

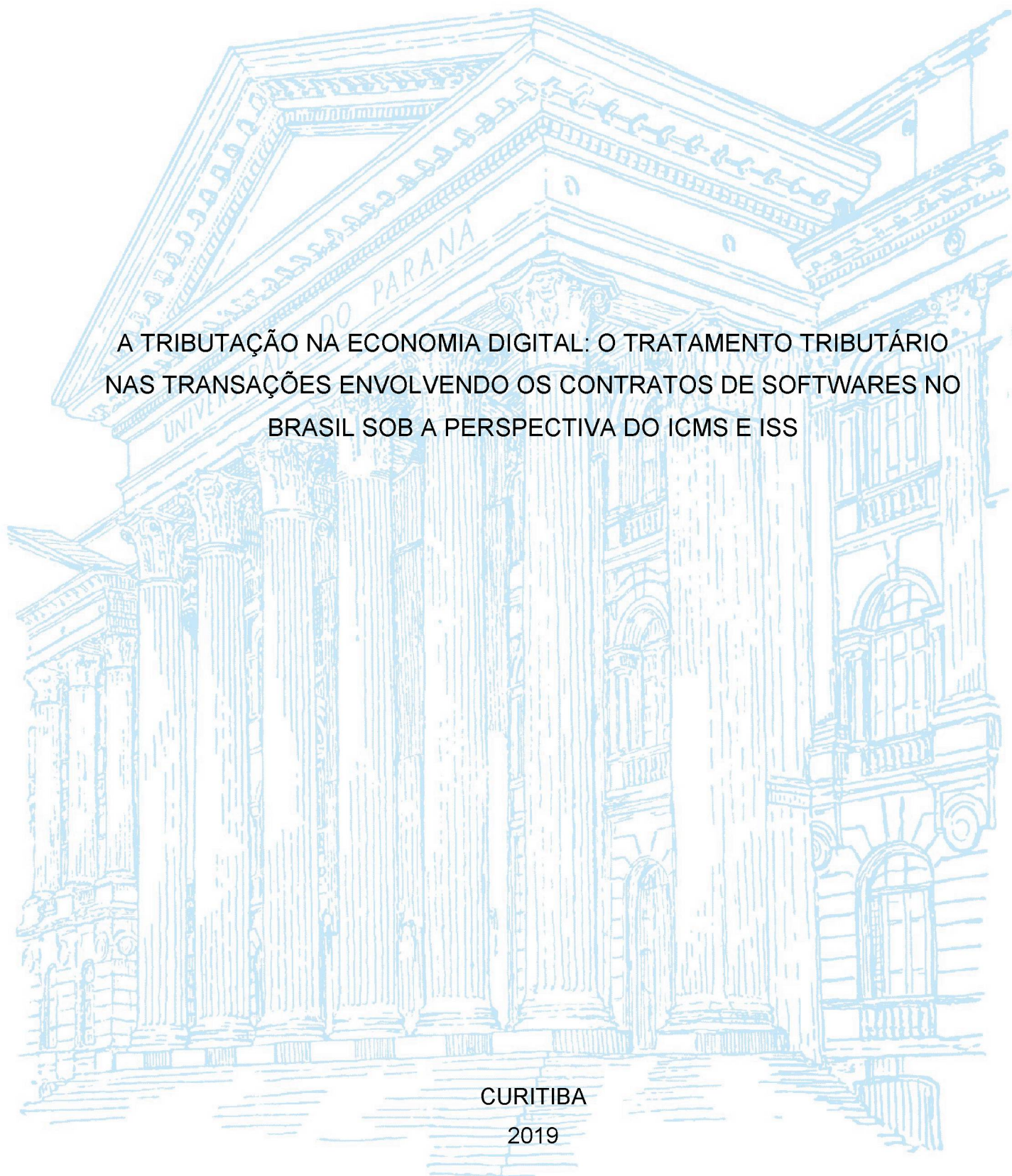
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

BARBARA DAS NEVES

A TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO  
NAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS CONTRATOS DE SOFTWARES NO  
BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E ISS

CURITIBA

2019



BARBARA DAS NEVES

A TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO  
NAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS CONTRATOS DE SOFTWARES NO  
BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E ISS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Betina Treiger  
Gruppenmacher

CURITIBA

2019

## TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **BARBARA DAS NEVES** intitulada: **A TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS CONTRATOS DE SOFTWARES NO BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E ISS**, após terem inquirido a aluna e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua aprovação. no rito de defesa.

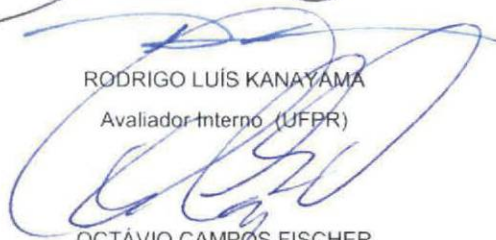
A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 07 de Maio de 2019.



