

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

NICOLE GRIECO

O ISS NO LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE
PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

NICOLE GRIECO

**O ISS NO LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE PROGRAMAS
DE COMPUTAÇÃO**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2018

Banca Examinadora

Resumo

O presente trabalho tem por escopo estudar a constitucionalidade e legalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, ante o reconhecimento de Repercussão Geral sobre o tema no Recurso Extraordinário nº 688.223. Para tanto, traçados os principais aspectos do sistema constitucional tributário, sobretudo a repartição de competências e princípios norteadores do seu exercício. Após, fixados os parâmetros de incidência do ISS, com destaque para os serviços de informática e congêneres, previstos no Item 1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. Em seguida, analisadas as formas de exploração econômica do software, à luz de seu conceito e natureza jurídica, com vistas a perscrutar a possibilidade de seu enquadramento como serviço tributável. Por fim, confrontados os entendimentos jurisprudenciais sobre a matéria com as razões que sustentam o afastamento da tributação.

Palavras-Chave: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISS. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Software. Constitucionalidade.

Sumário

Introdução	7
1. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E SEUS CONTORNOS	10
1.1. Sistema jurídico tributário e competência tributária	11
1.2. Princípios relacionados ao exercício da competência tributária	13
1.2.1. Princípio Federativo	14
1.2.2. Princípio da Segurança Jurídica	15
1.2.3. Princípio da Legalidade e Tipicidade Tributária	17
1.3. Repartição de competência tributária	19
1.4. Interpretação jurídica e os limites do aplicador do direito na construção de conceitos constitucionais	20
2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (“ISS”)	23
2.1. Regra matriz de incidência tributária do ISS	23
2.1.1. Critério material	25
2.1.2. Critério temporal	32
2.1.3. Critério espacial	32
2.1.4. Critério pessoal	34
2.1.5. Critério quantitativo	35
2.2. ISS e os serviços de informática	36
2.3. ISS <i>versus</i> ICMS	38
3. SOFTWARE E SUA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA	44
3.1. Conceito e natureza jurídica do software	44
3.2. Tratamento jurídico conferido pela Lei nº 9.609/98	46
3.3. Exploração econômica do software	48
3.3.1. Contrato de desenvolvimento de software	49
3.3.2. Contrato de customização de software	50
3.3.3. Contrato de licença de software	50
3.3.3.1 Contrato de licença para comercialização de software	51
3.3.3.2. Contrato de licença para desenvolvimento do software	52
3.3.3.3. Contrato de licença para uso do software	52

4. A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTAÇÃO	55
4.1. Contexto jurisprudencial atual	59
CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

Introdução

O presente trabalho tem por escopo analisar a constitucionalidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre os contratos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computação, tendo em vista a expectativa de julgamento da matéria sob a sistemática da Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 688.223.

Deveras, em linha com o entendimento posto pelo Pretório Excelso, o tema desvela relevante impacto econômico, político, social e jurídico, cristalizados pelo uso ascendente da informática como instrumento de gerenciamento pessoal e profissional, além da crescente demanda por acesso à informação e novas tecnologias.

Nesse contexto, da mesma forma que o avanço tecnológico atrelado à informática confere novas oportunidades de empreender e novos modelos de negócios virtuais, propicia ao Estado nova fonte de arrecadação, tendo por base a exploração econômica de programas de computação.

Outrossim, não é recente, tampouco desconhecida a celeuma quanto aos limites da tributação incidente sobre o software. O tema suscita divergências não só em relação ao imposto devido, mas, principalmente, quanto ao próprio âmbito da materialidade da regra matriz tributária.

Com efeito, o sistema jurídico tributário foi erigido em consagração ao modelo de federalismo fiscal, estabelecendo rígida repartição de competências entre os entes federados, de modo a assegurar a cada qual mecanismo de independência econômica, política e administrativa.

Não por outra razão que a Constituição Federal traçou os exatos limites e extensão do poder de tributar dos entes políticos, bem como delimitou os fatos jurídicos suscetíveis de tributação, sem prejuízo de erigir um sólido arcabouço principiológico apto a garantir ao contribuinte o direito de ser tributado apenas nos estritos ditames legais.

Ocorre que, o dinamismo na evolução da tecnologia pertinente à informática, somado à difícil e complexa compreensão de seus fenômenos e aos meios de sua exploração econômica acarretam problemas tributários aptos a inquinare até mesmo a legislação de regência.

Deveras, o tema esbarra em óbices ao seu correto delineamento notadamente quanto à definição da *(i)* natureza jurídica do software; bem como *(ii)* essência das relações contratuais estabelecidas na comercialização de programas de computador; e *(iii)* enquadramento às materialidades tributárias postas pela Constituição Federal.

Nessa linha, demarcar os contornos jurídicos aplicáveis à tributação de operações envolvendo software torna-se questão de difícil assimilação pelo operador do direito, em razão das particularidades que envolvem a própria tecnicidade do programa de computador e as modalidades contratuais atreladas à sua exploração econômica.

Ainda, constituem entraves à correta tributação a celeridade com que progredem as inovações tecnológicas no campo da informática, assim como as realidades negociais voltadas à sua difusão, a despeito do rígido sistema tributário nacional, que não permite amoldar-se às novas criações tecnológicas meramente pela analogia, interesse na arrecadação ou caráter econômico dos fatos jurídicos.

Tanto é verdade que, a partir da mera análise do rol de atividades ligadas à informática e previstas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 como suscetíveis de tributação pelo ISS, conclui-se pela atecnia do legislador somada à vã tentativa de abarcar o maior número de possíveis serviços relacionados ao tema.

Em última análise, a legislação de regência repercute negativamente até mesmo na atuação fiscalizatória para o correto enquadramento da atividade exercida pelo contribuinte e, por conseguinte, o malferimento de princípios constitucionais dos mais caros à ordem jurídica.

Demais disso, as atividades ligadas à informática compreendem uma gama de atos que dependem do contexto em que inseridos para desvelar a efetiva natureza de serviço, na medida em que, a depender da conjectura, é possível a configuração de um autosserviço ou de uma atividade-meio em detrimento à configuração de uma prestação de serviço.

Nesse cenário, busca-se perquirir a possibilidade de tributação dos valores auferidos a partir do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, instrumento de exploração econômica do software, por excelência.

Isso porque é questionável a possibilidade de se amoldar o conceito de prestação de serviço ao núcleo do fato jurídico relativo ao licenciamento ou cessão de direito de uso de software.

Desta feita, em vistas a analisar a constitucionalidade ou não da incidência de ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, o presente trabalho dedica-se a explorar os conceitos de software e as formas de sua exploração econômica em cotejo com o sistema constitucional tributário e os limites da tributação relativamente ao ISS.

Nessa senda, no Capítulo 1 será estudado o modelo constitucional tributário, os princípios que devem ser observados na instituição de tributos, sobremaneira o princípio federativo, da segurança jurídica e da legalidade e tipicidade tributárias, além da repartição constitucional de competências e os limites do intérprete do direito na aplicação de conceitos jurídicos.

No Capítulo 2 abordar-se-ão os aspectos gerais relativos à regra matriz de incidência tributária do ISS, imposto de competência municipal, encartada na Constituição Federal, bem como na Lei Complementar nº 116/2003, destacando-se a tributação incidente nos serviços de informática e congêneres, previstos na Lista de Serviços anexa à legislação infraconstitucional mencionada.

Os conceitos e caracteres que tangenciam os programas de computação e suas formas de exploração econômica serão tratados no Capítulo 3, com ênfase aos contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares, principal objeto de estudo do presente trabalho.

O Capítulo 4, por sua vez, trará à baila o debate central do estudo em comento, qual seja, a possibilidade de tributação dos valores obtidos a partir do licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação, à luz do arcabouço legislativo e jurisprudencial atual.

1 Sistema constitucional tributário e seus contornos

O Estado, a partir de uma organização sistêmica, erigiu um plexo de enunciados prescritivos com vistas a orientar e alterar o comportamento humano, alinhando as relações intersubjetivas ao atingimento das finalidades primordiais de um Estado Democrático de Direito.

Esse conjunto de elementos, compreendido como sistema jurídico, abarca tanto o sistema do direito positivo – arcabouço normativo destinado a regular condutas interpessoais, que encontra-se vigente em um determinado lugar, durante certo período de tempo – como o sistema da Ciência do Direito, corroborada por um feixe de enunciados científicos voltado à descrição e compreensão de normas jurídicas.

Em linha com o racional sistêmico que orienta o sistema jurídico, o direito positivo é constituído por diferentes subsistemas, cujas estruturas normativas são hierarquizadas pela fundamentação, isto é, escalonadas de tal forma que a validade semântica de uma norma deriva de outra hierarquicamente superior, sendo a Constituição Federal o fundamento último de validade apto a atribuir unidade e coesão a todos os subsistemas.

Esse arquétipo reflete a perspectiva kelseniana de um direito positivo tal como uma pirâmide jurídica, em que o aspecto material e formal são direcionados pela fundamentação ou derivação até convergirem à norma fundamental por excelência, a qual imprime um caráter unitário ao conjunto normativo inferior.

A hierarquia torna-se, pois, condição de existência do próprio sistema de direito, na medida em que, a partir de uma proposição axiomática, como o é a norma fundamental, se inicia o processo de derivação e se encerra o procedimento de fundamentação, inaugurando-se o sistema jurídico por excelência.

Em outras palavras, o escalonamento hierárquico, cujo vértice é o marco axiomático de todo sistema que dele deriva, é a referência de juridicidade de uma norma, pois apenas se derivada for desse axioma originário é que estar-se-á diante de uma norma pertencente àquele sistema, ou seja, jurídica será a regra que encontrar o seu fundamento de validade em outra que lhe seja superior e, por assim adiante, até que o fundamento último de validade convirja à norma fundamental por excelência.

Outrossim, a própria Constituição Federal se ordena por meio de subsistemas, cada qual erigido para direcionar os diversos institutos a serem criados pelo legislador comum, isto é, o regramento constitucional consagra os aspectos fundantes que devem orientar as normas infraconstitucionais, em claro prestígio ao mencionado axioma da hierarquia.

Desses subsistemas constitucionais, extrai-se o subsistema constitucional tributário, composto por um plexo de enunciados prescritivos voltados a orientar a atividade arrecadatória do Estado, assim como fixar garantias fundamentais do contribuinte, em clara representação do sistema de freios e contrapesos que rege a atuação da Administração Pública.

Isso porque o sistema tributário foi inaugurado como mecanismo de tutela do próprio Estado Democrático de Direito, constituído como instrumento de manutenção da estrutura federativa, na medida em que assegura tanto a autonomia financeira entre entes federativos, como permite a cada qual auferir receitas para o pleno exercício de suas funções e finalidades constitucionalmente distribuídas, afastando a necessidade de intervenção de outro ente para tanto.

Nesse contexto, fez-se necessária a previsão de rígidos comandos normativos para assegurar a preservação do pacto federativo, conferindo-se a cada ente tributante uma fonte de receitas por meio da atribuição de competência tributária.

Desta feita, mister compreender os meandros da competência tributária como marco inicial para a operacionalização do próprio sistema jurídico tributário, porquanto é por meio do exercício dessa aptidão que os tributos podem ser instituídos e, por conseguinte, propiciar a renda de que necessitam os Estados-membros para assegurar sua autonomia e desenvolver suas atividades.

1.1. Sistema jurídico tributário e competência tributária

Trata-se a competência tributária da aptidão de um ente político expedir normas jurídicas relativas à instituição de tributos, após processo legiferante próprio e observados os limites constitucionais ao poder de tributar.

Leciona Paulo de Barros Carvalho que

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes, de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 270).

A identificação de uma estrutura normativa como regra de competência depende da aferição de alguns elementos, conforme preconiza Tácio Lacerda Gama:

Para alcançar esse propósito, aglutinaremos uma mesma norma de competência os seguintes elementos: i) qualificação do sujeito que pode criar normas; ii) indicação do processo de criação das normas, sugerindo todos os atos que devem ser preordenados para o alcance desse fim; iii) indicação das coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve se realizar; iv) indicação das condições de tempo em que essa ação deve ser desempenhada; v) estabelecimento do vínculo que existe entre quem cria a norma e quem deve se sujeitar à sua prescrição, segundo as condições estabelecidas pelo próprio direito; vi) modalização da conduta de criar outra norma, se obrigatória, permitida ou proibida; e vii) estabelecimento da programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis: o sujeito, espaço, tempo e comportamento. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 26).

Depreende-se, pois, que a regra de competência tributária traduz um arquétipo que se conserva e se repete invariavelmente, desvelando quais fatores são relevantes e como se relacionam entre si, em verdadeira expressão de uma norma de estrutura, cuja função precípua é disciplinar as hipóteses e condições necessárias para a criação de uma norma válida e integrante do ordenamento jurídico.

Outrossim, a competência tributária não se traduz apenas como autorização para a instituição de tributos, mas também cristaliza-se como verdadeira limitação ao poder de tributar, conquanto norma delimitadora da extensão da imposição tributária permitida a cada ente federativo.

Não por outra razão que a Carta Maior elencou os fatos jurídicos suscetíveis de tributação, distribuindo-os a cada ente político, de modo que a competência outorgada a um deles para instituição e cobrança de determinado tributo exclui a de outro.

Hugo de Brito Machado bem sintetiza essas as duas facetas da limitação ao poder de tributar insculpidas pela Constituição Federal:

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos. Em relação a impostos, ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 279).

Além da exata delimitação do exercício da competência tributária, o texto constitucional também elegeu princípios balizadores do poder de tributar, bem como diretrizes ao caminho interpretativo a ser perseguido pelo operador do direito na defesa do contribuinte face as, não raras, distorções perpetradas pela Administração Pública na busca pelo incremento de sua arrecadação.

Dessa forma, a exata compreensão das normas de competência pressupõe o incurso no estudo de ditos princípios constitucionais, quais sejam o princípio federativo; princípio da segurança jurídica; e princípio da legalidade e tipicidade tributária, porquanto tangenciam o próprio exercício da competência tributária.

Em outras palavras, trata-se de axiomas que devem orientar tanto o processo legiferante dos entes federativos na instituição de tributos previstos no âmbito da competência outorgada pela Carta Maior, como as providências ulteriores relativas à construção da norma individual e concreta que reflete a obrigação tributária.

