtrai a questão que a operação com *software* é objeto de licença ou cessão de direito de uso e não de compra e venda, onde há a transferência de titularidade. Outra questão é que esses requisitos, personalização e encomenda, não constam no item 1.05 do anexo único da Lei Complementar nº 116/2003 (“1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”), portanto não há coerência em limitar a tributação do ISSQN a serviços feitos por encomenda e com personalização. Na melhor das hipóteses, o que poderia acontecer seria a incidência do ICMS sobre o suporte físico apenas, no caso em que a licença de uso de

¹⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 176626/SP**. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). 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 comercializados 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. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 28 de novembro de 2012a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 28 dez. 2019.

software se fazia por suporte físico. No entanto, neste caso em comento, seria descabida a incidência do ICMS em relação ao suporte físico, pois este se mostraria de forma irrisória frente ao objeto principal que é o *software*. Prescindível seria, em termos de custo-benefício, os entes federativos (Estados e Distrito Federal) se prestarem a fazer cobrança do ICMS sobre este item (suporte físico apenas). Atualmente, então, não faz nem sentido o suporte físico, visto que o *software* sob alvo de licença ou cessão de uso, cuja obtenção se faz virtualmente através da internet.

A seguir a demonstração de um perfeito conflito, em relação à tributação do ICMS e ISSQN sobre o *software*, entre o fisco estadual e o fisco municipal, melhor dizendo, a contenda entre um convênio (CONFAZ nº 106/2017) e uma lei complementar (LC 157/2016 modificando a LC 116/2003)

O mestrando, Daniel de Paiva Gomes, em seu artigo sobre “o conflito de competência entre ICMS e ISSQN” em relação ao *software*, cita a posição do fisco municipal da cidade de São Paulo frente ao posicionamento do fisco estadual do estado de São Paulo, ao estabelecer perfeito conflito entre os entes federativos:¹⁵⁴

O Município de São Paulo, por sua vez, com base nas alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016, editou o Parecer Normativo SF nº 1/2017, por meio do qual o Fisco Municipal esposou entendimento no sentido de que o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, seja ele padronizado ou por encomenda e independentemente de a operação ocorrer por meio físico, via *download* ou por meio de acesso à nuvem, enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços, sem prejuízo de que, no caso do SaaS, outras utilidades disponibilizadas ao usuário sejam desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07.

Segue o posicionamento do fisco estadual do estado de São Paulo, citado pelo mestrando acima referido, em que o mesmo fisco se baseia no convênio CONFAZ nº 106/2017 através de decisão normativa CAT nº 4/2017, no qual ele corrobora a incidência do ICMS em *software*, seja por meio físico ou virtualmente :¹⁵⁵

Para justificar seu posicionamento, o Estado de São Paulo afirmou que somente está sujeito à incidência de ISSQN o *software* desenvolvido sob encomenda, ou seja, elaborado de forma personalizada, de modo que, uma vez ausente a personalização, o *software* encontrar-se-ia inserido em uma cadeia massificada de comercialização, atraindo a incidência do ICMS.

Especificamente no que tange à forma de comercialização do *software*, o Estado de São Paulo consignou que o *software* padronizado pode ser disponibilizado ao usuário por meio físico, via *download* ou por meio da computação em nuvem. Estas

¹⁵⁴ GOMES, Daniel de Paiva. Uma análise Pragmática da tributação indireta do software no Brasil: o conflito de competência entre ICMS e ISSQN. **FGV DIREITO SP Law School Legal Studies Research Paper Series**, n. TL018, fev. 2019, p. 14. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3332812. Acesso em 25 out. 2019.

¹⁵⁵ GOMES, loc.cit.

circunstâncias negociais, todavia, não teriam o condão de “descaracterizar a natureza de produto desse tipo de *software* (mercadoria)”.

No entendimento do Estado de São Paulo, o fato de o usuário “instalar o *software* (de loja física ou virtual) em sua máquina (*download*) ou utilizá-lo ‘na nuvem’ por meio de internet (streaming) não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de *software* pronto”.

Vê-se que há a instauração de um profundo conflito entre os dois fiscos, o que motiva uma severa insegurança jurídica para a sociedade e principalmente para os contribuintes.

4.5 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626/SP/1998

Adequadamente, a corte suprema no recurso extraordinário acima citado assentiu por considerar a mercadoria como bem palpável e o *software* como bem intangível. Segue parte do relatório do então Ministro Sepúlveda Pertence:¹⁵⁶

A controvérsia, a meu ver, é insolúvel sem a precisão do conceito de "mercadoria", contido no art. 155, II, CF, e essencial à demarcação do âmbito constitucional de incidência possível do ICMS, incluído por aquele dispositivo na competência do Estado.

[...]

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador": trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, consequentemente, de sofrer a incidência do ICMS. Essas, com efeito, a caracterização e a consequente modalidade de proteção jurídica do *software* consagrados no direito comparado.

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 176626/SP**. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). 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 comercializados 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. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 28 de novembro de 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 28 dez. 2019.

Cristalino e autoexplicativo, portanto, o entendimento acima transcrito do ministro relator, o que não necessita por mais elucidações.