Betina Treiger Gruppenmacher

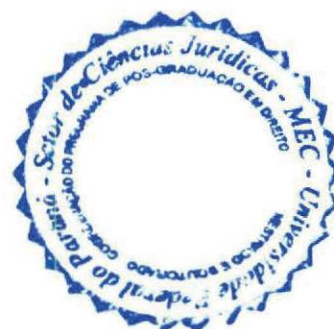
BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
Presidente da Banca Examinadora (UFPR)



RODRIGO LUÍS KANAYAMA  
Avaliador Interno (UFPR)



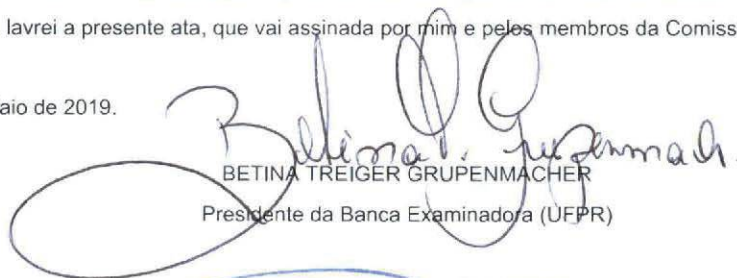
OCTÁVIO CAMPOS FISCHER  
Avaliador Externo (UNIBRASIL)




## ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO

No dia sete de maio de dois mil e dezenove às 14:00 horas, na sala De Defesas - 317, Praça Santos Andrade, 50 - Centro - PPGD - UFPR, foram instalados os trabalhos de arguição da mestranda **BARBARA DAS NEVES** para a Defesa Pública de sua dissertação intitulada **A TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NAS TRANSAÇÕES ENVOLVENDO OS CONTRATOS DE SOFTWARES NO BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E ISS**. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UFPR), RODRIGO LUÍS KANAYAMA (UFPR), OCTÁVIO CAMPOS FISCHER (UNIBRASIL). Dando início à sessão, a presidência passou a palavra a discente, para que a mesma expusesse seu trabalho aos presentes. Em seguida, a presidência passou a palavra a cada um dos Examinadores, para suas respectivas arguições. A aluna respondeu a cada um dos arguidores. A presidência retomou a palavra para suas considerações finais. A Banca Examinadora, então, reuniu-se e, após a discussão de suas avaliações, decidiu-se pela Aprovação da aluna. A mestranda foi convidada a ingressar novamente na sala, bem como os demais assistentes, após o que a presidência fez a leitura do Parecer da Banca Examinadora. A aprovação no rito de defesa deverá ser homologada pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais do programa. A outorga do título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 07 de Maio de 2019.



Betina Treiger Grupenmacher  
BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
Presidente da Banca Examinadora (UFPR)



RODRIGO LUÍS KANAYAMA  
Avaliador Interno (UFPR)



OCTÁVIO CAMPOS FISCHER  
Avaliador Externo (UNIBRASIL)



Aos meus pais, meus amores, exemplos e refúgio.

## **AGRADECIMENTOS**

Este trabalho não teria sido elaborado sem o apoio, paciência e compartilhamento de pessoas tão queridas que estiveram ao meu lado ao longo desta maravilhosa trajetória. Inicialmente, agradeço a Deus sempre tão presente em minha vida e que me ensina a cada dia a conviver com meus erros e limitações.

Aos meus pais, Celio e Maria, irmãos e afilhado, conforto e segurança nas horas mais difíceis e refúgio nos momentos de dúvida e insegurança, agradeço e dedico este trabalho. Vocês são porto seguro e exemplos, sempre!

Agradeço também aos meus amigos, namorado e familiares por compreenderem a minha ausência e estenderem um braço quando precisei de conforto. Por acreditarem em meu potencial a todo o momento e pelas palavras tão gentis nos momentos mais necessários.

Imenso carinho aos meus colegas de mestrado, por compartilharem frustrações e alegrias ao longo destes anos. Enfim, conseguimos chegar até aqui.

Muito obrigada ao ensino público de qualidade deste país. Aos meus professores da Escola Técnica da Universidade Federal do Paraná que me fizeram perceber que uma formação de qualidade não tem idade e nem bolso, por me ensinarem a pensar e racionar de maneira crítica ainda quando adolescente e que uma boa visita à biblioteca vale mais do que mil apostilas prontas.

Aos meus professores da Universidade Federal do Paraná, muitíssimo obrigada por me ensinar que gênero, cor ou classe social não se distinguem, que local de debate sobre cidadania e responsabilidade social é dentro de sala de aula e que é preciso ter base para se chegar à técnica e qualidade.

E, aqui, não posso deixar de expressar um especial agradecimento à Professora Betina Treiger Grupenmacher. Destaco minha eterna admiração pela mulher, profissional e, principalmente, exemplo de inspiração de vida. Obrigada pela confiança e por ser sempre tão gentil e generosa ao abrir portas e caminhos para suas alunas e alunos que carinhosamente chama de filhas e filhos. Poucas pessoas neste mundo são tão desapegadas a títulos e vaidade como você minha querida mestra, sempre tão bem-humorada, educada e guerreira neste universo acadêmico.

Por fim, agradeço aos meus queridos colegas da Andersen Ballão Advocacia, amigas e amigos, verdadeira família pelo prazeroso convívio diário (há sete anos) e apoio ao longo de toda a minha trajetória profissional e acadêmica.