1.2. Princípios relacionados ao exercício da competência tributária

A par dos enunciados prescritivos postos pelo direito positivo para regular as condutas intersubjetivas e convergir o comportamento humano aos valores socialmente consagrados, há estruturas normativas dotadas de relevante carga axiológica, que orientam a interpretação e aplicação das demais imposições jurídicas: os princípios.

São preceitos abstratos que desvelam valores a serem aplicados quando da interpretação de sentido e alcance de normas. Não por outra razão que ocupam posição hierarquicamente superior às normas e, por conseguinte, detém posição de preeminência em relação a essas.

Nessa linha, são os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 28ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, pp. 966-967).

A partir da leitura, depreende-se a relevância no estudo dos princípios que norteiam o exercício da competência tributária, os quais serão as balizas necessárias para se identificar a extrapolação ou não dos limites impostos ao poder de tributar dos entes federativos.

1.2.1.Princípio federativo

O artigo 1º da Constituição Federal consagra o Brasil como uma República Federativa e, como tal, formada pela união institucional de Estados autônomos em torno de um comando central unificado.

O federalismo brasileiro é resultado da segregação de um Estado unitário, ou seja, procedeu-se ao desmembramento de um poder central em unidades políticas, dotadas de personalidade jurídica e autonomia, entendida como a capacidade de autodeterminação face ao rol de competências constitucionalmente definidas.

Assim, para assegurar o funcionamento do pacto federativo e, por conseguinte, a coexistência de Estados-membros e a manutenção de sua independência recíproca, foi preciso conferir a cada Estado-membro um plexo de prerrogativas com vistas a garantir a sua auto organização, auto governo, auto legislação e auto administração.

Contudo, tal autonomia esbarra nos limites constitucionalmente impostos às atividades legislativa, executiva e judicial, sendo imperiosa a observância das diretrizes constitucionais relativamente à distribuição de competências entre a ordem central e as ordens periféricas.

Assim, no desempenho de suas atividades voltadas à instituição e arrecadação de tributos, os entes federativos, ainda que autônomos, esbarram nos critérios de repartição de competência tributária insculpidos pela Carta Maior, não podendo extrapolar o campo de ação que lhes foi reservada.

Outrossim, a repartição de competência tributária outorgada pela Constituição Federal não se revela apenas como um limitador da própria autonomia dos entes políticos, mas também importante instrumento para garantir a efetividade do próprio pacto federativo.

Isso porque é por meio do exercício dessa competência tributária que se confere aos Estados-membros recursos para fazer frente às suas necessidades públicas e atender aos interesses de seus administrados.

Com efeito, Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹ explica que *“a existência da real autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições”*.

¹ FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. Curso de Direito Constitucional Positivo. Pp. 44.

Desta feita, a autonomia financeira de cada ente político compreende o conjunto de meios tributários dos quais dispõe para obter recursos, destinados a garantir as demais autonomias, quais sejam, política, administrativa e legislativa.

Inaugurado está o federalismo fiscal, caracterizado pela distribuição de competência tributária com vistas à distribuição de receitas e atribuições da Administração Pública para com seus administrados.

Portanto, o princípio federativo pode ser considerado o fundamento de validade da repartição de competência tributária e a causa jurídica de seu exercício por cada unidade política, porquanto imprescindível à obtenção de recursos financeiros para o funcionamento do próprio federalismo.

As regras de competência tributária, contudo, não se justificam apenas sob o viés de tutela jurídica dos interesses do próprio Estado, mas também refletem importante mecanismo de proteção e resguardo de direitos e garantias dos contribuintes. Senão vejamos.

1.2.2. Princípio da segurança jurídica

Há princípios que assumem excepcional amplitude semântica e valorativa no âmbito do sistema do direito positivo pátrio e, dada sua magnitude axiológica, tornam-se verdadeiros norteadores de todo ordenamento jurídico, assumindo a posição de sobreprincípio, hierarquicamente superior aos demais preceitos de mesma natureza.

A segurança jurídica é a tipificação de um sobreprincípio, eis que congrega, simultaneamente, a necessária observância de várias normas jurídicas, dentre as quais: legalidade, irretroatividade, anterioridade, direito adquirido, competência tributária, dentre outros.

Corolário do Estado de Direito, a segurança jurídica é instrumento que salvaguarda os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, limitando a atuação estatal e, conforme o próprio nome exprime, imprime segurança às relações intersubjetivas.

Nesse sentido, leciona Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

O objeto da segurança jurídica consiste em capacitar o cidadão de prever e conjecturar os resultados atribuídos aos seus atos pelas normas jurídicas, em nível abstrato e concreto, possibilitando-lhe depositar sua confiança no ordenamento e, com isso, planejar suas ações a salvo de riscos e surpresas. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS*

e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. 2016, p. 151. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Em outras palavras, o princípio da segurança jurídica permite ao contribuinte antever as consequências de suas condutas e orienta-las à ultimação desses efeitos ou evitar a produção de tais resultados. Trata-se de alinhar expectativas e agir em vistas à concretização do resultado ou atuar para sua não produção.

E, pautando-se nessa confiabilidade e previsibilidade, que se sustenta o sistema jurídico tributário, posto que este pressupõe comandos normativos inteligíveis pelos destinatários, afastando-se o arbítrio do Estado em sua assaz pretensão arrecadatória.

No ponto, importante destacar que a necessidade de antever os efeitos jurídicos de dado comportamento não implica o engessamento do sistema, pelo contrário, é justamente no rompimento de paradigmas normativos até então vigentes que mostra a imprescindibilidade da tutela pelo princípio da segurança jurídica.

Por conseguinte, torna-se necessária a observância de demais diretrizes positivadas no ordenamento, que robustecem o próprio princípio da segurança jurídica, como a legalidade, anterioridade, irretroatividade e as regras de competência, as quais, conjuntamente, consagram os processos de enunciação.

Nessa toada, conclui Padilha que

A segurança jurídica não repousa exclusivamente na institucionalização e positivação das normas e no respeito aos conteúdos jurídicos mínimos, construídos em processos interpretativos anteriores. Edifica-se também na obediência de uma extensa sequência procedimental, em nível material e formal, necessária a qualquer processo de enunciação de normas, tornando o proceder decisório também previsível para o destinatário da norma (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente*. 2016, p. 151. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Assim, a competência para criar tributos, conferida às pessoas políticas, é clara expressão do princípio da segurança jurídica, na medida em que permite ao contribuinte ser tributado apenas em razão daquele fato e por aquele ente tributante.

Em contrapartida, para o ente público, a observância do princípio em debate no exercício da competência tributária se expressa por meio da estrita observância dos limites da

outorga competencial, introduzindo no ordenamento jurídico norma que albergue o fato jurídico de sua competência e que descreva todos os aspectos de incidência tributária.

Em que pese todo arcabouço constituído para evitar quaisquer critérios subjetivos ou flutuantes da Fazenda Pública, não raras vezes, a realidade das relações travadas entre Fisco e contribuinte comprova o rompimento da segurança jurídica, seja por meio da extrapolação dos limites da competência tributária, seja pela vã tentativa de se alargar conceitos e atingir fatos jurídicos fora do âmbito material de incidência permitido pela Constituição Federal, conforme se pretende analisar no presente trabalho.

Não obstante, o princípio da segurança jurídica respalda princípios outros de relevância fulcral para o correto exercício da competência tributária, tal como a legalidade e tipicidade tributárias que, em última análise, também têm por escopo garantia a estabilidade das relações intersubjetivas, alinhando expectativas e contribuindo com a confiabilidade na ordem jurídica posta.

1.2.3. Princípio da legalidade e tipicidade tributárias

Verdadeiros limites objetivos ao legislador, os princípios da legalidade e tipicidade tributárias também restringem a atuação da autoridade fiscal, impondo-lhe a observância dos exatos contornos em que se admite demandar do contribuinte.

Assim, o princípio da legalidade deve ser analisado sob duas perspectivas distintas, a partir do seu destinatário, isto é, para o Estado, o princípio da legalidade reflete um limite à atuação estatal, na medida em que a Administração Pública apenas pode atuar se e nos exatos termos em que autorizado em lei.

Em sentido oposto, o princípio da legalidade garante ao contribuinte o direito de ser demandado tão somente quando e consoante estatuído em lei, de modo a permitir-lhe identificar previamente quais os atos que podem gerar consequências tributárias e quais são seus efeitos, em verdadeira consagração e efetivação do princípio da segurança jurídica.

E, não por outra razão, que se trata de preceito intrinsecamente vinculado ao exercício da competência tributária, porquanto limita a atuação do ente tributante, que não pode extrapolar o âmbito material de tributação que lhe foi conferido pela Constituição Federal, bem como confere a previsibilidade ao contribuinte do que e por quem será demandado no cumprimento de imposições fiscais.

Outrossim, o princípio da legalidade também deve ser interpretado como a obrigatoriedade imposta aos entes federativos de instituir tributos ou aumentar os já existentes apenas mediante expedição de lei, ou seja, tão somente a lei pode ser veículo introdutor de uma regra matriz de incidência tributária.

A tipicidade tributária, por sua vez, desvela-se como instrumento apto a garantir que o processo de enunciação se concretize em conformidade com os preceitos constitucionais, isto é, ao passo em que a legalidade traça os contornos da atuação estatal, a tipicidade encerra o conteúdo que deve necessariamente estar abarcado por essa atividade.

Nessa senda, Padilha identifica duas dimensões da tipicidade tributária, a saber:

[...] a legislativa e a fática. No plano legislativo, a tipicidade determina que a lei especifique, de maneira clara e inequívoca, todos os elementos indispensáveis para a edificação da regra matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irreduzível do deontico imprescindível à percussão tributária. A lei deve conter os elementos descritores do fato jurídico, [...] e os dados prescritores da relação jurídica firmada no consequente.

No plano dos fatos, a tipicidade significa a exigência do pleno enquadramento do conceito do *fato jurídico tributário* ao conceito do *fato da hipótese normativa*, como condição para o surgimento da relação tributária. [...] a tipicidade corresponde então à estrita subsunção do fato à norma que faz romper a obrigação particularmente nascida [...]. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente*. 2016, p. 157. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Conclui-se, pois, que a tipicidade tributária visa garantir a observância do conteúdo mínimo necessário para que o exercício da competência tributária ultime seus efeitos, bem como assegurar que só haverá a exigência tributária se houver perfeita amoldação do evento à prescrição normativa.

Outrossim, os princípios em debate também podem ser entendidos como condição de validade para o regular nascimento de uma obrigação tributária, conquanto essa depende da existência prévia de lei descrevendo o fato e a perfeita correlação entre o evento verificado empiricamente e as prescrições normativas.

Ainda, em linha com o quanto já expedido relativamente aos princípios federativo e da segurança jurídica, a legalidade e tipicidade impedem a atuação arbitrária do Estado, subordinando os seus atos aos estritos ditames legais e, simultaneamente, garantem ao contribuinte o direito de prever as consequências de suas condutas e todas as imputações que delas podem advir.

Estabelecidas as premissas basilares que orientam a competência tributária e o seu exercício, de rigor tecer breves comentários sobre a rígida repartição de competências, como providência erigida pelo Constituinte Originário para dar efetividade ao sistema tributário.

1.3. Repartição constitucional de competência tributária

A instituição do pacto federativo implicou a necessidade de se municiar os entes federativos de recursos financeiros para garantir-lhes a autonomia inerente a essa forma de organização de Estado.

Para tanto, foram outorgadas competências tributárias, conferindo a cada unidade política a prerrogativa de instituir tributos e, por conseguinte, uma fonte de receitas para fazer frente às suas despesas na consecução do interesse público.

Em contrapartida, fez-se necessário também demarcar e limitar rigorosamente o campo de atuação de toda a atividade estatal, de modo a impedir conflitos entre Estados-membros no que se refere à arrecadação, assim como evitar a sobrepujação de um sobre o outro e garantir a isonomia financeira entre os entes federativos.

Mas não só. A repartição de competências tributárias trouxe à lume a tutela às garantias do administrado, de modo a afastar a oneração excessiva e desarrazoada que poderia advir na hipótese de se deixar ao alvedrio do ente tributante estabelecer os limites de sua própria atuação arrecadatória.

Nesse contexto, o Texto Constitucional tratou de pormenorizar os fatos jurídicos suscetíveis de tributação e, categoricamente, distribuiu-os entre os Estados-membros. Em outras palavras, a autorização constitucional para se instituir tributos se apoia em duas facetas, quais sejam aquele que pode criar um imposto e sobre qual situação material se pode exercer essa criação.

Assim, a rigidez constitucional na repartição de competências, que veda aos entes federativos renunciar ou transferir tal aptidão em favor de outro, se justifica para manter a coesão do sistema e enaltecer os princípios constitucionais e garantias fundamentais do contribuinte, que devem permear a atividade fiscal do Estado, além de importante instrumento para manutenção da funcionalidade do próprio pacto federativo.

Não obstante, para atribuir efetividade a esse arcabouço constituído para balizar os interesses arrecadatórios dos Estados e a preservar os direitos fundamentais dos contribuintes,

de rigor que às normas jurídicas seja dada a correta interpretação no que concerne ao seu sentido e alcance, evitando-se distorções ou corrigindo violações.

Assim, cumpre suscitar algumas questões afeitas à interpretação jurídica e os limites do aplicador do direito na construção semântica de conceitos que repercutirão na persecução tributária.

1.4. Interpretação jurídica e os limites do aplicador do direito na construção de conceitos constitucionais

As regras de competência, além de limitarem a atuação de cada ente no que se refere à arrecadação, trazem à baila os critérios materiais aos quais o legislador deve se ater quando da instituição de tributos, ou seja, encerram em si o conteúdo material da regra de incidência tributária.

Deveras, a Carta Maior, a partir da identificação de signos presuntivos de riqueza, enunciou as molduras fáticas que devem compor o conteúdo das regras de incidência tributária e, ao assim proceder, erigiu os núcleos de significação a serem observados pelo legislador ordinário na enunciação das normas jurídicas instituidoras de tributos.

Ocorre que, tais signos podem apresentar uma pluralidade de significação, de modo que a imprecisão de conceitos que pode culminar em distorções na imposição fiscal.