Todavia, há de se transcrever abaixo segmentos discutíveis, os quais cabem as devidas considerações, como por exemplo, a diferenciação entre os diversos tipos de operação que envolvem a licença ou a cessão de uso do *software*, o que para o estudo em comento, não reflete qualquer importância, pois como já foi mais do que ratificado, não importa o tipo de operação para fins de obtenção da licença ou de cessão de uso de *software*, pois não desconfigura a natureza jurídica.

O ministro relator, por outro lado e acertadamente, considera que não há diferença entre *software* de prateleira e o *software* por encomenda, com relação à licença ou cessão de uso do *software*. Apesar disso, ele, questionavelmente, concebe “duas criaturas” esdrúxulas, que na verdade, são a mesma coisa, bem como, “exemplar de *software*” e a “licença ou cessão de uso do *software*”, pois nos dois casos não se adquire o *software*, neste trecho: “Seja qual for o tipo de programa, contudo, é certo, não se confundirão a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso, também presente até quando se cuide do *software* “enlatado” ou “de prateleira”.

Há diferenciação no caso de se adquirir a propriedade do *software*, que aí sim há distinção entre obter a propriedade do direito autoral de um *software* e a licença ou cessão de uso do programa de computador, mas mercadologicamente falando não ocorre aquele tipo de operação (“aquisição de direito autoral sobre *software*”). Inconcebível é fazer distinção entre um “exemplar de *software*”, materializado através de CD ou DVD, e uma licença ou cessão de uso do *software*, pois como já foi dito acima, o CD ou o DVD servem apenas como suporte físico para transportar o *software*.

Alberto Macedo assevera:¹⁵⁷

O cliente quando vai à loja, não está interessado no CD ou DVD em si, mas sim no *software*, tanto que o usuário não consegue utilizar o *software* no CD ou DVD, mas somente na máquina, depois de instalado. A aquisição do *software* hoje via *download* é a prova máxima de que aquele CD ou DVD eram irrelevantes para a utilização do *software* pelo cliente. Outra prova dessa irrelevância é que, estando instalado o *software* no computador, o cliente pode continuar usando-o, independentemente daquele CD ou DVD.

¹⁵⁷ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p.89.

Dando seguimento, o citado ministro cita Rui Saavedra, autor português, com o propósito de apresentar “as classificações empreendidas ao programa de computador”, o *standard* e o personalizado:¹⁵⁸

"Nas relações com os seus clientes" - ensina Rui Saavedra (ob. cit., p. 79) - "a empresa produtora de *software* surge como proprietária do *software* que ela cria e comercializa, quer se trate de *software* standard, comercializado em massa, quer de *software* concebido especificamente em função das necessidades de um utilizador em particular. Com efeito, mesmo neste último caso, a propriedade do *software* permanece, habitualmente, na titularidade da empresa que o realizou; mas nada impede que as partes estipulem o contrário, no caso de o cliente querer proteger o seu investimento solicitando que lhe seja cedida a propriedade do *software*, se ele tiver financiado totalmente os custos de desenvolvimento".

Mais à frente, o ministro tenta fundamentar o contraste entre *software* de prateleira e *software* feito por encomenda através do autor português acima citado:

"Diferentemente sucede" - assinala o autor - "nas relações com o utilizador de um *software* standard, porque este vocaciona-se a ser comercializado junto de uma clientela potencialmente vasta: a propriedade do *software* em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as "manifestações físicas" do *software*, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhas tiver concedido a título definitivo e por um preço".

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*.

Ao que se consta em pesquisas feitas pelos doutrinadores, não há embasamento ou citação na literatura jurídica pátria sobre consequência/influência jurídica em relação ao termo “manifestações físicas” para diferenciar o “*software* de prateleira” do “*software* em si”. Outra questão controversa é afirmar: “[...] manifestações físicas do *software*, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade”. Pergunta-se: que propriedade? Como já foi debatido acima, nestas operações onde se obtém a licença ou a cessão de direito de uso do *software*,

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 176626/SP**. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). 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 comercializados 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. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 28 de novembro de 2012a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 28 dez. 2019.

seja de “prateleira” ou customizado, não ocorre transferência de titularidade, dificilmente acontece esta situação, o que não faz parte do debate no presente trabalho. Anteriormente a estas palavras, o autor português afirma paradoxalmente com a sua linha de pensamento, ou melhor, distinção entre *software* standard e *software* encomendado, que o *software* em si nunca é cedido e sim dado o direito de uso não exclusivo. O que seria, então, adquirir as manifestações físicas de um *software*? Excetuando-se o suporte físico (CD ou DVD), o qual apenas serve como transporte, pois que atualmente não faz nem mais sentido, por conta dos avanços tecnológicos da era digital, fica o questionamento feito previamente sem resposta, pois só se atinge o objetivo do *software* quando instalado na máquina (hardware), que não depende mais de apoio físico.

Há de se fazer a diferença com o que ocorre no caso do livro físico, neste, visto que há muita confusão ao se equiparar os dois casos em termos de abordagem comercial, apresenta-se a necessidade de papel, pois sem este não há como ler o livro. Diversamente o que ocorre no caso do *software*, em razão de somente usufruí-lo quando “implantado” na máquina, onde não é imprescindível o uso do CD ou DVD, uma vez que não se desfruta do *software* no suporte físico (CD ou no DVD).