## RESUMO

A evolução tecnológica alterou a forma como os indivíduos se relacionam, produzem e negociam, resultando na necessidade de que os Estados e Municípios, particularmente em relação ao objeto do presente estudo, procurem regular estes novos fatos até então desconhecidos. A comercialização de mercadorias, que desde os primórdios da civilização estava vinculada à circulação física de bens, agora utiliza o comércio eletrônico como meio de divulgação e desenvolvimento de certo tipo de negócio, no qual as partes podem estar localizadas em qualquer lugar do país e, muitas vezes, do mundo, sem que precisem se encontrar fisicamente ou mesmo dialogarem pelo contato verbal. O mercado passou a atribuir valor aos bens incorpóreos, a exemplo dos softwares, e os serviços são avaliados especialmente em virtude da capacidade intelectual do prestador. Ao Direito Tributário cabe o dever de regular estas novas realidades, amoldando-as aos textos já existentes no ordenamento ou criando novas hipóteses normativas a partir das limitações conferidas pelo texto constitucional. Especificamente em relação ao ISS e ICMS mercantil (ICM), não existe consenso quanto aos termos empregados no texto constitucional acerca da tributação nos contratos de *software*, resultando em igual indefinição na jurisprudência dos tribunais superiores do país. Quando menos, as discussões permanecem na clássica distinção dos *softwares* de prateleira e por encomenda. Diante deste impasse, procuraremos analisar a constitucionalidade da instituição e cobrança do ICM e do ISS à luz da natureza jurídica dos programas de computador, enquanto bens tutelados pelo direito autoral, assim como diante das previsões já existentes na legislação nacional e posicionamentos jurisprudenciais, especialmente a partir do critério material dos referidos tributos. Analisaremos a importância da linguagem e da competência tributária diante de uma possível mutação dos conceitos empregados pelo texto constitucional, diferenciando os diferentes tipos de contratos de licenciamento, cessão dos direitos patrimoniais, serviços técnico, de agência e de representação comercial, com o intuito de, finalmente, concluirmos nossa interpretação acerca da tributação envolvida em tais transações.

Palavras-chave: Evolução Tecnológica. Software. Programa de computador. Natureza jurídica. Critério Material. Competência tributária. Conceito constitucional.

## **ABSTRACT**

Technology development changed the way how individuals interact, produce and negotiate, resulting in the need for States and Municipalities, at least from the perspective of Brazilian rules and the objective of this study, to update their domestic legislation in order to regulate new realities still pending of definition. The commercialization of goods, which from the earliest days of civilization has been connected to the physical circulation of products, now uses the electronic commerce to improve the market. It means that the parts of the contract can be located in all over the country, or even in different parts of world, without having the obligation of physical interactions. This new market started to attribute value to intangible goods (e.g. software) and to the intellectual capacity of the service provider. From this perspective, Tax Law has the duty to understand and regulate this evolution, adapting it to the existing legislation or creating new normative hypotheses based on the limitations imposed by the constitutional tax system. Specifically related to ISS (tax on services) and ICMS (state value added tax), there is no consensus of the terms used by the constitution regarding the taxation levied upon software operations, resulting in equal uncertainty on the jurisprudence of higher courts. The discussions often remain on the classic distinction of on-demand and off-the-shelf softwares. Based on it, this study aims to analyze the constitutionality of ICMS and ISS on software contracts according to the legal nature of these computer programs as intangible assets protected by copyright, especially in what concerns the material criterion of taxes. Admitting that words have meanings by the accordance of individuals, this study conducts to an analysis of the importance of language and tax power in order to defend a possible mutation of the concepts used by the constitution. Finally, to conclude our perspective of the taxation involved on these transactions, this study distinguished licensing contracts, assignment of copyright, technical services, agency and commercial representation services.

Key-words: Technology Development. Software. Computer program. Legal nature. Material criterion. Tax Power. Constitutional Concept



## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

**CF** – Constituição Federal

**ICMS** – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

**ISS** – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

**EC** – Emenda Constitucional

**IPI** – Imposto sobre produtos industrializados

**RE** – Recurso Extraordinário

**STF** – Supremo Tribunal Federal

**STJ** – Superior Tribunal de Justiça

**CTN** – Código Tributário Nacional

**ITCMD** - Imposto sobre transmissão causa mortis e doação

**IGF** – Imposto sobre Grandes Fortunas

**LC** – Lei Complementar

**RMIT** – Regra Matriz de Incidência Tributária

**ITBI** – Imposto sobre transmissão de bens imóveis

**ITCMD** – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

**IVA** – Imposto sobre o Valor Agregado

**SaaS** – Software as a Service

**IaaS** – Infrastructure as a Service

**PaaS** – Platform as a Service

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
-------------------------	-----------