É nesse contexto que compreender a exata extensão ou alcance dessas situações materiais, bem como atribuir-lhes o correto sentido, à luz dos conceitos constitucionais, mostra-se atividade imprescindível para a integralidade do próprio sistema jurídico tributário.

Isso porque a interpretação atribuída aos conceitos constitucionais ínsitos às regras de competência tem o condão de repercutir na persecução tributária, determinando o âmbito de abrangência do tributo, bem como afastando possíveis arbitrariedades na imposição fiscal que, eventualmente, extrapolem o quadro fático originariamente traçado pela Carta Maior.

Nessa esteira, sugere Paulo de Barros Carvalho que

[...] a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais do que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador.

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 267).

Depreende-se que o processo de interpretação e investigação do sentido e alcance do conteúdo normativo deve ser imbuída pela relação com os demais signos pertencentes à realidade posta, observando-se a hierarquia sistêmica, bem como as diretrizes do sistema do direito positivo.

Demais disso, imperiosa se faz a observância dos significados mínimos trazidos pelo texto constitucional para a definição e delimitação da matéria fática tributável, conforme posto por Aires Barreto:

É inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição. [...]. Dado que nenhuma lei pode alterar a Constituição, a primeira aproximação (e mesmo a exaustão) dos temas nela disciplinados independe da legislação. Esta observação é de capital importância, a fim de que não se centre o estudo do intérprete em questões menores, distanciadas das exigências constitucionais, prejudicando, com isso, a possibilidade de compreensão do tema em análise. (BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, o. 25).

Deveras, a materialidade dos impostos elencada pela Carta Maior na definição do âmbito da competência tributária remete a eventos de cunho econômico travados em relações particulares, ou seja, reporta-se a institutos inerentes ao direito privado.

Tanto por isso que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110, trouxe relevante regra interpretativa e proibitiva, na medida em que veda ao legislador ordinário desconsiderar o discurso jurídico-privado na persecução tributária.

Com efeito, referido dispositivo legal enaltece a ideia de um sistema jurídico, porquanto impõe que a interpretação das exigências fiscais deve-se pautar no influxo entre os diversos subsistemas que compõem o sistema jurídico constitucional, sendo a compreensão de sentido e alcance resultado da somatória de enunciados outros, hierarquicamente considerados em relações de subordinação e coordenação.

Nessa senda, o aplicador do direito deve se basear no conceito preexistente na esfera privada ao perquirir o sentido e alcance da competência tributária.

Feita as digressões necessárias quanto aos limites que devem ser observados na atividade interpretativa dos conceitos tributários, entender a linguagem jurídica em toda sua extensão e conteúdo demanda uma análise semiótica do sistema.

Nesse contexto, devem ser considerados três planos fundamentais, a saber: sintaxe, semântica e pragmática. O primeiro desvela-se nas articulações inter e intranormativas, ao passo que a semântica conjuga em si o campo das significações, entendido como as relações entre fatos e comportamentos tipificados, e a pragmática busca perquirir a interação do ser humano com a linguagem do direito.

Nessa linha, o percurso interpretativo pressupõe a passagem por quatro subsistemas, quais sejam: (i) conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; (ii) conjunto de conteúdos de significações dos enunciados prescritivos; (iii) domínio articulado de significações normativas; e (iv) vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.

Paulo de Barros Carvalho elucida:

[...] o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação) e o dos vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 194-195).

Desta feita, somando-se o percurso de interpretação sugerido pelo jurista à metodologia proposta pela semiótica e à linguagem prescritiva das normas, refletida no mínimo irreduzível do deôntico, permitir-se-á ao aplicador do direito dimensionar o exato sentido e alcance da norma tributária.

Outro não deve ser o caminho empregado na análise da constitucionalidade da incidência de ISS no licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, na medida em que é a compreensão da extensão da competência tributária e âmbito material de incidência dessa exação que permitirá responder a indagação que ora se propõe o presente trabalho.

Nessa linha, mister perscrutar os principais contornos do ISS e dos contratos envolvendo o licenciamento e cessão de uso de computação para, ao final, concluir pela possibilidade ou não da tributação vergastada.

2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”)

O sistema jurídico tributário, conforme mencionado, foi erigido em consagração ao modelo de federalismo fiscal, estabelecendo rígida repartição de competências entre os entes federados, de modo a assegurar a cada qual mecanismo de independência econômica, política e administrativa.

Desta feita, a Constituição Federal traçou os exatos limites e a extensão do poder de tributar dos entes políticos, sendo a competência outorgada a um deles para instituição e cobrança de determinado tributo, exclui a de outro.

Especificamente quanto aos Municípios, os tributos de sua competência estão elencados no artigo 156 da Carta Maior, dentre os quais se destaca o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), previsto no inciso III se referido dispositivo legal.

Nessa toada, a perfeita compreensão do âmbito de incidência da exação, assim como os limites de sua eficácia com vistas a elucidar a discussão que ora se propõe, demanda a análise de sua regra matriz de incidência tributária, entendida como o mínimo irreduzível do deôntico.

Em outras palavras, o tributo apenas terá o condão de vincular comportamentos se reunir elementos mínimos que permitam sua tradução em linguagem competente e, por decorrência, o nascimento de uma obrigação tributária, sujeitando duas pessoas em polos opostos, mas convergindo para um mesmo objeto, qual seja o recolhimento de certo montante aos cofres públicos.

Assim, a regra matriz de incidência tributária, para ser considerada como tal, deve reunir os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, cuja análise é tema a seguir delineado.

2.1 Regra matriz de incidência tributária do ISS

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho², a regra matriz de incidência tributária é *“por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”*.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 255.

É, pois, uma fórmula, uma estrutura que se conserva e se repete invariavelmente, exprimindo quais fatores são relevantes e como se relacionam entre si. É um esquema lógico semântico que serve para a construção de norma individual e concreta, que reflete o vínculo que se forma entre sujeito ativo e sujeito passivo em torno de uma obrigação de cunho pecuniário, a obrigação tributária.

Em ocupando um nível estrutural, a regra matriz de incidência tributária tem por escopo consagrar o princípio da segurança jurídica ao criar um padrão de verificação de validade da norma, a partir de critérios objetivos, materializados nos elementos mínimos descritos na hipótese normativa, imprimindo previsibilidade à incidência tributária.

Nesse contexto, a estrutura deôntica da regra matriz de incidência tributária é bipartida, isto é, composta por antecedente e conseqüente, em que se dividem os critérios mínimos necessários à incidência tributária.

No antecedente conjugam-se os critérios material, espacial e espacial, que permitem identificar o fato jurídico ao qual o legislador pretende imputar efeitos jurídicos, ao passo que no conseqüente reúnem-se os critérios pessoal - constituído pelo sujeito passivo e sujeito ativo - e quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota, representando a relação jurídica que se forma como consequência da incidência tributária.

Nesse esteio, tem-se que o critério material abarca um comportamento humano correspondente a um dar, fazer ou ser, exprimindo uma atividade refletida (uma ação) ou espontânea (estado) e representado por um verbo, necessariamente seguido por seu complemento. O critério material, porquanto descritivo de um comportamento humano, de um fato, deve ser delimitado no espaço e tempo.

Destarte, o critério espacial corresponde ao local em que o legislador imputa ocorrer o fato, podendo fazê-lo de forma explícita ou implícita, mas com suficientes indícios que permitam inferir onde se reputa verificado o fato.

O critério temporal, por sua vez, remete ao marco temporal, ao instante em que se reputa ocorrido o fato e, por decorrência, estabelecido o vínculo jurídico entre sujeito ativo e passivo.

Já o critério pessoal remonta ao sujeito passivo, aquele que tem o dever jurídico de cumprir a prestação, e ao sujeito ativo, que tem o direito subjetivo de exigir daquele o adimplemento do objeto da obrigação.

Por fim, o critério quantitativo é formado pela base de cálculo, que dimensiona a intensidade do comportamento circunscrito no critério material, e pela alíquota, representada por uma percentagem, fração ou valor fixo. Quando justapostos base de cálculo e alíquota, resultam no valor da prestação pecuniária.

Fixadas as premissas, tem-se que a regra matriz de incidência tributária do ISS encontra-se positivada no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal³, qual seja a tributação de serviços de qualquer natureza, desde que definidos em lei complementar como tanto e excluídos do âmbito de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

Sacha Calmon⁴ conceitua ISS como “*imposto que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas*”.

De rigor, pois, pormenorizar cada qual dos critérios jurídicos que permeiam a regra matriz de incidência tributária da exação em comento.

2.1.1 Critério material

A materialidade alberga o comportamento hipoteticamente previsto na norma tributária e, cuja realização em determinadas condições de tempo e lugar, implica, após vertida em linguagem competente, o nascimento da obrigação afeita ao recolhimento de certo montante a título de ISS.

O verbo nuclear do imposto é “prestar” e seu complemento “serviço de qualquer natureza”, assim entendido como aquele encartado em lei complementar e que não se confunde com os serviços suscetíveis de tributação pelo ICMS, nos termos do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal.

Com efeito, dispõe o artigo 1^a da Lei Complementar nº 116/2003:

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 616.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Depreende-se, pois, que a compreensão do sentido e alcance do ISS demanda a incursão nos conceitos de “serviço” e “prestação”, na medida em que se não houver a exata correlação do evento ocorrido no mundo fenomênico aos estritos limites em que se admite a incidência em comento, potencial será a sujeição de certos fatos à inconstitucional ou ilegal tributação, como se pretende demonstrar no presente estudo.

Não obstante, merece destaque o comando constitucional que reservou à lei complementar a tarefa de elencar os serviços passíveis de ensejar a cobrança de ISS.

Não por outra razão que foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, com vistas a atribuir efetividade ao inciso III do artigo 156 da Carta Maior e, a partir da positivação das normas gerais atinentes ao ISS e dos serviços suscetíveis de tributação, permitir aos Municípios a internalização de tais comandos normativos e, consectário lógico, a instituição do ISS.

Outra advertência se faz necessária. Não basta a previsão em lei complementar para se considerar constitucional a incidência de ISS. É imprescindível a confluência entre a previsão legal e a aceção de serviço que se pretende sujeitar à tributação.

Em outras palavras, a mera indicação em lei competente não tem condão de trasmutar a natureza de um fato jurídico para torna-lo serviço quando, em verdade, não se trata de serviço, à luz do conceito constitucional e extraído do direito privado.

Portanto, de rigor detalhar as aceções de serviço e prestação, além de breves considerações sobre a Lei Complementar nº 116/03.

a) Conceito de serviços e a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003

Cumpra o alerta inicial de que os “serviços de qualquer natureza” pressupostos pela Constituição Federal, em verdade, não se subsomem a todo e qualquer serviço, assim entendido pela linguagem ordinária e comum, porquanto há um rol de serviços que devem, desde logo, serem excluídos da tributação, em razão de sua natureza jurídica.

Nessa linha, estão fora do âmbito de incidência do ISS (i) o serviço público, protegido pela imunidade do artigo 150, IV, alínea “a” da Carta Maior; (ii) o serviço realizado para si

próprio, ou auto serviço, porquanto ausente o caráter econômico; *(iii)* o serviço prestado sob subordinação em uma relação jurídica empregatícia.

Demais dessas hipóteses, cuja exclusão decorre da própria natureza do serviço, são legalmente excepcionados da tributação pelo ISS os serviços *(i)* de transporte interestadual e intermunicipal; bem como *(ii)* de comunicação. Veja-se que nessas hipóteses não se autoriza a incidência de ISS, ainda que haja previsão em lei complementar, eis que serviços submetidos à tributação por ICMS.

Ultrapassadas essas questões preliminares, tem-se que o serviço para fins de incidência do ISS encerra atividade realizada sob a égide do direito privado, ou seja, imprescindível o caráter econômico na relação jurídica.

No ponto, Paulo de Barros Carvalho⁵, citando Marçal Justen Filho afirma ser *a prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral*".

Sob essa ótica, o serviço cristaliza-se como uma utilidade, um bem material ou imaterial a ser fruído pelo tomador, sendo o resultado de uma prestação realizada pelo prestador, em contrapartida do recebimento de uma remuneração.

Maria Ângela Lopes Padilha bem sintetiza o que se entende por serviço para fins de incidência de ISS:

[...] o fato jurídico do ISS há de configurar atividade onerosa, passível de ser apreciada economicamente, bem como irreflexiva, com a presença da bilateralidade, traduzida esta numa relação jurídica entre prestador e tomador do serviço". (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 157. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Em breve síntese, portanto, tem-se que o serviço para fins de incidência de ISS deve conjecturar *(i)* atividade prestada por alguém; *(ii)* com objetivo de produzir uma utilidade para outrem; *(iii)* mediante pagamento de uma remuneração; *(iv)* no âmbito de uma relação jurídica privada.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, p. 794.

Por oportuno registrar que a acepção de serviço é extraída do direito privado e, a partir da leitura da disciplina encartada no Código Civil, em seus artigos 593 e seguintes, é possível extrair que as atividades prestadas devem ostentar natureza jurídica de uma obrigação de fazer, isto é, uma conduta de prestar algo, conforme bem pontual Padilha:

Trata-se de inferência jurídica igualmente extraída da exegese de outros enunciados dispersos no Código Civil, que, em menção ao signo “serviço”, reportam-se a atividades que envolvem a execução de certas tarefas e trabalhos, de cunho físico ou intelectual, cuja finalidade é produzir uma utilidade material ou imaterial em benefício de alguém, mediante remuneração” PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente*. 2016, p. 157. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Em se tratando de conceito extraído do direito privado, a lei tributária não pode alterar sua definição, conteúdo ou alcance com a finalidade de extrapolar o seu âmbito de competência, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁶.

Não obstante, para a validade da exigência de ISS é imperiosa, ainda, a previsão em lei complementar do serviço cuja prestação se pretende tributar, sendo incontroverso no âmbito doutrinário e jurisprudencial que a relação de serviços inserta na Lista de Serviços, pormenorizada na Lei Complementar nº 116/2003, é taxativa, ou seja, insuscetível de aplicação da analogia com vistas a estender tal rol.