4.5.1 “Atores” envolvidos na operação de licenciamento

O ministro relator Sepúlveda Pertence ao compor o seu voto no julgamento acima supramencionado cita Carlos Alberto Bittar onde este menciona os envolvidos nas operações mercantis ao abranger contratos de licença de uso de *software* :

"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 representantes) 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 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 individualizá-lo, e enunciar: os usos correspondentes e a respectiva extensão no tempo e no espaço; as finalidades da 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 a seus direitos.

A respeito do trecho acima citado, contemplam-se três atores envolvidos nesse tipo de operação, bem como: o proprietário do *software* (o que detém o direito autoral), o negociante (o distribuidor – o que comercializa os exemplares) e o cliente (o usuário). Sobre o proprietário do direito autoral do *software* e o usuário, a ligação que se estabelece é a de que o proprietário é o licenciante (o qual dá o direito de licença de uso sobre o *software*) e o usuário final é o licenciado ou cessionário (o qual é o favorecido do direito de uso sobre o *software*), logo, com relação a esta ligação, não resta dúvida.

O que se coloca em questão é a natureza jurídica das conexões que se estabelecem entre o distribuidor e o proprietário e entre aquele e o usuário final. Ergue-se, então, um dilema, se o comerciante se torna licenciante ao adquirir a licença do direito de uso do *software* e “sublicenciante” ao transmiti-la (a licença) ao usuário final ou é apenas um intermediário numa operação de compra e venda. De acordo com o texto acima reproduzido, especificamente no segundo parágrafo (“Pode, pois, ser celebrado [...]”), o autor deixa claro que se faz necessária uma autorização para comercializar as cópias do *software*. E essa autorização se condensa através de uma licença de direitos de comercialização, portanto uma licença específica, o que se distingue da licença de direito de uso do *software*, no caso do usuário, de acordo com o *caput* do art. 10 da Lei 9.609/98. Segue, então, o *caput* do artigo citado:¹⁵⁹

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

Outro seguimento, que forma essa concepção, é no terceiro parágrafo (“Normalmente, com esse contrato o autor recebe remuneração [...]”), onde afirma que o dono do direito autoral recebe rendimentos dos interessados, sejam dos usuários, através do contrato de licença de direito de uso, e/ou do distribuidor, através do contrato de licença de direitos de comercialização.

Nunca é demais lembrar que o dono do direito autoral continua sendo o autor, mesmo em caso de dispor dos direitos patrimoniais disponíveis, pois ele continua tendo o domínio

¹⁵⁹ BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 02 dez. 2019.

sobre a sua criação, como afirmado no último parágrafo do texto transcrito acima (“Mesmo quando negocia [...]”).

O ministro relator Sepúlveda Pertence faz uma alegação mais à frente no seu voto, a seguir transcrito:

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, *a fortiori*, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.

Bastante discutível quando ele afirma que o comerciante adquire exemplares e os coloca em estoque ou em exposição para vender levando-se a crer que ele (o comerciante) não se põe na condição de licenciado e sim como negociante de mercadorias. O fato de estar em estoque ou exposto à venda não modifica a natureza jurídica da operação apresentada. Situação aquela que já foi mais do que refutada ao longo do presente trabalho. O que interessa afinal é saber quais as relações jurídicas que se formam quando abrangem autor, distribuidor e usuário final. A circunstância do “em estoque” ou “em exposição” é inócuo.

Ao se originar do autor e finalizar no usuário final, a licença do direito de uso do *software*, decerto que o usuário final instalará o programa de computador na sua máquina (“*hardware*”) e ao fazer isso, aparecerá um termo de acordo, em outras palavras, um “contrato de licença de uso” em que o próprio usuário terá que concordar com os termos ali contidos ao clicar num quadradinho ao final do contrato, antes mesmo de usufruir do *software*.

Percebe-se, assim, que o distribuidor se torna titular de uma licença de direito de comercialização e o usuário se torna o titular de uma licença de direito de uso, o que dá direito a este de fazer a instalação do *software* no seu computador e àquele de comercializar. Ambos, tanto distribuidor como usuário final são licenciados, abordando a palavra “licenciado” num contexto mais amplo. Ao se entender de forma contrária, o distribuidor ou comerciante não assumiria tal condição, mas sim a de intermediário, ao aproximar o dono do direito autoral e o usuário final. Neste caso, ele receberia uma porcentagem sobre o valor do direito de licença. O que acontece de forma distinta na condição de distribuidor, o qual venderia pelo valor que pagou pelo direito de licença para comercializar mais as despesas inerentes. Assim sendo, pode-se deduzir que o preço pelo qual o distribuidor cobra do usuário final é composto pelo valor da licença de direito de uso, além de outros valores referentes ao custo.

Vale acrescentar que quando se adquire uma licença de direito de uso e esta não faça proibição quanto a ceder para terceiro, neste caso, tem-se o repasse da licença de direito de uso, no entanto, o que ocorre normalmente é que os contratos de licença de uso não permitem essa transferência.