### **PARTE I – PRESSUPOSTOS DO TRABALHO PARA A ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE *SOFTWARES***

<b>1 PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS E NOÇÕES PROPEDEÚTICAS .....</b>	<b>18</b>
1.1 O DIREITO ENQUANTO LINGUAGEM .....	18
1.2 DELIMITAÇÃO DO OBJETO .....	22
1.3 A NORMA JURÍDICA E A SUA CONSTRUÇÃO EM SENTIDO AMPLO E ESTRITO.....	27
1.4 NORMAS DE ESTRUTURA E DE CONDUTA.....	31
1.5 NORMAS GERAIS E INDIVIDUAIS, ABSTRATAS E CONCRETAS .....	32
<b>2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR.....</b>	<b>36</b>
2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....	36
2.2 REPARTIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	42
2.3 O FEDERALISMO BRASILEIRO E O CAMINHO NA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS.....	47
2.4 O FEDERALISMO BRASILEIRO E A REPARTIÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO.....	57
2.5 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL CRIA TRIBUTOS? .....	61
2.6 A LEI COMPLEMENTAR E OS POSSÍVEIS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA	64
<b>3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>74</b>
3.1 ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: ANTECEDENTE E CONSEQUENTE.....	74
3.2 O CRITÉRIO MATERIAL DO ICMS MERCADORIAS.....	83
3.2.1 As categorias de operação, mercadoria e circulação.....	85
3.3 O CRITÉRIO MATERIAL DO ISS .....	94
3.3.1 O conceito de serviços e as obrigações de dar e fazer.....	97
3.3.2 A lei complementar 116/03: rol taxativo ou sugestivo? .....	101
<b>4 A MUTAÇÃO CONSTITUCIONAL .....</b>	<b>107</b>
4.1 AS PALAVRAS E A INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL.....	107
4.2 TIPOS E CONCEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	108

4.3 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA: INTERTEXTUALIDADE E CONTEXTO .....	118
4.4 A EVOLUÇÃO E ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL .....	123
4.5 PROCESSOS DE ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL .....	127
4.6 INTERPRETAÇÃO E OS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN .....	134
4.7 E, AFINAL, HÁ MUTAÇÃO DO CONCEITO DE MERCADORIAS?.....	137

## **PARTE II – A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE SOFTWARES E A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS MERCADORIAS E O ISS**

<b>1 A ERA DIGITAL E A REDE MUNDIAL DE COMPUTADORES.....</b>	<b>144</b>
1.1 A EVOLUÇÃO DA REDE MUNDIAL DE COMPUTADORES: BREVE PANORAMA.....	144
1.2 DEFINIÇÃO E O FUNCIONAMENTO DO <i>SOFTWARE</i> .....	149
1.3 A LEI Nº 9.609/1998 E A NATUREZA JURÍDICA ATRIBUÍDA AO <i>SOFTWARE</i> ....	154
1.4 OS DIFERENTES CONTRATOS DE <i>SOFTWARE</i> .....	158
1.4.1 A licença de uso do <i>software</i> .....	160
1.4.2 O contrato de distribuição ou comercialização do <i>software</i> .....	163
1.4.3 Contratos vinculados ao desenvolvimento e adaptação de um <i>software</i> .....	165
1.4.4 Contratos vinculados à cessão total dos direitos autorais.....	166
1.4.5 Contratos vinculados aos serviços técnicos .....	168
<b>2 O ATUAL PANORAMA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA NOS CONTRATOS DE <i>SOFTWARE</i> .....</b>	<b>170</b>
2.1 AS DISCUSSÕES DO PODER JUDICIÁRIO – <i>SOFTWARE</i> DE PRATELEIRA, ENCOMENDA E <i>DOWNLOAD</i> .....	170
2.2 O <i>SOFTWARE</i> E A LEGISLAÇÃO DO ICMS.....	177
2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS CONVÊNIOS ICMS.....	181
2.4 O <i>SOFTWARE</i> E A LEGISLAÇÃO DO ISS.....	186
<b>3 A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS MERCADORIAS E DO ISS NOS CONTRATOS DE <i>SOFTWARE</i> .....</b>	<b>189</b>
3.1 RETOMANDO A PROBLEMÁTICA: A COMPLEXIDADE NA TRIBUTAÇÃO DOS <i>SOFTWARES</i> .....	189
3.2 O <i>SOFTWARE</i> E A TRIBUTAÇÃO PELO ICMS .....	190

3.2.1 A cessão total dos direitos autorais e o ICMS .....	196
3.3 O <i>SOFTWARE</i> E A TRIBUTAÇÃO PELO ISS .....	199
3.3.1 Desenvolvimento de um <i>software</i> por encomenda – direito autoral do usuário final .....	201
3.4 O <i>DOWNLOAD</i> , O <i>STREAMING</i> E A COMPUTAÇÃO NA NUVEM .....	203
3.5 SÍNTESE EM RELAÇÃO AOS CONTRATOS ANALISADOS.....	210
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>214</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>220</b>

## INTRODUÇÃO

O mundo já não é o mesmo desde o final do século passado em razão das profundas inovações tecnológicas advindas de um processo de intensificação da própria globalização. O progresso tecnológico repercutiu em alterações nas relações sociais, comerciais e culturais.

No passado, a telefonia era discada, pesquisas eram realizadas por meio físico (nas enciclopédias), músicas eram ouvidas apenas por meio de aparelhos de som, assim como filmes necessitavam da locação de fitas cassetes ou DVD (*digital video disc*) para serem reproduzidos.

A comercialização de mercadorias, que desde os primórdios da civilização estava vinculada à circulação física de bens, por meio de negociações pessoais, agora utiliza o comércio eletrônico, no qual as partes podem estar localizadas em qualquer lugar do país e, muitas vezes, do mundo, sem que precisem se encontrar fisicamente ou mesmo dialogarem pelo contato verbal. Além disso, o mercado passou a atribuir valor aos bens incorpóreos, para os quais uma simples transmissão eletrônica de dados já significa a concretização de um negócio. O mesmo ocorreu com os serviços não mais baseados apenas no esforço físico dos indivíduos, mas especialmente em virtude da capacidade intelectual do prestador.