Deveras, no âmbito da taxatividade, admite-se tão somente o emprego de interpretação extensiva e para permitir a incidência de imposto sobre serviços idênticos aos previstos na Lista de Serviços, porém, aos quais se atribui nomenclatura diversa. Fato esse que justifica o emprego da expressão “congêneres” pela legislação de regência.

Nesse sentido, já se posicionou o C. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.234/PR submetido à sistemática de recursos repetitivos, esclarecendo que a Lista de Serviços admite apenas interpretação extensiva para os serviços congêneres⁷.

⁶ 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.

⁷ TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009).

Nesse sentido, esclarece Kiyoshi Harada:

O Supremo Tribunal Federal inclinou-se pela tese majoritária, isto é, pela taxatividade da lista, mitigada, posteriormente, pelo entendimento de que sua taxatividade não exclui a interpretação de que cada um dos seus itens alcance maior ou menor compreensão, atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos. (HARADA, Kiyoshi. **ISS na Constituição de 1988**. São Paulo: Resenha Tributária, p. 49).

Por outro lado, o emprego da analogia encontra óbices na própria legislação de regência, notadamente no artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional⁸, que afasta a exigência de tributo não previsto em lei por meio do emprego da analogia, corroborado com o princípio da estrita legalidade prevista no artigo 150, I da Constituição Federal⁹.

No ponto, cumpre trazer à baila advertência veiculada por Paulo de Barros Carvalho quanto às delimitações do legislador infraconstitucional na elaboração da normativa referente aos serviços tidos por passíveis de tributação por ISS e que corroboram as assertivas quanto à impossibilidade de aplicar a analogia com vistas a ampliar o campo de incidência da exação em testilha. Confira-se:

A Constituição da República confere aos Municípios competência para instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. É intuitivo perceber que além de serem “definidos” em lei complementar, o Texto Constitucional exige que haja “serviços de qualquer natureza”. Não pode o legislador complementar, portanto, relacionar atividades que não se enquadrem no conceito de “serviço”. [...] A expressão “definidos em lei complementar” não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 798-799).

Nessa toada, a interpretação extensiva admite que sejam incluídas espécies de um serviço elencado na Lista de Serviços, porém, vedada a inserção de novo gênero, pois implicaria o uso da analogia, conforme bem pontuado por Aliomar Baleeiro¹⁰ “*não se pode incluir na lista categoria que nela existe. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente*”.

Fixadas as principais balizas do que se entende por “serviço”, bem como a exigência de expressa previsão em lei complementar para conferir-se validade à tributação, de rigor traçar

⁸ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...)§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Decreto Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, p.501.

linhas gerais de como deve ser desenvolvido tal serviço a fim de que sua prestação devesse amoldar-se ao arcabouço normativo sobre o tema para legitimar a cobrança de ISS.

b) Conceito de prestação de serviços e a prestação-fim como pressuposto da incidência de ISS

Prestar constitui-se como verbo nuclear da materialidade do ISS e, portanto, evento da realidade social apto a deflagrar a exigência do tributo quando vertida em linguagem competente. Dessa forma, ínsita à tributação pelo ISS é a compreensão do que se entende por prestação de serviço.

Nessa linha, a concepção de que prestação de serviço expressa uma obrigação de fazer, isto é, esforço humano empreendido com vistas à obtenção de uma utilidade material ou imaterial

Assim, deve-se necessariamente verificar uma conduta humana em que há execução de algo até então inexistente, uma atuação positiva com vistas à consecução de um produto inédito, a ser fruído por outrem.

Esse traço permite a diferenciação entre obrigação de dar e de fazer, distinção essa de suma importância para compreensão dos exatos limites da incidência tributária de ISS.

Washington de Barros Monteiro ensina:

*O substratum da diferenciação está em diferenciar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato do qual será mero corolário a de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer. (BARROS, Washington Monteiro de. **Curso de Direito Civil**. 4ª vol. São Paulo: Saraiva, p. 87).*

Igualmente defende Paulo de Barros Carvalho:

*A incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 795).*

E endossa Padilha:

Nos dizeres de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, tendo como baliza necessária o conceito constitucionalmente pressuposto, “serviço” há de ser compreendido, nos domínios do direito tributário, como o desenvolvimento de um esforço humano pessoal, traduzido num ato ou conjunto de atos, num realizar uma tarefa, objetivando proporcionar a terceiros, sob regime de direito privado, um proveito, uma utilidade ou

comodidade, ou a satisfação de uma necessidade. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 157. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Portanto, a materialidade ISS pressupõe a realização de uma conduta humana tendente à confecção de bem material ou imaterial, antes inexistente, a ser fruído por terceira pessoa, em decorrência de um negócio jurídico de cunho econômico, firmado entre prestador e tomador.

Outrossim, destaque-se que o ISS deverá incidir na prestação-fim, isto é, aquela que consiste no cerne do encontro volitivo entre prestador e tomador, sendo que os demais atos realizados para a conclusão da ação fim, estão fora do âmbito de incidência.

Isso porque é inerente a uma prestação conglobar tanto um fazer quanto um dar, sendo a precedência de um esforço humano com objeto de confeccionar o produto a ser entregue o traço distintivo para identificação de uma obrigação de fazer.

Nesse contexto, é a relação jurídica firmada entre as partes que indicará a especificidade negocial preponderante e, por conseguinte a tributação devida. Assim, acordando-se a execução de um fazer, mediante certas especificações e condições, sendo a entrega do bem mera decorrência lógica dessa avença, caracterizada está a obrigação de fazer, a qual poderá ensejar a incidência de ISS.

Não obstante, importante destacar a não incidência de ISS sobre a prestação de serviços em benefício próprio, também conhecida por autosserviço, na medida em que ausente a bilateralidade exigida para conformação da relação jurídica de cunho privado voltada à obtenção de uma utilidade material ou imaterial.

Em outras palavras, no autosserviço as figuras de tomador e prestador se imiscuem, tendo a prestação de serviço finalidade única de conferir ao próprio realizador da tarefa a fruição de uma utilidade. Assim, não há outra pessoa de direito, tomadora desse serviço.

Consectário lógico é a não incidência tributária, pois a atividade realizada em benefício próprio não se amolda àquela descrita no antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária do ISS.

Delimitada materialidade do ISS, cumpre analisar os demais critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária da exação.

2.1.2 Critério temporal

O momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário relativamente ao ISS não encontra disciplina na Lei Complementar nº 116/2003, de modo a implicar a observância do regramento geral sobre o tema, encartado no Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Assim, o critério temporal do ISS remonta à efetiva prestação do serviço, isto é, quando o serviço é prestado, sendo irrelevantes o momento da contratação do serviço ou qualquer outro aspecto negocial.

2.1.3 Critério espacial

O local onde se reputa ocorrido o fato jurídico tributário e, portanto, devida a exação é disciplinado no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003¹¹, o qual fixa, como regra geral, a competência do Município em que localizado o estabelecimento prestador ou, na falta desse, no local do domicílio do prestador.

Entende-se por estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, nos termos do artigo 4º do mesmo diploma normativo¹².

No ponto, destaque-se a legislação expressamente determina ser irrelevante a nomenclatura atribuída à referida unidade econômica ou profissional, de modo que a caracterização como sede, filial, agência, sucursal ou quaisquer outras denominações não têm

¹¹ Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...).

¹² Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

condão de refletir efeitos jurídicos na determinação do local de ocorrência do fato jurídico tributário.

Dessa feita, o critério espacial não só fixa os limites da competência outorgada aos Municípios, no sentido de autorizar que cada qual tribute os fatos jurídicos tributários concretizados nos seus limites territoriais, como também indica o sujeito ativo da obrigação tributária.

Assim, a definição do local onde se considera ocorrido o fato jurídico tributário apto a desaguar a obrigação jurídica relativa ao ISS impacta diretamente na identificação do ente competente para arrecadação e fiscalização da exação.

A par dessa previsão genérica, mencionado artigo 3º excepciona o local de incidência do ISS, deslocando-o para aquele em que o serviço for efetivamente prestado, previsão essa que ensejou emblemático debate quanto à competência para cobrança de ISS incidente nas operações de arrendamento mercantil.

O enfrentamento da questão no julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, sob sistemática de recursos repetitivos, implicou no estabelecimento de diretrizes que devem orientar a fixação da competência para cobrança de ISS não apenas nas operações de arrendamento mercantil, como também nas demais prestações.

Na ocasião, foram definidas duas hipóteses, quais sejam (i) no interregno entre a vigência do Decreto nº 46/68 e a Lei Complementar nº 116/2003, é competente para cobrança de ISS o Município em que estabelecida a sede do estabelecimento prestador; e (ii) após a vigência da Lei Complementar nº 116/2003, considera-se devido o ISS ao Município em que o serviço foi efetivamente prestado e, por conseguinte, perfectibilizada a relação¹³.

¹³RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO

A premissa adotada pela Corte Superior foi a identificação do local em que houver a unidade econômica ou profissional com poderes decisórios suficientes para realizar a relação nuclear da prestação do serviço.

Dessa forma, a validade territorial da lei municipal compreende a localidade em que houver a organização necessária ao exercício da prestação de serviço, o complexo de bens da pessoa jurídica imprescindível à prestação de serviço tributada.

Portanto, a identificação do local em que ocorrido o fato jurídico tributário prescrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária pressupõe o local em que perfectibilizada a prestação de serviço, entendido como aquele em que estabelecida a unidade econômica ou profissional dotada de poderes decisórios para o desempenho da relação nuclear da prestação.

Especificamente quanto aos serviços de informática, aplica-se a regra geral do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, sendo devido o ISS decorrente dessa prestação ao Município em que houver unidade econômica ou profissional necessária para perfectibilizar o serviço, isto é, local em que concentrados os poderes decisórios suficientes para o exercício da atividade nuclear da prestação.

2.1.4 Critério pessoal

O aspecto pessoal indica os sujeitos da relação jurídico-tributária, sendo um dos polos ocupados por aquele que tem o direito subjetivo de exigir uma prestação pecuniária, e outro por aquele que ter o dever de adimplir a obrigação tributária.

Conforme mencionado, o critério espacial encerra também a previsão do Município que será competente para a arrecadação do ISS devido por ocasião da prestação de serviço, isto

FINANCEIRA. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art.12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013).

é, terá o direito de exigir o tributo o ente em cujos limites territoriais verificar-se a perfectibilização da prestação do serviço.

Outrossim, o contribuinte – sujeito passivo da obrigação – será o prestador do serviço, como expressamente posto no artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003¹⁴, sem prejuízo da legislação de regência vir a atribuir a outrem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, nos termos do artigo 6º do mesmo diploma normativo¹⁵.

Nessa hipótese, terceira pessoa vinculada ao fato jurídico tributário que deverá promover a retenção e recolhimento do ISS devido pelo prestador aos cofres públicos. Veja-se, pois, que o contribuinte continua sendo o prestador, há apenas deslocamento da responsabilidade pelo crédito tributário a outra pessoa, expressamente consignada em lei.

2.1.5 Critério quantitativo

É o critério quantitativo, composto por alíquota e base de cálculo, que permite a mensuração da materialidade do tributo e, por conseguinte, o montante que deve ser recolhido aos cofres públicos.

A Lei Complementar nº 116/2003 determina, em seu artigo 7º¹⁶, que a base de cálculo será o preço do serviço, sobre o qual deverá incidir a alíquota a ser fixada por cada Município, observados os percentuais máximo e mínimo previstos na legislação de regência, conforme expressa imposição constitucional no §3º, inciso I do artigo 156.

Referida atribuição foi parcialmente cumprida pelo legislador infraconstitucional que determinou como teto para cobrança de ISS a alíquota de 5%, consoante artigo 8º, inciso II da Lei Complementar nº 116/2003, sendo a alíquota mínima regulada pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cujo artigo 88, inciso I prevê a alíquota mínima de 2% para cobrança de ISS enquanto não houver lei complementar para regular a matéria.

Delineados os aspectos gerais da incidência tributária do ISS, cumpre analisar quais são os serviços de informática elencados na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº

¹⁴ Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

¹⁵ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

¹⁶ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

116/2003, dentre as quais se insere o contrato de licenciamento ou cessão de uso de software, objeto do presente estudo.

2.2 ISS e os serviços de informática

A Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 inovou ao incluir como serviço tributável pelo ISS aqueles vinculados à informática em geral, na medida em que o pretérito regramento apenas previa a incidência do imposto quando havia o processamento de dados e limitado às hipóteses em que o programa era elaborado sob encomenda para atender determinada necessidade do usuário.

A despeito, a novel legislação trouxe no Item 1 do referido diploma legal os serviços de informática e congêneres, passíveis de tributação pelo ISS, quais sejam:

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
- 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
- 1.02 – Programação.
- 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016\)](#)
- 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo **tablets, smartphones** e congêneres. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016\)](#)
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
- 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
- 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
- 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a [Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011](#), sujeita ao ICMS). [\(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016\)](#)

Em que pese o objeto do presente estudo limitar-se ao serviço destacado no subitem 1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, mister traçar breves considerações acerca de cada qual dos serviços de informática arrolados na Lei Complementar nº 116/03.

O subitem 1.01 – análise e desenvolvimento de sistemas – encerra um processo complexo que abrange desde a determinação dos parâmetros de funcionalidade e campo de aplicação, passando pelo planejamento de criação e aperfeiçoamento, até o resultado final, que consiste em um conjunto de instruções. Enquanto a análise envolve a resolução de problemas por meio da informática, o desenvolvimento implica a criação do sistema e sua melhoria.

Já o subitem 1.02 – programação – correlaciona-se ao desenvolvimento do sistema, na medida em que é a atividade exercida nessa fase e vinculada à escrita das linhas de código (instruções) para que o software realize as funções esperadas. É, pois, a utilização de conhecimentos de linguagem de programação para confecção de um sistema harmônico e coerente.

O subitem 1.03 – processamento, armazenamento ou hospedagem de dados – atrela-se à organização e reunião de dados migrados ou digitados, seu processamento por máquina de treinamento da informação e a consequente entrega ou disponibilização do resultado desse processamento ao contratante de serviço. É pressuposto a prévia existência de um sistema de informática operado e transmitido a terceiros.