Com relação à situação apresentada pelo ministro relator, quando uma pessoa “adquire” o suporte físico, o qual faz o transporte do *software*, para oferecer de presente a uma outra pessoa, aquela que adquire, assume a condição também de licenciado, só que de licença de direito de uso ao portador, quer dizer, não há um destinatário específico. Neste caso, a pessoa que irá presentear uma terceira pessoa adquire o suporte físico e mais a licença de direito de uso ao portador. E quem irá adquirir a licença de direito de uso do *software* será o presenteado ao instalar o *software* na sua máquina, pois o contrato de licença se firmará na instalação do programa de computador. Lembrando que às vezes, no processo de instalação, não há a obrigação de fornecimento de dados do licenciado. No entanto, em algumas situações é necessário fornecer os dados do licenciado. O fato de o “adquirente” não instalar o *software* em sua máquina não desconsidera a condição de licenciado, claro, de licenciado de uso ao portador. De toda forma, para fins tributários, ou melhor dizendo, para o direito tributário não há diferença entre as figuras apresentadas de licenciado, ou seja, o licenciado ao direito de comercialização (distribuidor), o licenciado ao direito de uso (o presenteado) e o licenciado ao direito de uso ao portador (quem presenteia e não faz uso do *software*). E em termos comerciais, o adquirente que assume a condição de distribuidor pode transferir onerosamente a licença de direito de comercialização para outro distribuidor e esse também pode transferir, o que este assume a condição de sublicenciado, quer dizer, a licença de direito de comercialização pode ser transferida onerosamente diversas vezes, a depender do contrato feito com o autor.

4.6 QUANTO À CONSIDERAÇÃO DE *SOFTWARE* POR *DOWNLOAD* (ADI – MC 1.945 MT)

Longos 12 anos (1998 – 2010) se passaram para se decidir liminarmente a ação citada acima em que a responsabilidade pela relatoria ficou com o ministro Octávio Gallotti, em princípio, onde chegou a votar (tendo como redator do acórdão o ministro Gilmar Mendes) e, após, a relatoria passou para a ministra Ellen Gracie. Atualmente, encontra-se com a ministra Carmen Lúcia. A partir dessa decisão dada liminarmente, operou-se uma grande agitação no universo digital, especificamente na seara do direito tributário.

O que importa realmente ao presente trabalho, é o que tange sobre a incidência ou não de ICMS sobre o *software* adquirido por *download*, via internet, especificamente o que prevê a Lei nº 7.098/98 do Estado do Mato Grosso (“consolida normas referentes ao ICMS”), art. 2º, § 1º, VI e, por decorrência, o art. 6º, § 6º. Seguem os artigos:¹⁶⁰

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

VI - sobre as operações com programa de computador - *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 6º Integra a base de cálculo do ICMS, nas operações realizadas com programa de computador - *software* - qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação.

De acordo com o Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), requerente da ação em questão, o Estado do Mato Grosso estaria usurpando a competência tributária dos municípios através dos artigos supramencionados, em face do art. 156, III da CF/88 e devido ao item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (“1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”).

O relator, então, Octávio Gallotti deu deferimento parcial à medida cautelar ao citar dois julgados da suprema corte com o fim de fundamentar, tais como RE 176.626/98 e RE 199.464/99, ambos onde o entendimento foi: *software* de prateleira sob a incidência do ICMS e *software* personalizado e encomendado sob a incidência do ISS. O ministro relator, além de deferir a medida cautelar parcialmente, outorgou interpretação conforme a CF/88 ao item VI do § 1º, art. 2º da lei nº 7.098/98, ao limitar a incidência do ICMS em *software* de prateleira, cópias produzidas em série e comercializadas, apenas, deixando suspensa a sentença “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados” e indeferindo a liminar no que diz respeito ao art. 6º, § 6º, o qual fala sobre a base de cálculo, da mencionada lei objeto da ação.

A seguir, parte do voto do ministro relator:¹⁶¹

¹⁶⁰ MATO GROSSO. **Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Mato Grosso: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Disponível em:

<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>. Acesso em: 04 dez. 2019.

¹⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 – Mato Grosso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. [...]. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido

Dentro desse entendimento, procede a cautelar para, dando-se interpretação, conforme à Constituição, ao item VI do § 1º do art. 2º da lei estadual, fixar-se exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso.

Em face dessa interpretação, pode ser indeferida a liminar, quanto ao § 6º do art. 6º do mesmo diploma, sendo certo que a base de cálculo aí prevista haveria de sujeitar-se à restrição de incidência acima estabelecida para o inciso VI do § 1º do art. 2º.

Extraí-se do trecho acima citado que o ministro relator conferiu a incidência do ICMS tão somente ao suporte físico, excluindo-se o *software* em si, ou melhor, o direito de licença ou cessão de uso, pois que este não pode ser objeto de contrato de compra e venda e sim de contrato de licença ou cessão de uso, em conformidade com o art. 9º da Lei 9.609/98.