O mundo se digitalizou e a economia passou a ser atrelada aos setores de tecnologia, especialmente com a Internet e a grande facilidade com que o comércio eletrônico é viabilizado. Surgiram novas realidades, como e-mails, banda larga, robotização, inteligência artificial, *blockchain*, e, principalmente, os *softwares*, compreendidos como obra intelectual cujos direitos são resguardados pela proteção ao direito autoral (Lei nº 9.609/98 e 9.610/98), cuja análise será objeto do presente estudo.

Trata-se da desmaterialização da economia, em que, atualmente, até mesmo a moeda, anteriormente ligada a uma entidade central reguladora, assume a forma virtual, sendo regulada a partir da confiabilidade de uma rede de computadores. Enfim, a evolução tecnológica alterou a própria forma como os indivíduos se relacionam, produzem e negociam, resultando na necessidade de que os Estados, e suas legislações internas, passem a regular estes novos fatos até então desconhecidos.

Vivemos em uma sociedade em rede<sup>1</sup>, na qual cada vez menos barreiras separam comunidades diante das constantes inovações tecnológicas. Trata-se da Era Informacional, em que a própria sociedade é interligada por meio de nós (computadores) e *bytes*.

Ao Direito e, particularmente, ao Direito Tributário, cabe regular estas novas realidades, amoldando-as aos textos já existentes no ordenamento ou criando novas hipóteses normativas a partir das limitações conferidas pelo texto constitucional. Afinal, é inegável a presença de fatos signos presuntivos de riqueza, na dicção de ALFREDO AUGUSTO BECKER, em tais inovações tecnológicas.

Não se trata de tarefa fácil. Especificamente em relação à tributação indireta que, ao contrário de outros países, as competências tributárias foram repartidas em três esferas de pessoas políticas distintas: União, com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os Estados, com o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Municípios com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A segregação da tributação sobre o consumo fez com que a discussão quanto ao ônus tributário da indústria, comércio e prestação de serviços ganhasse diversos contornos, uma vez que, é cada vez mais comum a associação de produtos com a prestação de serviços no mundo globalizado.

A problemática justifica-se quando constatamos que o modelo tributário para a criação dos referidos tributos se baseava em uma realidade totalmente distinta da qual vivenciamos na atualidade. É corriqueira a afirmação de que o sistema tributário brasileiro é do tipo rígido, com a delimitação precisa de competências, não podendo ser modificado pelo legislador infraconstitucional.

A complexidade desta nova forma organizacional do mercado resulta em discussões sobre os conceitos de mercadoria e serviços dentro do arcabouço de competências tributárias do sistema tributário, o que faz com que as pessoas políticas de direito público acabem vivenciando um cenário de competição para a tributação das novas tecnologias, esforçando-se em redigir novas legislações que procurem delimitar e definir estas novas realidades com base em suas próprias faixas de competência tributária.

---

<sup>1</sup>CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2005, p. 17.

Especificamente em relação ao ISS e ICMS mercantil (ICM), não existem definições precisas no texto constitucional acerca da tributação nos contratos de *software*, resultando em igual indefinição na jurisprudência dos tribunais superiores do país. Quando menos, as discussões permanecem na clássica distinção dos *softwares* de prateleira e por encomenda.

É neste sentido que esclarecemos que a ideia para o presente estudo surgiu de um questionamento acerca da possível impropriedade da referida distinção pelos tribunais superiores, afinal, os contratos de *software* não se alteram a depender da finalidade para os quais os programas foram criados, ou seja, pela utilidade posterior do trabalho realizado pelo desenvolvedor/programador.

Muito se refletiu acerca da tributação dos *softwares*, porém, parece-nos pendente ainda a análise pormenorizada dos diferentes tipos negociais envolvendo esta nova realidade, sendo bastante simplória a clássica distinção prateleira/customizado.

Soma-se a tal realidade o fato de que a própria tecnologia de apresentação do *software* e a disponibilização ao usuário são variadas na atualidade, o que torna extremamente difícil identificar legislações e discussões nos tribunais locais que abarquem todas as relações contratuais. Desde o último posicionamento do Supremo Tribunal Federal, datado de 2010 (ADI nº 1945/MT), acerca do *software* negociado por meio de *download*, novas formas de apresentação e disponibilização foram desenvolvidas, como o *streaming* e o *cloud computing*. Em menos de 10 anos, a tecnologia considerada inovadora já se tornou uma prática comum do mercado, dando espaço às novas tecnologias.

O que queremos dizer é que o Direito tarda a retratar com precisão as inovações tecnológicas, tornando-se obsoleto antes mesmo de regular o que se pretendeu originalmente. No entanto, as novas realidades sociais e o desenvolvimento tecnológico não aguardam as possíveis definições quanto à natureza de suas transações, de modo que é extremamente importante o desenvolvimento de estudo científico aprofundado acerca destes novos fenômenos.

À Ciência do Direito descabe o cometimento de impropriedades a partir de generalizações e convencimentos baseados apenas nos possíveis impactos que a regulação tardia possa resultar no sistema tributário e na gestão do orçamento público. Não basta afirmarmos ser a tributação dos *softwares* um tema complexo, é

preciso responder como tal complexidade pode ser solucionada a partir de uma perspectiva científica.