O subitem 1.04 – elaboração de programas de computadores e jogos eletrônicos, qualquer que seja o seu formato e/ou suporte físico – consiste no planejamento, aperfeiçoamento, ordenação e encadeamento de trabalho de programação, ou seja, compreende a criação de programa de computador e de páginas eletrônicas.

O subitem 1.05 – licenciamento ou cessado de direito de uso de software – consubstancia uma modalidade contratual por meio da qual se outorga autorização para outrem fruir um programa de computador.

As atividades de assessoria e consultoria – subitem 1.06 – correspondem ao auxílio técnico ou aconselhamento em assuntos especializados em informática, o que os difere do suporte técnico, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação – subitem 1.07 – cujo objeto é o apoio técnico a sistemas de informática, ou seja, trata-se de atividade mais genérica.

A par dessa premissa, a instalação compreende a inserção do conjunto de instruções (software) em equipamento, para que esse possa executar as funcionalidades que o software visa.

Já a configuração engloba a parametrização, adequação do programa à máquina, assim como eventuais adaptações às necessidades do usuário, o que, registre-se, não se confunde com customização, na medida em que esta consiste em adequação de programa às necessidades específicas de um tomador e enquadra-se nos subitens acima delineados. Por derradeiro, a manutenção implica em correção de erros que impedem a utilização do sistema para os fins aos quais foi criado.

Ainda, o subitem 1.08 – planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas – refere-se à utilização de recursos informáticos para gerar, alimentar dados e manter atualizações.

Por fim, o subitem 1.09 – disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet – corresponde à inovação legislativa introduzida pela Lei Complementar nº 157/2016 e consiste na distribuição de dados em rede, por meio de pacotes, em síntese, é o chamado *streaming*, isto é, fluxo de mídia.

Tem-se, pois, que o rol de atividades ligadas à informática alberga conceitos que em muito se aproximam, o que denota a atecnia do legislador somada à vã tentativa de abarcar o maior número de possíveis serviços relacionados ao tema, o que, em última análise, repercute negativamente até mesmo na atuação fiscalizatória para o correto enquadramento de atividade exercida pelo contribuinte.

Demais disso, tais atividades compreendem uma gama de atos que dependem do contexto em que inseridos para desvelar a natureza de serviço, na medida em que, a depender da conjectura, é possível a configuração de um autosserviço ou de uma atividade meio em detrimento à efetiva prestação de serviço.

Outrossim, a mera leitura da descrição de cada qual dos subitens alhures é possível notar, desde logo, o destoamento do subitem 1.05 dos demais, porquanto o licenciamento ou cessão de uso de programa de computação não cristaliza qualquer tipo de atividade tendente à criação, manutenção, armazenagem ou utilização de recursos informáticos, mas tão somente faz referência a uma das modalidades de exploração econômica de todos esses serviços.

Desta feita, em uma análise perfunctória sobre o tema, pode-se concluir pela indevida inserção desse subitem como serviço passível de tributação pelo ISS, conforme será adiante melhor demonstrado.

Ultrapassadas as linhas gerais da tributação relativa aos serviços de informática, mister traçar breves comentários sobre a polêmica, não inédita, porém, contemporânea, atinente à celeuma jurídica de incidência de ISS ou ICMS sobre programas de software.

2.3 ISS *versus* ICMS

O impasse a tributação de programas de computador é questão que se renova conforme se inovam as formas de sua exploração econômica e avançam as descobertas tecnológicas.

O espectro dos embates é dos mais variados, desde a própria identificação dos elementos da obrigação tributária afeita ao ISS até o tributo deveras incidente naquele evento jurídico tributário.

No que tange há identificação da exação devida, a discussão cinge-se à incidência de ICMS ou ISS. A correta compreensão da matéria impõe discorrer brevemente sobre os principais aspectos da regra matriz de incidência do ICMS.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, II, delegou aos Estados a competência para instituir imposto sobre operações “*relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” (“ICMS”). Em que pese tratar-se de tributo com diversas materialidades, a análise que o presente estudo demanda limita-se às operações relativas à circulação de mercadorias.

Em linhas gerais, identificam-se três elementos essenciais à compreensão do antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária da exação, quais sejam (i) operação, (ii) circulação e (iii) mercadoria.

O termo operação indica a necessidade de um negócio jurídico de cunho econômico que, em cotejo com circulação e mercadoria, denota qualquer transação comercial com o fito de circular um bem. Imprescindível, pois, a presença de um acordo volitivo entre as partes de substrato oneroso.

Demais disso, para que ocorra a efetiva circulação mister a transferência de direitos sobre o bem, implicando a mudança de titularidade do domínio, mediante transmissão da propriedade.

Por fim, o bem transacionado deve reunir as características necessárias para ser considerado como objeto de comércio, quais sejam corporalidade (bem material); mobilidade (bem móvel); valor patrimonial; e que admite a transferência/tradição.

Nesse contexto, em breve síntese, o ICMS incide nos negócios jurídicos onerosos, translativos da propriedade de bem móvel, corpóreo e sujeito à mercancia.

Fixadas as principais balizas do ICMS, de rigor analisar o embate entre essa exação e o ISS no que concerne à tributação das operações envolvendo software.

A controvérsia quanto ao tratamento tributário dos programas de computador, especificamente no que concerne à incidência de ICMS ou ISS, levou os tribunais pátrios a exercer uma ginástica hermenêutica equivocada e falaciosa, pautada em critérios esvaziados de significação jurídica no âmbito da incidência tributária.

Com efeito, as Cortes Superiores adotaram como premissas a personalidade na relação que se estabelece entre o usuário do software e o detentor de sua propriedade intelectual, bem como o grau de customização para delinear os limites da tributação incidente sobre diferentes espécies de software.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, segregou os programas de computador em *(i)* standard; *(ii)* por encomenda; e *(iii)* adaptados aos clientes.

Standard corresponderia aos pacotes de programas definidos, estáveis e concebidos para atender às necessidades de uma pluralidade de utilizadores, de modo que sua produção é massa e amplamente comercializados no mercado.

Os programas por encomenda ou à medida do cliente, por sua vez, seriam aqueles desenvolvidos desde a base para atender às especificidades do usuário, permitindo-se a sua contínua adaptação correção e melhoria, porém, sempre por conta e ordem de cliente específico.

Ainda, o software adaptado ao cliente consistiria em figura híbrida entre o programa padrão e aquele especialmente desenvolvido para o usuário, isto é, um programa padrão modificado para atender às necessidades de um cliente particular, adequação essa a ser implementada pelo fornecedor ou pelo próprio usuário.

A par da distinção de espécies de software, concluíram as Cortes Superiores que estariam sujeitos ao ICMS os programas de computador produzidos em larga escala e disponibilizados de modo impessoal. O fornecimento personalizado de software desenvolvido para clientes determinados, por sua, estaria sujeito à incidência de ISS.

Olvidam-se, contudo, os Tribunais de considerar que os critérios erigidos e fixados como premissas não têm o condão de alterar as regras constitucionais que fixam as balizas da competência tributária, tampouco amoldar conceitos extraídos do direito privado para legitimar uma tributação.

Em outras palavras, a solução da controvérsia dever-se-ia pautar na análise da natureza jurídica do software, sobretudo se é possível enquadrá-lo na aceção de mercadoria para fins de incidência de ICMS ou se corresponde ao resultado de uma atividade humana, a ensejar tributação pelo ISS.

E, em se tratando o software de um bem móvel incorpóreo, considerado como obra intelectual de seu criador, é evidente a incompatibilidade de sua tributação pelo ICMS, qualquer que seja o suporte físico de sua circulação ou a amplitude de sua dispersão no mercado.

Isso porque, conforme elucidado acima, o ICMS tem como pressuposto de incidência a transferência de titularidade de uma mercadoria, assim entendida como bem móvel, fungível, corpóreo e sujeito à mercancia, caracteres esses que implicam a inexorável ilação de que software não é mercadoria.

Nesse diapasão, em prestígio ao arcabouço constitucional e legislativo, descabida a tributação de qualquer operação envolvendo software pelo ICMS, sob pena de malferimento de princípios dos mais caros à ordem jurídica, notadamente a segurança jurídica, legalidade, e tipicidade tributária.

Demais disso, ainda que se considere o software em sua espécie “standard” ou “de prateleira” como mercadoria, sequer essa possibilidade permitiria a incidência de ICMS, seja em razão da sua natureza jurídica, seja em virtude da sua única forma comercialização, qual seja o licenciamento ou cessão de direito de uso.

Isso porque, em primeiro lugar, a mera circunstância do programa de computador ser veiculado por um suporte físico corpóreo, não tem condão de refletir efeitos jurídicos na sua natureza de bem de propriedade intelectual e, portanto incorpóreo.

Em outras palavras, a inserção de um bem imaterial em um aparato material não trasmuda a sua natureza jurídica, continuará sendo o programa de computação um bem intangível.

Admitir conclusão diversa significa ir de encontro com o quanto positivado no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda a alteração do sentido e alcance de conceitos extraídos do direito privado com vistas a ampliar o âmbito de incidência tributária.

E, em segundo lugar, porque o software, como objeto da criação humana, expressão do espírito de seu criador, é bem de propriedade intelectual e, como tal, não pode ser objeto de

venda, entendida como a transferência de titularidade de sua propriedade, mas tão somente objeto de autorização de uso.

Não por outra razão que o legislador infraconstitucional ocupou-se em disciplinar especificamente a matéria com a edição da Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual do programa de computação e sua comercialização no País, a saber: cessão de uso mediante contratos de licença.

Destarte, não se admitindo a transferência de titularidade por tratar-se o software de um bem de propriedade intelectual, afastada está a conformação do evento hipotético previsto no antecedente normativo da regra matriz de incidência do ICMS, o qual exige a circulação de mercadoria, entendida como a transferência de titularidade do bem.

Importante é a lição do Professor Roque Antonio Carrazza sobre o tema, que corrobora o quanto mencionado alhures:

Em reforço a esta argumentação, observamos que quando o cliente “adquire” um software “de prateleira” ou encomenda um software “personalizado” ou “customizado” (que atenda às suas especificidades operacionais) visa obter a cessão do direito de uso desta obra intelectual (bem imaterial), protegida pela Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/1998).

[...] E nem se alegue que pelo menos no software produzido sob encomenda o intrincado trabalho humano que a ele subjaz teria o condão de trasmudar a cessão de direitos em prestação de serviços, porque o fazer prevaleceria sobre o dar. Nada menos exato. Também nesse caso a criação intelectual do programa – como acima já referimos – não passa de atividade-meio em ordem a possibilidade a atividade-fim, que é ceder o direito de uso de um bem imaterial apto a satisfazer as peculiares necessidades do contratante (licenciado). (CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 172).

Igualmente, cite-se o magistério de José Eduardo Soares de Melo:

Contudo, a “cessão de direito” tipifica o negócio jurídico distinto da “operação comercial”, sendo irrelevante a circunstância de o veículo utilizado para a sua realização (veiculação) ser um suporte físico. Por isso fora entendido que “se o fato ocorrido é identificável como *cessão de direito não há como* subsumi-lo à hipótese de incidência *vender mercadorias*. Ceder direitos pressupõe a realização de atividades acessórias (*atividades-meio*), como as de distribuição de filmes em suporte de videocassetes, fitas, *compact discs*, etc.

É equivocado afirmar-se “aquisição de software”, ou “compra e venda de software”, porque a relação jurídica concernente à “licença de uso de bem móvel” é juridicamente distinta da compra e venda. A materialização do bem é totalmente irrelevante para tipificar o negócio jurídico, não se tratando de autêntica “mercadoria”, não só porque a materialização do software sequer existe nas cessões via Internet, mas também pelo fato de que não se trata essencialmente de bem corpóreo (perfeito, acabado, standardizado), livremente transacionável; além do que o cessionário poderia obstar a instalação direta em seu disco rígido. (MELO, José Eduardo Soares. **ISS – Aspectos controversos – Importação – Exportação – Informática**

(“Software”) – Leasing – Franchising. *In VI Congresso Nacional de Estudos Tributários.* SOUZA, Priscila de (coord.). São Paulo: Noeses, 2009, p. 399).

No ponto, cumpre registrar que o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, corrobora a conclusão de que a cessão de direito de uso ou o licenciamento sempre estará presente quando se tratar de software, ainda que “de prateleira”.

Assim, por qualquer viés que se analise a questão, é de se reconhecer a impossibilidade de se sujeitar as operações envolvendo software ao ICMS, seja porque não se tratar de mercadoria, seja porque a sua comercialização não implica transferência de propriedade, sendo o suporte físico mero aparato que não tem condão de alterar regras constitucionais de competência tributária.

Noutro giro, firmados os contornos da regra matriz de incidência tributária do ISS, de rigor analisar os aspectos gerais envolvendo o software e as modalidades de sua exploração econômica para fins de se aferir a congruência dessas com a tributação do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, objeto do presente estudo.

3 Software e sua exploração econômica

As atividades ligadas à informática abarcam uma gama de atos que dependem do contexto em que inseridos para desvelar a natureza ou não de serviço, na medida em que, a depender da conjectura, é possível a configuração de um autosserviço, uma atividade meio ou sequer uma prestação de serviço.

Nesse contexto, a definição de software, assim como as formas jurídicas de sua exploração econômica ganham sumária importância para o deslinde do objeto que esse trabalho se propõe analisar.

Deveras, é questionável a possibilidade de se amoldar o conceito de prestação de serviço ao núcleo do fato jurídico relativo ao licenciamento ou cessão de direito de uso de software e, para uma análise conclusiva sobre o tema, imperativo perscrutar os principais caracteres do software, os quais têm condão de refletir diretamente nas modalidades de sua exploração econômica, dentre os quais, as licenças e cessão de direito de uso.

3.1 Conceito e natureza jurídica do software

Tecnicamente, software pode ser compreendido como a sequência de instruções cujo objetivo é executar tarefas pré-definidas e, assim, comandar o funcionamento de um computador. É, pois, um conjunto de instruções lógicas, desenvolvidas em linguagem específica, que permite ao computador realizar as mais variadas tarefas do dia-a-dia, consoante entendimento posto pela Associação Brasileira de Empresas de Software (“ABES”).

Legalmente, software é definido como *“a expressão de um conjunto organização 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”* (artigo 1º da Lei nº 9.609/98).