Surge então o questionamento: no caso do *software* de prateleira, incidirão os dois impostos, ICMS e ISS, o primeiro sobre o suporte físico e o segundo sobre a licença ou cessão de uso? Ou apenas a incidência do ISS? De tudo o que já foi debatido e contextualizado, entende-se que o mais lógico é caber somente à incidência do ISS, sendo que como o ICMS e o ISS são impostos com uma maior predominância arrecadatória e, também, conclui-se que o *software*, para o fim que se pretende, tem uma grande importância se comparado ao suporte físico (este funciona como um transporte apenas, não tendo sentido o debate nos atuais tempos por conta da evolução em termos tecnológicos da internet), levando-se em conta que o valor deste é insignificante em confronto com o daquele. E seria uma situação no mínimo inusitada, o Estado cobrar sobre o suporte físico o ICMS e os Municípios o ISS sobre a licença ou cessão de uso. Certamente que seria de uma complexidade muito grande a cobrança desta forma ou, talvez, inviável.

Por outro lado, a licença ou cessão de *software* é uma operação única, de acordo com a Lei 9.609/98, como entende o professor Macedo, não cabendo aí a inclusão de dois contratos, um de compra e venda e outro de licença de uso.

O ministro Nelson Jobim dá ensejo a uma maior divergência, ao dizer que não há diferença entre *software* “adquirido” através de um suporte físico e *software* por *download* via internet.

Segue a indagação:¹⁶²

[...] 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

estrito. Irrelevância. [...]. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti, 26 de maio de 2010. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em 04 jan. 2020.

¹⁶² BRASIL. Loc. cit.

sistema da Internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete o aquilo que me é transmitido via sistema de Internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que adquiri foi um sistema de *software*.

A grande problemática que se deduz é que o *software* não pode ser adquirido, visto que a natureza jurídica que se impõe é o direito de licença ou cessão de uso. O proprietário continua sendo o autor. O que os “consumidores” adquirem é o direito de uso, questão esta que já foi bastante analisada previamente no presente trabalho.

A questão é um todo emaranhado, porque o RE 176.626/98 deu um grande destaque ao suporte físico, diferenciando equivocadamente o *software* de prateleira do *software* por *download*. E agora a discussão gira em torno de que não há diferença entre os dois tipos de *software* em relação à forma que se “adquire”, porém esta discussão é utilizada como fundamentação para fins de considerar o *software* como mercadoria, pois, na verdade, não há transferência de titularidade e sim uma licença de direito de uso, o que se configura como serviço, sob a incidência do ISS. E, por fim, o ministro Nelson Jobim argumenta no sentido de que a energia elétrica é considerada como mercadoria por estar dentro do campo de incidência do ICMS. No entanto, a CF/88 cita a energia elétrica como alvo de tributação pelo ICMS como uma exceção, porquanto se fosse mercadoria, não necessitaria que a Lei Maior fizesse previsão.

Tal argumentação feita pelo ministro Nelson Jobim, ao servir-se da questão sobre a energia elétrica, foi refutada acertadamente pelos ministros Moreira Alves e Ilmar Galvão, o que ocasionou pedido de vista pelo ministro Nelson Jobim, em que alegou que o assunto necessitaria de técnicos para suprir a falta de conhecimento deles, ministros, na área e, finalizou ao dizer que nesse tipo de tema teria que haver mais cautela.

Em sessão plenária (19/04/1999), seguem as falas dos três ministros acima citados (BRASIL, 2010):

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Estou dizendo que o ICMS não é por exceção que incide. Ele está excepcionando em relação aos outros.

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES – Mas o problema é que a energia elétrica foi destacada justamente porque é específica.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM – Não foi destacada para isso; foi para evitar que sobre energia elétrica – que é um produto nacional – pudessem os Estados e os Municípios incidir outros tributos sobre serviço.

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO – Mas se não houvesse essa forma, jamais se cobraria ICMS sobre energia elétrica. Porque se diria que não é uma mercadoria que pode ser estocada em armazém etc.

O pedido de vista pelo ministro Nelson Jobim foi renovado em 28/04/2004. Em 29/03/2006 ele apresentou o voto-vista, no qual faz a indagação: “A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?”.

Por tudo o que foi elucidado até agora no presente trabalho, em verdade, não existe “mercadoria virtual”, ou melhor dizendo, não há essa classificação para “mercadoria”, portanto a resposta deve ser negativa. Contudo, pelo raciocínio do ministro Nelson Jobim, partindo da premissa que existe mercadoria virtual, a resposta seria afirmativa.

As incongruências no voto-vista do ministro Nelson Jobim não param por aí, seguem as falas do mesmo: “Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa”. Os termos “aquisição de programa de computador” e “tradição material” – não se adquire o programa e sim o direito de licença de uso.

Em 29/03/2006, o ministro Ricardo Lewandowski pede vista e somente em 26/05/2010 dá o seu voto-vista onde uma das fundamentações, com relação ao art. 2º, § 1º, VI da Lei 7.098/98, do Estado do Mato Grosso, gira em torno de entendimento de direito estrangeiro, o que na ocasião faz uma citação indireta de autores estrangeiros – John B. Jones e Robert N. Mattron, segue então:¹⁶³

À ocasião, após um exame do Direito Comparado, John B. e Robert N. Mattron lançaram no relatório geral a conclusão de que a venda de *software* de prateleira, *packaged software*, *off the shelf*, *canned*, *standard program*, equivale a uma transferência de bens (mercadorias), enquanto que o *customized software* desenvolvido para as necessidades específicas de um particular, equivale a uma prestação de serviço.