O tema do presente trabalho, o qual delimitamos como “A tributação na economia digital: o tratamento tributário nas transações envolvendo os contratos de *softwares* no Brasil sob a perspectiva do ICMS e ISS”, tem por pano de fundo justamente a problemática vivenciada na doutrina e nos tribunais do país acerca da tributação dos diferentes tipos de estruturas negociais envolvendo *softwares*. Pretende-se compreender, a partir da competência tributária conferida às pessoas políticas e em virtude da natureza dos contratos de *software*, se e quais seriam os tributos incidentes nestas transações, sob a perspectiva da tributação indireta pelo ICMS e o ISS.

Assim, nosso objetivo é analisar o Direito Positivo enquanto fenômeno linguístico para, a partir de uma perspectiva dos signos empregados pelo texto constitucional, identificar possíveis variações atribuídas aos sentidos originalmente previstos às palavras *mercadoria* e *serviços*, para o alcance da tributação envolvendo os programas de computador.

A temática se justifica diante do efetivo equívoco dos tribunais superiores na análise individualizada do direito tributário a partir das definições da natureza dos programas de computador e espécies contratuais pelo Direito Privado, como se estivéssemos tratando de realidades distintas dependendo do corte metodológico de matérias apenas didaticamente autônomas do Direito.

Ademais, conforme já destacado, Municípios, Estados e Distrito Federal pretendem a um só tempo tributar os *softwares*, aos instituírem legislações conflitantes que em nada auxiliam a segurança jurídica inerente ao sistema tributário e que muitas vezes implicam em bitributação, vedada pelo texto constitucional de 1988.

As pessoas políticas perceberam que simplesmente tentar classificar as novas operações nos textos legislativos vigentes não seria tarefa fácil, mas que manterem-se silentes poderia ser ainda mais devastador sob a perspectiva arrecadatória. Surgiram, daí, convênios, portarias, instruções normativas, sempre com o objetivo de tratar de temas que, ao menos em princípio, teriam sido delimitados pelo próprio Constituinte originário quando da definição dos critérios materiais dos referidos tributos.



E, neste ponto, parece-nos importante destacar que as discussões acerca da tributação nos contratos de *software*, dada a estrutura do sistema tributário nacional, ultrapassam a dicotomia entre a tributação do ICMS e ISS retratada no presente trabalho, assumindo contornos, em âmbito federal, pelas discussões acerca do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Contribuições Sociais sobre o Faturamento e Receita (PIS e a COFINS), entre outras perspectivas, e também internacional, com as tratativas acerca do Estado competente para tributação das transações com *software* (se do programador ou do usuário) e a definição de estabelecimento permanente dada a existência de websites/plataformas e outros meios de disponibilização ao redor do mundo.

Entretanto, não teríamos espaço, nem seria metodologicamente recomendável, tratar de todos os pontos destacados acima. Deixamos aqui apenas o alerta de que o tema suscita profundas discussões pela comunidade local e internacional, justamente em virtude da proliferação do comércio eletrônico.

Diante da problemática apresentada e na consecução da presente pesquisa, valemo-nos de técnica monográfica, por meio da utilização de artigos, livros e decisões judiciais. A pesquisa teve natureza eminentemente bibliográfica e jurisprudencial, sendo descritiva, em relação ao texto constitucional, doutrina e jurisprudência quanto ao debate em torno da tributação envolvendo *softwares*, mas também compreensiva e crítica em relação às perspectivas já existentes.

Em relação à estrutura empregada, valemo-nos de ao menos dois grandes temas: a definição do Direito enquanto linguagem em virtude da importância desta premissa nas definições acerca da competência tributária e interpretação dos signos empregados pelo texto constitucional, bem como a natureza jurídica dos programas de computador e dos tipos de contratos vinculados à sua exploração econômica para a definição da tributação aplicável em tais circunstâncias. Trata-se da razão pela qual dividimos o presente estudo em duas partes.

Na primeira parte, iniciaremos nossas discussões acerca das premissas epistemológicas e noções propedêuticas que circundam o tema, razão pela qual, no primeiro capítulo, apresentaremos a noção do Direito enquanto linguagem e a ausência de significados ontológicos para os signos empregados no ordenamento jurídico. Afinal, a acepção em relação à palavra é convencional e não determinada

previamente pela natureza, de modo que toda discussão em relação aos significados semânticos da competência tributária se inicia pela linguagem.

Ainda, discorreremos sobre o conceito de norma e suas espécies (estrutura, conduta, gerais, individuais, abstratas, concretas) para, então, concentrarmos nossa atenção sobre as normas de estrutura das competências tributárias, enquanto definição para a instituição de outras normas, quais sejam, as de incidência tributária.

No segundo capítulo, após a demonstração de que as normas de competência podem ser definidas como normas de estrutura, exporemos as razões e evoluções da distribuição das parcelas de poder para a competência tributária das pessoas políticas. Para tanto, esclareceremos as concepções de federalismo, assim como as limitações impostas ao legislador em âmbito infraconstitucional e o papel da lei complementar na resolução de possíveis conflitos de competência.