No âmbito doutrinário, por sua vez, software é conceituado como produto da criação humana; fruto da ideia; bem jurídico atinente à propriedade intelectual. Acepções essas extraídas do direito privado e que lhe imprimem o caráter de bem móvel, intelectual, intangível e imaterial.

Com efeito, Orlando Gomes¹⁷, sintetizando as três acepções mencionadas, afirma ser o software um “*programa para o processamento de dados, indispensável ao funcionamento do computador, uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara*”.

Nesse contexto, tratando-se de obra intelectual, o software insere-se na proteção erigida aos direitos autorais conferidos às obras literárias, consoante se depreende da leitura do artigo 7º, inciso XII da Lei nº 9.610/98, *in verbis*:

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.

A partir do confronto dessas definições, é possível indicar como traços característicos do software um bem (i) infungível, por ser obra intelectual específica, objeto da emanção do intelecto de seu criador, ainda que existam softwares de mesma aplicação, trata-se de programas diferentes; (ii) inconsumível, sem que seu uso esgote seu conteúdo; (iii) indivisível, em razão de sua natureza de obra intelectual; (iv) principal, ou seja, não depende de qualquer outro bem para existir; (v) abstrato, porquanto compreende ideias e instruções, mesmo que armazenadas em suporte físico, o qual não tem aptidão de conferir-lhe existência física em si; e (vi) móvel, por expressa determinação legal (artigo 3º da Lei nº 9.610/98).

Nesse sentido, Ricardo Lacerda de Lima Gonçalves bem sintetiza os principais contornos do software:

1. Software é fruto da criação do espírito humano e classifica-se como espécie do gênero ‘obra intelectual.
2. Os direitos que lhe corresponde pertencem à classe dos direitos autorais.
3. Direitos autorais são considerados bens móveis pelo sistema jurídico brasileiro.
4. Contrato de licença é o instrumento jurídico por meio do qual o titular de um direito de propriedade intelectual (patente ou direito autoral) concede, a outrem, o direito exclusivo ou não de usar referida propriedade intelectual, gratuitamente ou em troca de uma remuneração.
5. Qualquer cessão de direitos autorais, total ou parcial, corresponde necessariamente a uma cessão de bem móvel.
6. Operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, cessões parciais de direitos autorais que são, configuram cessão de bem móvel. (GONÇALVES, Ricardo Lacerda de Lima. **ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação**, in Rodrigo Brunelli Machado (Coord.), *O ISS na Lei Complementar n. 116/03*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 155/156, *apud* MELO, José Eduardo Soares de, **ISS teoria e prática**, São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 75).

¹⁷ GOMES, Orlando. **A proteção dos Programas de Computador – a proteção jurídica do software**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 02.

Portanto, software consiste na exteriorização de uma ideia e criação do espírito, verdadeira obra intelectual protegida pelos direitos autorais e, como tal, cumpre sublinhar os principais aspectos do regime jurídico a que subsumido e, também, a forma de sua exploração econômica.

3.2 Tratamento jurídico conferido pela Lei nº 9.609/98

O crescente avanço das inovações no campo da informática, resultado da revolução tecnológica, implicou o surgimento de bens intelectuais que reclamavam tratamento jurídico, dentre eles o software.

Sobre o tema, leciona Maria Ângela Padilha:

Com o propósito de amoldar a disciplina jurídica da proteção do software à conjuntura econômica em formação, conferindo-lhe maior eficiência e aplicabilidade com a supressão do regime protecionista e reserva de mercado até então vigente e adequando-a aos tratados internacionais ratificados pelo Brasil, foi editada nova lei especial, a Lei nº 9.609/1998, ainda válida no ordenamento pátrio e comumente designada como a *Lei do Software*. No mesmo ano foi publicada a Lei nº 9.61/98, consolidando a legislação brasileira sobre direitos autorais. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 157. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Assim, em franca reprodução do entendimento doutrinário e jurisprudencial consolidados à época, foi editada a Lei nº 9.609/98 para disciplinar especificamente a proteção da propriedade intelectual do programa de computador e sua comercialização.

Cristalizou-se, pois, o regime jurídico atribuído ao software, pautado tanto na legislação específica mencionada e, supletivamente, pelas disposições encartadas na Lei de Direitos do Autor – Lei nº 9.610/98.

A análise da legislação de regência permite inferir que não se protege a ideia em si, mas a sua expressão concreta, sua exteriorização em face de terceiros, qualquer que seja a espécie de software e qualquer que seja sua forma de veiculação, isto é, por suporte físico ou não.

Ainda sobre o tratamento jurídico, por ocasião da equiparação trazida pelo artigo 3º da Lei 9.610/98¹⁸, os direitos autorais e, por decorrência, o software, se submetem ao regramento conferido aos bens móveis.

Implicação direta é a faculdade de seu autor exercer direitos reais sobre o programa de computação, fato esse que faz emergir uma ambiguidade no que concerne à exploração econômica do software, isto é, o tratamento jurídico dispensado ao software como bem móvel que é, tem o condão de conferir ao seu titular os mais amplos poderes de propriedade, exteriorizado pelos direitos reais.

Por outro lado, seu enquadramento como direito da personalidade impõe severas restrições a essa suposta liberdade negocial, ou seja, a sua natureza jurídica infirma a livre disposição característica do pleno exercício de um direito autoral.

Em outras palavras, o direito da personalidade limita a prerrogativa do titular em dispor livremente de sua obra intelectual, em contrapartida ao direito patrimonial que confere ao titular da propriedade amplos poderes sobre a coisa, notadamente a faculdade dela dispor.

Padilha sugere solução interpretativa para o impasse, de modo a convergir ambas dimensões, mantendo-as em consonância com o arcabouço jurídico:

Assim, a propriedade autoral absorve duas vertentes jurídicas: de um lado, o direito da personalidade, afeto à face moral dos direitos do autor, que, no caso dos softwares, limita-se à prerrogativa do titular de reivindicar a paternidade do programa e objetar eventuais alterações no software que prejudiquem sua honra e reputação e, de outro, o direito patrimonial, outorgando ao autor a faculdade de explorar economicamente o bem intangível, por meio da sua reprodução, comercialização, modificação, uso ou disposição. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 82. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Legitimada, pois, a possibilidade de comercialização de uma obra intelectual, sem que essa exploração econômica tenha o condão de trasmutar a sua natureza jurídica ou implicar tratamento jurídico diverso daquele já consagrado no ordenamento jurídico.

Nessa toada, à luz do regime jurídico dispensado ao software, mister abordar as formas de exploração econômica do programa de computador.

¹⁸ Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

3.3 Exploração econômica do software

Inicialmente, cumpre sublinhar que as formas de exploração econômica do software são direta e intrinsecamente influenciadas pelos seus caracteres como obra intelectual e, portanto, bem incorpóreo.

Deveras, a legislação civil expressamente atribui tratamento diferenciado aos bens sendo eles materiais ou imateriais. Nesse sentido, pondera Padilha:

Trata-se de divisão que influi na forma de negociação do bem: enquanto os bens corpóreos são comumente transacionados pela operação de compra e venda e locação, os incorpóreos circulam economicamente pelas formas contratuais da cessão e da licença [...]. Respaldao nesse critério distintivo concernente à substância matéria do bem, elucida Antônio Lopes de Sá que os bens incorpóreos podem ser negociados, mas, por serem abstratos, não podem ser fisicamente trocados e sim comprovados. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 83. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Assim, sendo a natureza jurídica fulcral na determinação da modalidade negocial que se pode levar a efeito para exploração econômica, a par do regramento insculpido pelo direito civil, é de se concluir que o software apenas pode ser objeto de contrato que, por sua essência, não tenha o condão de transferir a titularidade do bem, mas tão somente autorizar o seu uso.

Consectário lógico do software como bem incorpóreo é a forma de sua exploração econômica, por excelência, ser a licença.

Tanto é assim que a Lei nº 9.609/98, em artigo 9º, expressamente determina que *o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença*, que pode ser entendido como o contrato pelo qual uma das partes se obriga a ceder a outrem, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de bem, mediante contraprestação.

A jurisprudência também endossa esse entendimento, inclusive nas hipóteses em que houver produção em larga escala e para atender diversidade de usuários, a qual não ter condão de interferir na forma pela qual comercialmente explorado o software, qual seja mediante licença de uso.

Nesse sentido foi o voto do Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, *in verbis*:

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”. Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes aos direitos de autor, firmados pelo titular desses direitos – que não é, necessariamente, o vendedor do exemplar do programa – e o usuário do software. No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador.

Vê-se, pois, ser incontroverso o licenciamento como modalidade comercial do software, qualquer que seja a sua forma de veiculação, justamente por se tratar de bem incorpóreo, cuja fruição decorre de mera autorização do detentor de sua propriedade intelectual.

Fixados os limites da exploração econômica do software, de rigor traçar linhas gerais quanto aos negócios jurídicos correlatos, sobremaneira a licença ou cessão de direito de uso, objeto presente estudo.

3.3.1 Contrato de desenvolvimento de software

O contrato de desenvolvimento de software, também cunhado por contrato de desenvolvimento de sistemas, tem por escopo a prestação de serviço cujo resultado final será um sistema sob medida, em atenção às especificidades exigidas pelo tomador.

Nessa hipótese, o programa desenvolvido pode ser destinado à utilização do próprio do contratante, para seu uso pontual ou pessoal, bem como para fins de comercialização a terceiros, passando a integrar um ciclo produtivo, entre o contratado e contratante, e entre este e o mercado consumidor.

Merece atenção essa forma de exploração econômica do software porquanto trata-se de exceção legal¹⁹ em que a propriedade de direitos autorais sobre o programa de computador pertence, desde logo, ao tomador do serviço.

¹⁹ Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos. (...)§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou semelhantes, do contratante de serviços ou órgão público.

Ainda nessa circunstância, importante reiterar que não há transferência de titularidade da propriedade intelectual, esta continua pertencendo ao contratado, mas tão somente do direito autoral e, por consectário, do direito de exploração econômica.

3.3.2 Contrato de customização de software

Trata-se da aquisição de um software desenvolvido pelo contratado e passível de adaptações para atender aos interesses específicos do contratante. Em outras palavras, adquire-se um programa de software padrão desenvolvido ao talante do contratado, o qual, no entanto, pode ser customizado para atender alguma necessidade específica do contratante.

Essa modalidade contratual difere do desenvolvimento de software, na medida em que nesse o programa é desenvolvido por conta e ordem de outrem, ao passo que a customização cinge-se à mera adaptação de um programa já pronto, sem que essas alterações impliquem modificação da estrutura base do software padrão.

Distanciam-se, ainda, no que se refere à titularidade do direito de exploração econômica, isto é, no contrato de customização a propriedade é do desenvolvedor, tendo o tomador apenas a licença de uso, ao passo que no contrato de desenvolvimento, os direitos patrimoniais pertencem ao contratante, que adquire também o direito de modificar ou adaptar o produto final.

3.3.3 Contrato de licença de software

Antes de adentrar no licenciamento de software, modalidade comercial objeto do vertente estudo, cumpre estabelecer a distinção entre a licença e a cessão de software, ambos inseridos no campo de incidência do ISS, consoante subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Por um lado, a legislação atinente aos Direitos do Autor prevê a cessão total ou parcial dos direitos autorais, cujo objeto é a transmissão dos direitos patrimoniais do autor sobre o bem, ao passo que a Lei do Software trata da licença de programas de computador, a qual abrange tanto o direito de exploração econômica quanto a utilização.

São, pois, figuras comerciais diferentes e que não se imiscuem.

A cessão implica transferência exclusiva e não temporária, parcial ou integral, de direitos patrimoniais. Em contrapartida, a licença envolve autorização para uso ou exploração de bem imaterial.

Padilha bem esclarece a diferença entre cada qual das modalidades contratuais em comento:

[...] quando se realiza uma cessão de software, os direitos patrimoniais sobre o programa de computador, especificados no contrato, são transmitidos exclusiva e definitivamente ao cessionário.

Na licença, por sua vez, o proprietário de software concede a autorização para a exploração econômica e/ou a utilização do bem imaterial, inexistindo transferência, em favor do licenciado, da titularidade de quaisquer dos direitos patrimoniais, que permanecem sob a propriedade do licenciador, o qual pode licenciar o uso a outros interessados. A diferença entre esses ajustes privados, portanto, se esteia na transferência da titularidade dos direitos patrimoniais da obra intelectual. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 101/102. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Não obstante, a distinção posta não tem condão de infirmar o que se pretende demonstrar com o presente estudo, no que se refere à indevida tributação sobre a atividade de licenciar ou ceder um programa de computador, na medida em que essas diferem tão somente no objeto, conservando a sua essência como figura negocial e não prestação de serviço, conforme será adiante demonstrado.

Outrossim, no que se refere às transações envolvendo bens informáticos, a licença consiste a principal fórmula usada para seu aproveitamento econômico, porquanto permite a permanência da propriedade dos direitos patrimoniais com o seu desenvolvedor, e pode ser analisada sob três viés, quais sejam *(i)* licença para comercialização do software; *(ii)* licença para desenvolvimento do software e sistemas; e *(iii)* licença de uso de software.

3.3.3.1 Contrato de licença para comercialização de software

É pelo contrato de licença pra comercialização de software que o seu titular confere a outrem a prerrogativa de conceder licenças de uso do programa, em claro exercício do direito de exploração econômica do programa de computador.

Conhecido também por contrato de revenda ou distribuição de programas, a par do que se verifica na comercialização do chamado software de prateleira, isto é, o comerciante adquire a licença para comercializar referido programa ao usuário final, que, por sua vez, adquire a licença de uso do software.

Nessa modalidade negocial, a exploração econômica do programa de computador é concorrente entre o licenciado e licenciador, na medida em que, ao contrário do que se opera

na cessão, a licença implica mera autorização sem que o licenciador abdique a qualquer de seus poderes sobre a coisa em prol do licenciado, salvo por expressa estipulação contratual em sentido diverso.

3.3.3.2 Contrato de licença para desenvolvimento de software

Trata-se de autorização conferida ao licenciado para desenvolver modificações e derivações do programa original, as quais podem implicar mero acoplamento de funcionalidades, como também a criação de um novo programa de computador (software derivado).