Pergunta-se, então, e o ordenamento jurídico pátrio? Por que não foram levadas em consideração as legislações brasileiras pertinentes ao assunto em questão? Apenas para exemplificar, que tal a Lei 9.609/98? Em seu artigo 9º é bem clara ao prever que “o uso do programa de computador no País será objeto de contrato de licença”.

De todo jeito, o ministro foi ponderado, mesmo que não tenha acompanhado o relator em seu voto, ao se manifestar por uma análise mais aprofundada na então ocasião de ocorrência do exame do mérito da ação direta de inconstitucionalidade, especificamente quanto a essas indagações:¹⁶⁴

[i] saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e [ii] determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.

¹⁶³ BRASIL, loc. cit.

¹⁶⁴ BRASIL, loc. cit.

O ministro Gilmar Mendes assinala que uma transformação pode influenciar na interpretação, dá prosseguimento ao dizer em debate no plenário, momento esse que se observa que ele segue o mesmo entendimento do ministro Nelson Jobim, a seguir:¹⁶⁵

Esse debate já foi colocado, conforme destacava o eminente ministro Lewandowski, em relação aos livros e, agora, aos e-books e tudo o mais, pois gozam da mesma imunidade que se assegura aos livros, ao papel, mas aqui isso fica evidente.

[...]

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Logo, a ideia de comercialização ou circulação passa a ocorrer por via eletrônica.

Ao finalizar o seu voto, o ministro Gilmar Mendes se pronuncia ao dizer que: “Penso que temos realmente que discutir esse tema, porque é extremamente delicado, sob pena de, em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto de cobrança do ICMS, porque é disso que se fala.”¹⁶⁶

Há duas observações a serem feitas sobre a fala do ministro Gilmar Mendes: uma é com relação a evolução do conceito “mercadoria” ao considerar que há circulação por via eletrônica. Vale ressaltar que inicialmente já foi examinada a questão sobre a impossibilidade de se alargar o conceito de “mercadoria” devido a ocasionar a involução do conceito serviço, pois que ambos são conceitos constitucionais e o critério materialidade é o que desenha a fronteira entre esses dois preceitos. Ao considerar que haja circulação por meio eletrônico e que *software* seja mercadoria, o ministro Gilmar Mendes se equivoca por seguir o entendimento de evolução do conceito mercadoria em detrimento do conceito “serviço”. A outra observação é no sentido de que não há uma preocupação com a questão da incidência do ISS, pode-se observar que a preocupação em grande parte é voltada para a incidência do ICMS.

Em face disso, seguem as palavras do professor Macedo:¹⁶⁷

Já que o trecho acima traz uma consideração de ordem política, e não jurídica, cabe lembrar o ministro que essa atividade não ficará privada de incidência de imposto sobre consumo, dada a existência do ISS, conforme preceitua o art. 156, III, da Constituição de 1988, bem como da previsão do licenciamento de *software* no subitem 1.05 na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116 de 2003. É este ISS que tributa a circulação de bens imateriais, e por conseguinte o licenciamento do *software*, campo de incidência mais amplo que o conceito de obrigação de fazer, que não se presta a classificar os serviços na tributação do consumo.

¹⁶⁵ BRASIL, loc. cit.

¹⁶⁶ BRASIL, loc. cit.

¹⁶⁷ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 97.

Em seguida, o estudioso lembra que houve um julgamento em 2016, o RE – RG 651.703 PR, em que foi ratificado o seu entendimento acima transcrito, pois o julgado apoiou a tese de incidência do ISS sobre os serviços vinculados a planos de saúde e seguros-saúde, onde o voto do ministro relator Luiz Fux foi o vencedor. Segue, então, trecho do voto do ministro:¹⁶⁸

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

Segundo o mestre, o termo “de qualquer natureza” foi entendido como conceito, pelo constituinte, absorvido da ciência econômica, porque o conceito dado pelo direito civil é muito restrito em comparação àquela ciência, visto que o conceito dado pela economia admite “uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais”. Ele complementa ao dizer que essa tal “vagueza semântica” indica que há incidência do ISSQN no todo remanescente “desse conceito no universo da atividade econômica, excetuando-se os serviços onde há a incidência do ICMS (serviços de comunicação, fornecimento de energia elétrica, transportes interestadual e intermunicipal) e do IOF (serviços financeiros).¹⁶⁹

Isto posto, jamais o direito de licença de uso ou cessão poderia ser tributado pelo ICMS no atual ordenamento jurídico brasileiro, mesmo havendo meio físico (CD, DVD, *pendrive*), pois não há transferência de titularidade e o programa de computador é bem imaterial, ou melhor, não há nem bem material envolvido, que como já foi demonstrado, essa tangibilidade, ponto crucial, é o que delinea a fronteira dos conceitos entre mercadoria e serviço. Entretanto, temerariamente, o ministro Cezar Peluzo, então presidente, faz uma alegação, no mínimo questionável, em debate no plenário: “Em vez de comprar da prateleira,

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita Ao imposto sobre serviços de qualquer natureza-ISSQN, previsto no art. 156, iii, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em 03 dez. 2019.

¹⁶⁹ MACEDO, Alberto. ISS: O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: **XII CNET – Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. MACEDO, Alberto et al. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

compra-se por transferência eletrônica. É a mesma coisa. Isto é, se está na prateleira, e se compra na prateleira; e se compra por pedido eletrônico, é a mesma coisa”.