No terceiro capítulo, comentaremos sobre a regra matriz de incidência tributária, especialmente em relação ao critério material da hipótese normativa relacionada à tributação pelo ICMS e ISS. A delimitação se torna importante para identificação dos comportamentos pessoais que resultarão a incidência tributária. Uma vez constatado que determinado evento no mundo real não se amolda ao núcleo do fato abstrato descrito no antecedente da regra matriz de um tributo, todos os demais critérios não serão satisfeitos e, portanto, não há que se falar em incidência tributária.

Para tanto, serão abordadas definições dos conceitos de mercadoria, circulação, operação e serviços para, então, enfrentarmos o tema da mutação constitucional. Como diria PAULO DE BARROS CARVALHO “quem se dispuser a conhecer o direito positivo não pode aproximar-se dele na condição de sujeito puro, despojado de atitudes axiológicas, como se estivesse perante um objeto da natureza”<sup>2</sup>. Deste modo, é preciso verificar se as novas dimensões aos conceitos empregados condizem com o evento perfectível no mundo fenomênico e se a alteração, ainda que informal, da extensão do significado está em consonância com as demais diretrizes constitucionais.

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p.01.

No quarto capítulo, trabalharemos a importância das palavras para a interpretação constitucional a respeito da extensão do campo de incidência de um tributo e a discussão sobre a existência de tipos e conceitos no texto constitucional.

A partir de uma análise semântica dos conceitos de mercadoria e serviços, finalizaremos a primeira parte do trabalho ao procurarmos analisar se os sentidos permanecem imutáveis, com base em significações ontológicas das palavras diante da evolução tecnológica, ou se seria possível admitirmos processos de alteração de tais definições.

Conforme exposto, o objetivo do presente estudo é a análise e o exame de normas jurídicas, particularmente em relação à instituição e cobrança de tributos nas transações envolvendo o contrato com a exploração econômica de *softwares*. Neste sentido, a segunda parte do presente estudo inicia-se com um panorama acerca da evolução da rede mundial de computadores e o processo de surgimento das inovações tecnológicas.

Neste capítulo, abordaremos as definições técnicas e jurídicas dos programas de computadores e a forma de funcionamento destas novas realidades. Na sequência, mapearemos as principais estruturas negociais das transações envolvendo *softwares* e as limitações de tais modelos, a exemplo da impossibilidade de utilização de contratos de distribuição e a existência de uma possível cessão total dos direitos patrimoniais do autor, aspecto pouco debatido quando se discorre sobre a tributação destas novas realidades.

No segundo capítulo, faremos um panorama da jurisprudência dos tribunais superiores acerca da tributação dos *softwares*, sob a perspectiva crítica de uma análise simplificada da dicotomia entre programas produzidos por encomenda e os chamados de prateleira. Analisaremos, igualmente, as legislações internas dos Estados e Municípios acerca do tema, no intuito de esclarecer a guerra fiscal instaurada entre os referidos campos de incidência tributária na busca por um espaço na tributação na era digital.

Finalmente, no terceiro capítulo, problematizaremos os conceitos de mercadoria, operação e serviço, especificamente em relação a cada estrutura contratual aplicável à exploração negocial dos *softwares*, de modo a concluirmos pela incidência (ou não) do ICM (mercadoria) e do ISS em tais hipóteses.

Analisaremos tais estruturas à luz de uma possível competência residual para a criação de um novo tributo, mas principalmente em função das faixas de

tributação já existentes e de uma possível mutação semântica dos conceitos já dispostos no texto constitucional.

Enfim, buscaremos oferecer subsídios científicos para a construção de uma nova perspectiva sobre a tributação dos *softwares* diante da heterogênea estrutura contratual que circunda a respectiva atividade econômica.

## PARTE I – PRESSUPOSTOS DO TRABALHO PARA A ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE *SOFTWARES*

### 1 PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS E NOÇÕES PROPEDÊUTICAS

Compreender o direito não é um empreendimento que se reduz facilmente a conceituações lógicas e racionalmente sistematizadas. O encontro com o direito é diversificado, às vezes incoerente, às vezes linear e consequente. Estudar o direito é, assim, uma atividade difícil, que exige não só acuidade, inteligência, preparo, mas também encantamento, intuição, espontaneidade (TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.)<sup>3</sup>.

#### 1.1 O DIREITO ENQUANTO LINGUAGEM

Todo estudo que se pretenda científico pressupõe a identificação de um objeto. A formulação e, posteriormente, a afirmação de uma proposição científica como verdadeira implicam o estabelecimento de um sistema de referência, condição para o próprio conhecimento<sup>4</sup>.

O objetivo do presente trabalho é, em última análise, discorrer sobre o Direito Tributário, especialmente em relação às inovações impostas por novos fatos sociais vinculados às realidades tecnológicas vivenciadas nos últimos tempos.

O Direito Tributário, como ramo didaticamente autônomo<sup>5</sup> do direito, trata justamente das normas que regem as receitas derivadas com a arrecadação, fiscalização e instituição de tributos.

No entanto, antes de adentrarmos ao tema primordial deste trabalho, ou seja, à análise dos possíveis tributos, particularmente nos âmbitos municipal e estadual, relacionados aos contratos envolvendo *softwares*, importa-nos esclarecer as premissas utilizadas como base do presente estudo.

---

<sup>3</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 25.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 01–02.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 44.