Especificamente quanto às derivações autorizadas pelo titular do direito do programa de computador base, em regra, licencia-se ao desenvolvedor das derivações também o direito de uso dessas derivações, ou seja, vigoram duas licenças distintas, a saber: uma atinente à autorização para efetuar as derivações; e outra concernente à autorização de uso dessas derivações.

Já no contrato de licença para realização de melhoramentos, os direitos sobre as modificações pertencem ao licenciado, que os exercerá isoladamente, sem a participação do licenciador.

3.3.3.3 Contrato de licença de uso de software

A licença de uso de software traduz-se na autorização conferida a outrem para utilização o programa de computador, por determinado prazo e em caráter não exclusivo, figura negocial que em muito se aproxima da locação, em que é cedido o direito de uso de bem por prazo determinado, sem a transferência do exercício de outros direitos de propriedade sobre a coisa.

Regra geral, a licença de uso opera-se por meio de contrato de adesão, sobretudo em razão da veiculação em massa inerente aos programas de computação, a par do que se verifica com os chamados softwares de prateleira.

Todavia, nada obsta que sejam celebrados contratos específicos entre as partes, o que comumente se verifica entre empresas de tecnologia que se dedicam ao desenvolvimento de um programa de computador padrão para fins de auferir lucro com o seu licenciamento.

Assim, o contrato de licença permite a ampla dispersão de um programa de computação e, simultaneamente, preserva os direitos patrimoniais de seu criador, tornando-se a principal ferramenta de exploração econômica do software.

Nessa toada, tem-se tornado recorrente a identificação de duas modalidades de licenciamento de uso de software, quais sejam (i) licença de uso de *software as a product* (“SaaP”); e (ii) licença de uso de *software as servisse* (“SaaS”).

A primeira, licença de uso SaaP, refere-se às licenças decorrentes da aquisição do software de prateleira ou pela via eletrônica, em que o programa é instalado e rodado no computador do usuário mediante o pagamento de taxa única.

Nessas hipóteses, considera-se que a licença é perpétua, isto é, perdura até que o desenvolvedor coloque à disposição do usuário novas versões ou adaptações, na medida em que o transcurso do tempo e as inovações tecnológicas constantes e sucessivas acabam por inquinar a funcionalidade do software licenciado, impondo ao usuário o ônus de adquirir nova licença referente a novo programa ou adaptação do antigo.

As licenças de uso SaaS, por sua vez, são inerentes à nova geração de software, obtidos exclusivamente por meio da internet, mais especificamente, pela tecnologia em nuvem, conferindo-se ao usuário o direito de uso mediante o pagamento de taxa mensal.

Trata-se de uma licença temporária e cuja fruição, necessariamente, pressupõe login, senha e acesso por meio da nuvem, em que se hospedam todas informações e utilidades necessárias à utilização do software.

Ainda, além da autorização para uso do software, ao licenciado também são disponibilizados outros recursos, como serviços contínuos de manutenção, processamento e armazenamento.

Padilha sintetiza a diferença entre a licença SaaP, que “*pressupõe negócio jurídico único com unitariedade*”, ao passo que a licença SaaS “*pressupõe negócio jurídico único com complexidade*”, e explica:

No modelo tradicional *SaaP*, tem-se um típico licenciamento de uso de programas de computador, na forma prevista na própria Lei nº 9.609/98, enquanto espécie contratual para atender relações econômicas em matéria de software. Aqui, a unidade do negócio jurídico configura-se na existência de um só fim específico, consistente na outorga ao licenciado do direito de usufruir o software, permanecendo os direitos patrimoniais

do programa sob a propriedade do licenciador, o qual, inclusive, pode licenciar para outros interessados.

Diversamente, o licenciamento do *Software as a Service* compõe-se de diversos elementos negociais indissociáveis, cuja combinação é operada em razão de os aplicativos apoiarem-se na infraestrutura da *cloud*. Não se trata de somatório de contratos individualizados – interdependentes e autônomos. Ao contrário, trata-se do encadeamento de diversos deveres e correspondentes direitos na formação de um contrato uno que tem como específica finalidade preponderante o licenciamento de uso do programa. Todos os elementos negociais reunidos no SaaS subordinam-se à especificidade preponderante, que é a outorga do direito de uso do software. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016, p. 138. Tese (Doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016).

Em que pese a licença do SaaS abranger uma gama maior de funcionalidades ao usuário, remanesce a sua natureza jurídica de contrato de licenciamento de uso de software e, como tal, igualmente não traslada a propriedade do programa de computador para o usuário, mas tão somente permite a esse o uso do software mediante contraprestação.

Portanto, qualquer que seja o software, isto é SaaS ou SaaS, será por meio do licenciamento que o contratante irá adquirir o direito de uso.

Elucidados os contornos gerais que regem tanto o ISS em sua formatação constitucional e legal, assim como os principais aspectos que envolvem o software e a sua exploração econômica, de rigor perquirir a adequação da tributação sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computação, a par da previsão encartada no subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e objeto do presente estudo.

4 A (in)constitucionalidade de incidência do ISS nos contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação

O exponencial crescimento do uso da informática para gerenciar a atividade cotidiana desvelou um novo nicho para o incremento de receitas públicas, levando o Estado a ampliar a arrecadação por meio da tributação sobre a exploração econômica de programas de computação.

Todavia, a atecnia jurídica quanto aos fenômenos da informática somada à celeridade com que progridem suas inovações tecnológicas, culminaram na imposição de tributação disforme ao arcabouço legislativo que rege a matéria.

Deveras, o cotejo entre a acepção de prestação de serviço, como fato jurídico ínsito à incidência de ISS, e o conceito de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, como negócio jurídico por excelência para exploração econômica de programa de computação, não permite outra conclusão senão a incompatibilidade de subsunção do fato à norma.

Explica-se. Os lindes constitucionais afeitos ao ISS prescrevem a tributação da atividade encartada em lei complementar, entendida como esforço humano desenvolvido sem subordinação e sob regime de direito privado, com vistas à conferir a outrem uma utilidade material ou imaterial, mediante contraprestação.

O cerne da prestação de serviço é uma obrigação de fazer com fito de executar algo antes inexistente em favor de terceira pessoa, a qual irá fruir do resultado dessa execução, após o pagamento do valor avençado.

Outrossim, o software, como produto da ideia e obra do intelecto, se afasta do conceito de utilidade decorrente da prestação de serviço, fato esse apto a inquinar a tributação que se pretende imputar.

Demais disso, o licenciamento ou cessão, como modalidade contratual ínsita à exploração econômica do software, coadunam uma obrigação de dar, porquanto há entrega de bem para uso do contratante, distanciando-se do conceito de prestação de serviço pontuado linhas acima.

Nesse sentido já se manifestou Aires F. Barreto:

Sendo a cessão de uso de software (cessão de direitos) negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica configura obrigação de dar, segue-se necessariamente, que

jamais pode refletir ‘prestação de serviço’ (que só pode alcançar obrigação de fazer). Não há, pois, como subsumir a cessão de direito de uso de software no conceito de serviço tributável, por via do ISS. (BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 142).

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo²⁰ leciona que o software “*não se enquadra como prestação de serviços (obrigação de fazer), uma vez que não se cogita de simples esforço humano (trabalho pessoal), não havendo pertinência sua sujeição ao ISS*”.

A melhor doutrina endossa esse entendimento, conforme se depreende dos excertos abaixo colacionados de diversos textos publicados na obra “O ISS e a LC 116/03” (Ed. Dialética, 2003):

Em alguns casos, a lista prevê fatos que se enquadram no conceito de cessão de uso de bem ou de direito, como é o caso do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, da cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda. Nessas hipóteses, não há uma atividade humana em benefício de outrem, mas a cessão de uso de um bem, material ou imaterial, em favor de terceiro, isto é, a cessão, mediante remuneração do direito de uso de determinada coisa. Trata-se, como se vê, de uma obrigação de dar e, não, de uma obrigação de fazer. Lembre-se que o Supremo Tribunal Federal, no caso da locação de guindastes, já afastou a competência de os Municípios tributarem obrigações de dar (op. cit. Humberto Ávila, p. 171).

A tributação de licenciamento ou da cessão de direito de uso de programas pelo ISS não nos parece possível. De plano, porque não se trata, a rigor, de um serviço. Não há um fazer, uma prestação, mas apenas uma cessão de uso, que muito se assemelha, quanto à questão de fundo de não configurar um serviço, com a pretendida tributação da locação de bens móveis, já declarada inconstitucional pelo SF” (op. cit. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, p. 153/154).

Seja como for, entendemos que tanto na exploração econômica dos softwares de prateleira quanto dos softwares sob encomenda, não há um negócio jurídico de transferência de mercadoria nem prestação de serviços. Trata-se de uma cessão do direito de uso dos programas de computador objeto do negócio jurídico entabulado. Veja-se que, quando alguém se dirige a uma loja para comprar o *Windows*, em verdade não está adquirindo a propriedade daquele programa (que continua sendo do fabricante), o que o usuário faz é obter uma licença de uso (doméstico ou empresarial), que nada mais é do que uma cessão do direito de uso. (...) A Lei Complementar, como é cediço, não pode redimensionar as materialidades possíveis demarcadas na Constituição Federal, como é a das prestações de serviços. Dito em outras palavras, a Lei Complementar não pode autorizar a tributação por meio do ISSQN de situações que não se caracterizam como prestações de serviços como é o caso do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (op. cit. Clélio Chielsa, p. 68/70).

Além de configurar uma obrigação de dar, o licenciamento se aproxima da locação de bens móveis, entendida como o negócio jurídico em que uma das partes se obriga a ceder a outrem, por tempo determinado e mediante contraprestação, o direito de usar o bem móvel. Não

²⁰ MELO, José Eduardo Soares. **ISS – Aspectos controvertidos – importação – exportação – informática (“SOFTWARE”) – leasing – franchising**. In Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual, São Paulo: Noeses, 2009, p. 400.

há, pois, qualquer atividade prestacional que gere utilidade para aquele que recebeu o direito de usar o bem móvel, mas apenas entrega do referido bem para fruição da outra parte.

De igual sorte, pode-se considerar o licenciamento o contrato pelo qual o licenciador confere ao licenciado o direito de uso de software, bem móvel por expressa disposição legal, por determinado período de tempo e mediante pagamento de uma retribuição. Findo o prazo do contrato, deverá ser renovada a licença ou não mais poderá o contratante usufruir do programa de computação.

E, em se admitindo a semelhança de tais institutos jurídicos, de rigor a extensão da Súmula Vinculante nº 31 ao licenciamento ou cessão de uso de software, segundo a qual “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Com efeito, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, precursor do entendimento sumulado, esclarecedor é o voto do Ministro Celso de Mello, veja-se:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um prestare ou um facere. [...] Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar. A decisão emanada do Tribunal local – que considerou juridicamente qualificável como serviço, a locação de bem móveis tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente – não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas.

Nesse contexto, mostra-se necessária a aplicação analógica do verbete sumular do Pretório Excelso ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, sobremaneira para se conferir coesão e unicidade ao ordenamento jurídico.

Ainda, a prestação de serviço pressupõe a execução de algo até então inexistente, o que se afasta do licenciamento de software, em que se autoriza o uso de algo já existente, perfeito e acabado.

De fato, a criação do software como utilidade inédita é etapa anterior e que não se confunde com o licenciamento ou cessão, na medida em esse tem por escopo apenas conceder a autorização de uso do software e não a sua criação.

Tanto é verdade que o legislador infraconstitucional previu, separadamente, a hipótese de tributação de serviço de desenvolvimento de software, encartado no subitem 1.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, e o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador, no subitem 1.05 do mesmo diploma legal.

Destarte, enquanto a atividade de criação de software sob encomenda é suporte fático que admite a incidência de ISS, a licença de uso é figura contratual em que os deveres postos não implicam obrigação de fazer, mas mero dever de dar bem móvel preexistente, mediante outorga de autorização uso a terceiros.

Assim, admitir a incidência de ISS sobre o licenciamento ou cessão de uso de programa de computação significa alterar o significado e alcance de conceito extraído do direito privado com vistas a legitimar ampliação de competência tributária, em nítida violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Em última análise, observa-se a violação ao princípio da segurança jurídica e da estrita legalidade ao admitir-se a imposição tributária além dos rígidos limites constitucionais balizados para o exercício da competência pelos entes federativos.

Portanto, é, ao menos, questionável a tributação do licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computação pelo ISS, ante a ausência de pertinência jurídica entre aquele e a materialidade ínsita ao tributo em questão.

A relevância da discussão, sobremaneira pelo impacto econômico, político, social e jurídico do deslinde da controvérsia, ensejou o reconhecimento de Repercussão Geral pelo Pretório Excelso no Recurso Extraordinário nº 688.223.

Na ocasião, foi delimitado como objeto de investigação a incidência de ISS sobre contrato de licenciamento ou cessão de programa de computador desenvolvido para clientes de forma personalizada.

Ainda que limitada a discussão às hipóteses em que o objeto da licença ou cessão é um programa de computação customizado, deverá o Tribunal Supremo perscrutar os caracteres do licenciamento ou cessão de direito de uso para fins de averiguar sua subsunção à regra matriz de incidência tributária do ISS, sobretudo porque o desenvolvimento de software personalizado é atividade que não se confunde com o seu licenciamento ou cessão de direito de uso.

Nesse esteio, cumpre analisar sucintamente como a jurisprudência pátria, principalmente os Tribunais Superiores, têm se posicionado quanto ao tema.

4.1 Contexto jurisprudencial atual

A solução da controvérsia que ora se põe em debate, qual seja, a incidência de ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação, está intrinsecamente relacionada com os limites da materialidade da exação.

Em outras palavras, sendo inarredável a conclusão de que o licenciamento ou cessão coadunam uma obrigação de dar, na medida em que seu objeto não é outro senão a mera autorização de direito de uso de um bem imaterial a outrem, a incidência do ISS apenas será legítima diante da interpretação do que se entende pelo fato jurídico tributário posto no critério material de incidência tributária do ISS.

Assim, antes de trazer à baila o entendimento contemporâneo das Cortes Superiores sobre o tema em deslinde, cumpre fazer uma breve digressão histórica do entendimento do Pretório Excelso quanto ao que se entende pela materialidade de incidência do ISS.