Criterionamente e com cautela, o ministro Dias Toffoli, em seu voto, reconhece, em especial sobre o art. 2º, § 1º, VI e o art. 6º, § 6º da Lei 7.098/98, a importância de se fazer uma análise mais perscrutada sobre o assunto. A seguir, as palavras do ministro:

Passado já tanto tempo de aplicação dessa lei presumidamente constitucional, cujo tema é tão importante e digno de reflexão, e considerando que a cautelar, para ser concedida, tem que ter uma forte plausibilidade da procedência da tese jurídica, entendo que é melhor nós refletirmos com maior profundidade quando do julgamento do mérito da questão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tudo o que foi exposto, em conformidade com os ditames constitucionais no que concerne aos conceitos de mercadoria e serviço, não resta dúvida de que o direito de licença de uso de *software* seja alvo de incidência do ISSQN. Igualmente, quanto à forma de se adquirir a licença de uso, seja através de suporte físico, seja via *internet* (através de transferência de dados - *download*), ou, comumente como acontece hoje, através de nuvem (*Software as a Service – SaaS*), que nem sequer tem a necessidade de se instalar na máquina, o dito *streaming*, onde se tem diversos exemplos como Spotify, Netflix, Amazon Prime, HBO go, Globoplay e etc.

Verificou-se que o licenciamento de uso de *software* não se configura como mercadoria, bem material, pois não há transferência de titularidade. O proprietário do *software* continua sendo o titular e o usuário adquire apenas o direito de uso deste *software*. Em referência ao distribuidor, foi aferido que este adquire o direito de licença de comercialização referente a operações que envolvam *software*. E quanto ao que adquire através de suporte físico e presenteia a uma outra pessoa, este adquire a licença de uso ao aceitar os termos de uso no momento em que se instala o programa no computador e aquele adquire a licença de uso de *software* ao portador.

Pois bem, foi visto que a dicotomia mercadoria *versus* serviço, existente no Direito Comercial e evidenciada pelo Direito Empresarial, fora “importada” das Ciências Econômicas. Sendo que o termo mercadorias e serviços compreende toda uma gama de produção e circulação numa atividade econômica, melhor dizendo, produção e circulação de mercadorias (bens materiais) e serviços (bens imateriais). Onde se concebe que esta dicotomia (mercadoria x serviço) se apresente de forma harmônica. Demonstrou-se, então, que ao considerar a existência de mercadoria virtual, estaria causando uma evolução no conceito constitucional “mercadoria” frente a um declínio no conceito constitucional “serviço”, o que não é plausível. Lembrando que desde a última reforma no sistema constitucional tributário (1965), onde se optou por discriminar a tributação de mercadoria e de serviço, por ICMS – sob responsabilidade dos Estados e ISSQN – sob a responsabilidade dos Municípios respectivamente, rendeu claramente que o critério materialidade (tangibilidade) é que o norteia a fronteira entre mercadoria e serviço. Assim sendo, aos Estados, cabe a tributação das mercadorias (bens materiais) em circulação, e aos Municípios, cabe a tributação dos serviços (bens imateriais) em circulação.

Logo, evidenciou-se que os critérios personificação e encomenda não se afiguram como ditames constitucionais para fins de se desenhar a divisa entre mercadoria e serviço em termos de tangibilidade, pois tais critérios não são exclusivos na prestação de serviços. Visto que também se aplicam à mercadoria. Agora, pode acontecer de a Lei Complementar, com intuito de identificar qual a incidência do imposto (ICMS ou ISSQN) ao utilizar esses critérios, onde se tem como resultante uma mercadoria (bem material) ao prestar determinado serviço, impor certos parâmetros. No entanto, infere-se que o mesmo raciocínio não vale para o caso de se na prestação de serviço não se obtiver como resultante um bem material.

Em seguida, adentrou-se na decisão prolatada no RE 176.626-3 SP, onde mostrou-se a inadequada separação entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, uma vez que não há previsão no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003 de que o ISSQN incidirá em “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” sob encomenda ou personalização, e o que se comercializa não é um bem material e sim um bem imaterial, o que não tem lógica restringir a incidência do ISSQN, levando-se em conta que mesmo que o *software* esteja padronizado, conforme se demonstrou ao longo deste estudo, não cabe a incidência do ICMS.

Após, foi feita uma breve análise da ADI – MC 1.945 MT, quanto à consideração do *software* como mercadoria virtual, onde tal entendimento fora rechaçado por tudo que foi exposto no presente trabalho. Todavia, sobreveio uma luz no fim do túnel, porque, em vista do tema ser tão relevante e merecedor de uma análise mais aprofundada, houve opção por boa parte dos ministros do STF em considerar um maior estudo do tema quando então do “julgamento do mérito da questão”.