A primeira decisão emblemática quanto aos limites da materialidade do tributo em questão remete ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, cujo entendimento exarado resultou na edição da Súmula Vinculante nº 31, bem como na declaração definitiva de inconstitucionalidade de exigência de ISS sobre a locação de bens móveis.

Na oportunidade, as razões de decidir tangenciaram o conceito de prestação de serviço como ponto fulcral para incidência de ISS, reconhecendo-se que o tributo não pode alcançar a mera obrigação de dar, a similitude do que se verifica com a locação de coisas.

Premissas essas que foram resgatadas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 626.706, também sob regime de repercussão geral, sendo afastada a incidência de ISS sobre locação de filmes, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados.

Dessa forma, analisando sistematicamente a questão, poder-se-ia concluir que, diante da existência de precedentes firmados em sede de repercussão geral que reafirmaram a *ratio essendi* da Súmula Vinculante nº 31, a Suprema Corte teria pacificado que a existência de obrigação de fazer é essencial para a incidência de ISS.

Porém, em recente julgado, o Supremo Tribunal Federal apresentou posição oposta àquela que vinha estampando em seus entendimentos sobre o tema.

Com efeito, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, em que analisada a constitucionalidade de incidência de ISS sobre as atividades desenvolvidas por operadora de plano privado de assistência à saúde, foi consignado que serviço tributável pelo ISS não necessariamente está relacionado a uma obrigação de fazer.

Segundo a Corte, a materialidade pode ser entendida como a disponibilização de uma utilidade para outrem, obtida pelo exercício de atividades materiais ou imateriais realizadas com habitualidade e intuito de lucro, sendo que a *“definição de serviço disposta na Constituição Federal buscou englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, de modo a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação”*.

Nesse esteio, à luz do recente entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal quanto ao conceito de serviço, a incidência do ISS pode prescindir a obrigação de fazer e, portanto, tornar-se-ia legítima a tributação do licenciamento ou cessão de direito de uso de software pela exação em comento, ainda que se trate de obrigação de dar.

Especificamente sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou quanto à impossibilidade de tributação do licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador, confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ISS – PROGRAMA DE COMPUTADOR – CONTRATO DE CESSÃO DE USO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA DESCABIDA – RECURSO ESPECIAL – REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA E CLÁUSULAS CONTRATUAIS – INVIABILIDADE NA VIA RECURSAL ELEITA (SÚMULAS Nº 05 E 07 DO STJ) – DECISÃO DO TRIBUNAL A QUO NO MESMO SENTIDO DA ORIENTAÇÃO DO STJ (SÚMULA Nº 83 DO STJ) – NÃO CONHECIMENTO. I – Não cabe conhecer do recurso especial, quando este Superior Tribunal de Justiça, para deslindar a questão submetida a sua apreciação, tenha de reexaminar matéria probatória e de se deter na interpretação de cláusulas contratuais (Súmulas nº 05 e 07 do STJ). II – Se a decisão recorrida é no mesmo sentido da orientação firmada no âmbito do STJ, não se conhece do recurso especial (Súmula nº 83 do STJ). III – Recurso de que não se conhece. (REsp 329.941/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/10/2001, DJ 04/02/2002, p. 305).

Igualmente, há precedentes do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

APELAÇÃO/ REEXAME NECESSÁRIO - Ação Anulatória de Débito Fiscal - ISS - Exercícios de 2012 e 2013 - Licenciamento temporário de software - Atividade desempenhada que não comporta a exigência tributária - Obrigação de dar - Precedentes do STJ - Recurso não provido. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1006028-54.2015.8.26.0482; Relator (a): Cláudio Marques; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Presidente Prudente - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/02/2018; Data de Registro: 27/02/2018).

APELAÇÃO AÇÃO DECLARATÓRIA ISSQN Licenciamento de uso de software Natureza do serviço que afasta a incidência do tributo Obrigação de dar Inexistência de prestação de serviço - Possibilidade de levantamento dos depósitos judiciais após o trânsito em julgado - Recursos oficial e voluntário da municipalidade não providos e parcialmente provido o da contribuinte. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 0135538-12.2007.8.26.0000; Relator (a): Rodrigo Enout; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de São Caetano do Sul - 2ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 29/09/2011; Data de Registro: 28/10/2011).

Demais disso, cumpre trazer à baila a confusão conceitual incorrida pelos Tribunais ao analisar a questão, sobremaneira porque os julgadores não segregam as etapas que envolvem o licenciamento ou cessão de uso de programa de computação personalizado.

Com efeito, quando ocorre a exploração econômica de um software customizado às especificidades do tomador, há de se identificar duas obrigações distintas e que não se confundem, quais sejam (i) a prestação de serviço relativamente ao desenvolvimento ou customização do programa de computador nos moldes em que avençado entre tomador e prestador e, após, (ii) o licenciamento desse programa customizado ao prestador, sendo essa mera etapa exauriente do negócio jurídico principal.

Nesse contexto, o que se verifica é a incidência de ISS sobre a prestação de serviço de desenvolver o programa de computação, que se subsume aos subitens 1.01 e/ou 1.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Assim, além do licenciamento ou cessão de direito de uso do referido programa ser mera decorrência da atividade principal desenvolvida, o fato de remeter a um software personalizado não tem condão de, por si só, alterar sua natureza jurídica de obrigação de dar.

Em outras palavras, a circunstância de se tratar de licenciamento de programa de computação customizado não autoriza a incidência de ISS, porquanto o licenciamento ou cessão de direito de uso continuarão materializando mera obrigação de dar e, portanto, fora da hipótese de incidência da exação em comento.

A despeito, há precedentes jurisprudenciais em que a análise da questão da incidência de ISS sobre licenciamento e cessão de uso de software se imiscui com o objeto da licença ou cessão, isto é, entendem os tribunais que por se tratar de programa customizado deve ser a

tributação pelo ISS ou, sendo programa padronizado, deve ser a incidência de ICMS, o que demonstra que não é analisada a essência da operação que se pretende tributar, como deveria ser.

Nesse sentido, são os julgados:

LICENCIAMENTO DE SOFTWARE. ISS licenciamento de software programas oferecidos em caráter uniforme não incidência. Só é cabível a incidência de ISS sobre operações de licenciamento de software quando os programas são desenvolvidos de maneira individualizada a cada contratante. EMBARGOS INFRINGENTES REJEITADOS (Embargos Infringentes nº 9118710-16.2006.8.26.0000/50000; Rel Des. Osvaldo Palotti Junior, julgado em 08/11/2012).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. INCIDÊNCIA SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE ENCOMENDADO DE FORMA PESSOAL E PERSONALIZADA DO EXTERIOR. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. AUSÊNCIA. REEXAME. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. FALTA DE IMPUGNAÇÃO, NO RECURSO ESPECIAL, DE FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO COMBATIDO, SUFICIENTE PARA A SUA MANUTENÇÃO. SÚMULA 283/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73. II. O Tribunal de origem, em autos de Mandado de Segurança, de caráter preventivo, manteve a sentença que denegara a ordem, ao fundamento de que incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a cessão de direito de uso de software elaborado no exterior, de forma pessoal e personalizada. III. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, identificado "pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS" (STJ, AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/10/2011). Em igual sentido: STJ, AgRg no AREsp 79.386/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/02/2012; STJ, REsp 814.075/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 02/04/2008. (...) (AgInt no AREsp 571.604/PR, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2018, DJe 24/05/2018)

É diante dessa imprecisão tanto do legislador quanto do aplicador do direito que se justifica a importância de uma análise mais acurada sobre o tema, perscrutando-se os pormenores que envolvem a prestação de serviço afeita à informática e as forma de exploração econômica da utilidade resultante dessa atividade.

Não por outra razão que se espera no julgamento da Repercussão Geral essas nuances sejam detidamente analisadas pelo Pretório Excelso, sobremaneira a natureza jurídica dos contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, qualquer que seja o seu objeto: software personalizado ou padronizado.

Conclusão

A Constituição Federal erigiu um rígido modelo de repartição de competência tributária, conferindo a cada ente federativo a prerrogativa de instituir tributos como fonte de arrecadação de receitas para assegurar-lhes a autonomia necessária para manutenção do pacto federativo.

Assim, os fatos da vida social aptos a gerar repercussão econômica foram distribuídos entre os Estados-membro, compondo a materialidade de impostos, dentre os quais se destaca a tributação da prestação de serviços a cargo dos Municípios.

Deveras, a Carta Maior outorgou à competência municipal a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, condicionando a sua incidência aos serviços definidos em lei complementar, consoante encartado no artigo 156, inciso III da Constituição Federal.

A despeito da necessária previsão em lei complementar, a legitimidade da tributação exige que a atividade descrita amolde-se efetivamente ao conceito constitucional de serviço tributável, acepção essa extraída do direito privado.

Nesse ponto, a doutrina e jurisprudência consagraram o entendimento de que serviço, para fins de incidência de ISS, pressupõe uma obrigação de fazer assumida sob o regime e direito privado, desaguando uma prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, tendente à obtenção de uma utilidade material ou imaterial.

Outrossim, foi editada a Lei Complementar nº 116/03 com vistas a regulamentar e atribuir efetividade ao comando constitucional, trazendo em seu bojo rol taxativo de serviços passíveis de tributação.

O diploma legal inovou ao incluir como serviço tributável pelo ISS aqueles vinculados à informática em geral, na medida em que o pretérito regramento apenas previa a incidência do imposto quando havia processamento de dados e limitado às hipóteses em que o programa era elaborado sob encomenda para atender determinada necessidade do usuário.

A inovação se justifica pelo crescimento do uso da informática na vida cotidiana, que, ao mesmo tempo em que confere novas oportunidades de empreender e novos modelos de negócios virtuais, propicia ao Estado um novo nicho de tributação, tendo por base a exploração econômica de programas de computação, além de todos os derivativos resultantes do avanço tecnológico ligado à informática.

Contudo, o dinamismo na evolução da tecnologia pertinente ao campo da informática, somado à difícil e complexa compreensão de seus fenômenos e à atecnia do operador do direito quanto às modalidades contratuais e aspectos gerais dessa área, culminaram em imprecisões na imposição tributária que, por vezes, extrapola os limites constitucionais postos para a atividade arrecadatória do Estado.

Deveras, demarcar os contornos jurídicos aplicáveis às operações envolvendo software torna-se questão de intrincada assimilação pelo jurista, em razão das particularidades que envolvem a própria tecnicidade do programa de computação, suas formas de exploração econômica e as sua constante mutação, sobremaneira quando em cotejo com o rígido sistema tributário nacional.

Resultado desses entraves é a distorção na imposição tributária de fatos jurídicos vinculados às atividades ligadas à informática, os quais, ainda que previstos na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, não necessariamente se amoldam aos limites do critério material da regra de incidência tributária do ISS, como se verifica no licenciamento ou cessão de uso de programa de computação, encartado no subitem 1.05 do referido diploma legal.

Com efeito, conforme se concluiu, o licenciamento ou cessão de direito de uso de software é a forma por excelência de sua exploração econômica, em que se autoriza o usuário a usar o software por determinado lapso temporal e mediante contraprestação.

Em outras palavras, verifica-se a mera obrigação de dar concernente à entrega do direito de usar um bem móvel a terceiro, fato jurídico esse que não se coaduna com o conceito constitucional de prestação de serviço apto a desencadear a obrigação de pagar tributo.

Deveras, não há esforço humano com fito de executar uma utilidade até então inexistente para atender às necessidades de outrem, pelo contrário, a mera autorização de uso de bem cuja existência é pressuposta.

E, em se tratando de mera transferência do direito de usar um bem móvel, em muito se aproxima o licenciamento de software da locação de bem móvel e, por decorrência, torna-se imperiosa a aplicação de entendimento sumulado pelo Pretório Excelso no verbete nº 31, segundo o qual inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis.

Nesse cenário, diante da relevância econômica, social e jurídica sobre o tema, o Pretório Excelso reconheceu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 688.223, com vistas a

esclarecer os limites do âmbito de incidência da materialidade do ISS e, portanto, concluir se deve ser considerada legítima a tributação do licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação.

Nesse esteio, em que pese o sólido arcabouço argumentativo, doutrinário e jurisprudencial apto a inquinar a tributação debatida, o recente entendimento exarado pelo Pretório Excelso, segundo o qual a obrigação de fazer não coincidiria com o núcleo fundamental da incidência do ISS, torna-se duvidosa a conclusão que a Corte irá adotar para o deslinde da controvérsia.

Pelo exposto, é de se concluir que há relevantes argumentos para afastar a incidência de ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador, a despeito da sua previsão na Lei Complementar nº 116/03, os quais se embasam no arcabouço legislativo e principiológico que regem o direito tributário.

Todavia, diante do flutuante entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre os lindes da materialidade da regra matriz de incidência do ISS, o desfecho da questão torna-se incerto e imprevisível.

Referências Bibliográficas

ALEXY, Robert. Conceito e Validade do Direito. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Decreto Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, Forense.

BARRETO, Aires Fernadino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROS, Washington Monteiro de. Curso de Direito Civil, 4º vol. São Paulo: Saraiva.

BARTINE, Caio. Direito Tributário. 2ª Ed., São Paulo: RT, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Direito Tributário, linguagem e método. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário, Constituição e Código Tributário Nacional. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

FILHO. Manoel Gonçalves Ferreira. Curso de direito Constitucional Positivo: São Paulo: Malheiros.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

GOMES, Orlando. A proteção dos programas de computador – a proteção jurídica do software. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1985.

GONÇALVES, Ricardo Lacerda de Lima. ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação, *in* Rodrigo Brunelli Machado (coord.), O ISS na Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

HARADA, Kiyoshi. ISS na Constituição de 1988. São Paulo: Resenha Tributária.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 34^a ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de direito administrativo. 28^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares. ISS – aspectos controvertidos – importação – exportação – informática (“software”) – leasing – franchising. *In* VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. SOUZA, Priscila de (coord.). São Paulo: Noeses: 2009.

_____. ISS teoria e prática. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35^a Ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 10^a Ed., São Paulo: Dialética, 2012.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. Tese de doutorado em direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5^a Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; e MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais. São Paulo: Almedina, 2017.