Portanto, o afã e a sanha de arrecadar por parte dos entes federativos, especificamente dos Estados e do Distrito Federal, não podem subverter uma ordem jurídica no sistema tributário nacional já estabelecida, que do contrário permite-se divisar amplas perspectivas para um cenário de gigantesca insegurança jurídica, o que, infelizmente, como foi dito acima logo no início do presente estudo, já se anuncia.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARROS, Carla Eugenia Caldas. E afinal software é mercadoria ou não?. **PIDCC**, Aracaju, Ano V, Volume 10 nº 03, p.048 a 070 Out/2016. Disponível em: <http://pidcc.com.br/artigos/1003/041003.pdf>. Acesso em 13 dez. 2019.
- BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional**, 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.379.
- BATISTON, Gabriel Paulino Marzola. Entendimento sobre a Incidência de ISS ou de ICMS no Licenciamento ou Cessão do Direito de Uso de Programas de Computador. **Plantão Fiscal**, jun. 2015. Disponível em: http://www.plantaofiscal.net/pdfartigo/_020615230632.pdf. Acesso em: 09 jan. 2020.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF: O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2017]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em 01 nov. 2019
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015**. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Brasília, DF: O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2015]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em 01 nov. 2019
- BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 11 out. 2019.

BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em 20 out. 2019.

BRASIL. Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1975]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm. Acesso em 13 out. 2019.

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996a]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 11 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 13 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 29 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1990]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em 13 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 02 dez. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em 28 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 156 A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS, [1996b]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula156.pdf. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996b]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 19 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 250**. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2008]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>. Acesso em: 19 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334**. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2006]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT7TEMA0>. Acesso em: 19 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário 176626/SP**. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). 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 comercializados 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. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 28 de novembro de 2012a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 28 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5576 - São Paulo**. Tributário. Artigo 3º inciso 11, da Lei nº 8.198/92: Decreto nº 61.522/15; e Decreto nº 61.791/16, todos do Estado de São Paulo, que dispõem sobre a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre as operações com programas de computador. Pedido de interpretação conforme a Constituição ao artigo 1º da Lei Complementar federal nº 87/96 e ao artigo 1º da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo. Ausência de violação aos artigos 146, inciso 111: 150, inciso I; 155, inciso 11: e 156, inciso 111, da Constituição da República. As normas questionadas não instituem o tributo indicado pela requerente. O pedido de interpretação conforme contraria o entendimento dessa Suprema

Corte no sentido da possibilidade da incidência de ICMS sobre programas de computador (ADI nº 1945). Não ocorrência de bitributação. Distinção entre a criação intelectual e o seu produto. Manifestação pela improcedência do pedido veiculado na petição inicial. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Requerido: Assembleia Legislativa de São Paulo. Relator: Min. Luiz Roberto Barroso, 17 de maio de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5034199>. Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958**. Requerente: BRASSCOM - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 – Mato Grosso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. [...]. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis [...]. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti, 26 de maio de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em 04 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial/RJ**. Processual civil. Recurso especial. Tributário. ICMS. Serviços conexos (suplementares) ao de comunicação (telefonia móvel): troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio ddd e ddi; habilitação; religação. Não incidência do ICMS. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012b. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20121219-02.pdf. Acesso em 05 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 540829/SP**. Recurso extraordinário. Constitucional e 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. Recorrente: Estado de São

Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil LTDA. Relator: Min. Gilmar Mendes, 11 de setembro de 2014. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7261072>. Acesso em 03 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita Ao imposto sobre serviços de qualquer natureza-ISSQN, previsto no art. 156, iii, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em 03 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral 590 no RE nº 688223**. Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Relator: Min. Luiz Fux, 20 de fevereiro de 2020. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590>. Acesso em 27 jan. 2019.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial Direito de Empresa**. 28. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

GOMES, Daniel de Paiva. Uma análise Pragmática da tributação indireta do software no Brasil: o conflito de competência entre ICMS e ISSQN. **FGV DIREITO SP Law School Legal Studies Research Paper Series**, n. TL018, fev. 2019. Disponível em:
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3332812. Acesso em 25 out. 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS: Mercadoria: Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria como Bem Imaterial. *In*: MACEDO, Alberto *et al.* **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. 1. ed. vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 57-99.

MACEDO, Alberto. ISS: O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. *In: XII CNET – Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*. MACEDO, Alberto et al. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da lc 116/2003**. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000005.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2020

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MATINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MATO GROSSO. **Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Mato Grosso: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/C9C3B9886404BAA0325678B0043A842>. Acesso em: 04 dez. 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MERCADORIA. *In: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. Brasil: Michaelis. 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/mercadoria/>. Acesso em: 14 nov. 2019.

MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese da incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

PANZOLINI, Carolina Diniz; PINHEIRO, Luciano Andrade. Aquisição do direito sobre uma obra. **Migalhas**, 26 de março de 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/pi-migalhas/276982/aquisicao-do-direito-sobre-uma-obra>. Acesso em: 25 jan. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SERVIÇO. *In*: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Brasil: Michaelis. 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/mercadoria/>. Acesso em: 14 nov. 2019.

STEFFENS, Luana. **A questão da Incidência do ISS sobre o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador**: Questões Práticas do ISS. 1. ed. São Paulo: Ônixjur, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013.

TREIGER, Betina Grupenmacher. A Regra Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviço. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **O direito tributário**: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014, p.76-84.

VERAS, Manoel. **Cloud Computing – Nova Arquitetura TI**. Rio de Janeiro. Editora Brasport, 2012