Neste ponto, devemos nos ater à linguagem empregada e ao trabalho científico que nos propomos a desenvolver. Isso porque, como bem observa LOURIVAL VILANOVA, “altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem do direito”<sup>6</sup>.

O Direito, como tantos outros ramos do conhecimento, utiliza a linguagem como forma de existência e expressão. Afinal de contas, o conhecimento se desenvolve a partir de relações entre linguagens, por meio da compreensão do agente com a consciência de algo.

A linguagem torna possível o conhecimento de determinado objeto e a conexão entre os planos teórico e prático de determinada experiência. Isto é, o objeto é criado por meio da própria linguagem.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO explica que “o homem, desde seu nascimento, encontra-se situado num mundo determinado como hermenêutico e a realidade das coisas desse mundo à qual ele tem acesso nada mais é do que uma interpretação, condicionada por uma tradição linguística”<sup>7</sup>.

Contudo, importa-nos esclarecer que a importância da figura da linguagem como construção do próprio conhecimento perpassa por uma alteração no paradigma da Filosofia do Conhecimento.

A filosofia da consciência, desde Crátilo de Platão (388 a.C.), baseava-se na linguagem como reflexo de uma cópia da própria realidade. O conhecimento era compreendido apenas como reprodução intelectual do real, anterior à própria linguagem, que possuía uma importância apenas secundária. Foi apenas por meio do giro linguístico, em meados do século XX, que a linguagem passou a obter a devida importância para a construção do conhecimento. A filosofia da consciência deu espaço à filosofia da linguagem, de modo que conhecer passou a representar a construção intelectual que só é possível existir por meio da linguagem<sup>8</sup>.

Em outras palavras, desde o giro linguístico, com a obra “Tractatus logico-philosophicus” de LUDWIG WITTGENSTEIN e a mudança da concepção filosófica da

---

<sup>6</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 167.

<sup>7</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 23.

<sup>8</sup> *Ibid*, p. 30.

consciência para a linguística, é que a linguagem passou a ser “o pressuposto por excelência do conhecimento”<sup>9</sup>.

Não há mais um conhecimento baseado apenas na reprodução de uma realidade, mas sim a figura da linguagem como pressuposto para construção de um objeto pelo sujeito cognoscente<sup>10</sup>. A linguagem deixa de ser apenas uma ferramenta de comunicação entre o sujeito e o objeto e passa a poder modificar tanto o sujeito quanto ao objeto do conhecimento, em um processo de interpretação.

Para WITTGENSTEIN, a linguagem é um fenômeno cultural, com palavras empregadas em um determinado contexto e assimiladas em virtude dos participantes de determinado diálogo. A aceção em relação à palavra é, portanto, convencional e não determinada previamente pela natureza<sup>11</sup>. Daí a razão para a existência de gírias, neologismos, entre outras formas de emprego da linguagem em determinado ambiente cultural.

Assim, não existem mais significados ontológicos para as realidades do mundo, mas, sim, significados construídos pelo próprio homem, através do vínculo entre palavras, condicionados por uma realidade cultural.

Do mesmo modo, a concepção de verdade, que perante a filosofia da consciência era tida como uma relação entre sentença e coisa, na filosofia da linguagem passa a ser construída linguisticamente, de acordo com um sistema de referência.

É dizer, a concepção de verdade agora é construída dentro de uma comunidade linguística, sendo mutável, ou seja, passível de alteração a qualquer momento, de maneira que uma proposição é verdadeira quando “está de acordo com uma interpretação aceita, instituída nos moldes dos referenciais, dentro dos quais é processada”<sup>12</sup>, diante do acordo dos próprios indivíduos.

O “conhecer algo” passa a estar conectado com um sistema de referência, a partir de critérios culturais e de particularidades da vivência do próprio exegeta.

---

<sup>9</sup> *Ibid*, p. 15.

<sup>10</sup> *Ibid*, p. 13–15.

<sup>11</sup> SGARBI, Adrian. **Teoria do direito: primeiras lições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 24.

<sup>12</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 33.

No entanto, como a própria realidade, e particularmente a realidade social, constituiu-se em linguagem<sup>13</sup>, não seria possível estudar todo este universo, até mesmo em razão da delimitação de um objeto de estudo do trabalho científico.

Cada objeto deve ser analisado por meio de métodos de estudos apropriados, de modo que, para iniciar um trabalho que se proponha científico, devemos estabelecer um corte epistemológico na realidade social, com um consequente isolamento da camada linguística relacionada ao objeto em análise<sup>14</sup>.

Propomo-nos, portanto, a um recorte epistemológico, por meio do estudo do Direito Positivo e a realidade jurídica criada por meio dos dados da vida que recriam a própria linguagem. Afinal de contas, é na linguagem que o Direito acaba atingindo sua finalidade pela regulação do comportamento humano.

E é justamente e em virtude de o Direito se manifestar por meio da linguagem que a Semiótica se mostra essencial ao presente estudo. Por meio da Semiótica analisam-se os signos<sup>15</sup> através dos planos sintático, semântico e pragmático.

O plano sintático diz respeito à interconexão dos signos normativos, pondo-se “entre parênteses os seus significados específicos e os objetos ou situações objetivas a que se referem, como também os emittentes e destinatários da mensagem normativa”<sup>16</sup>. Analisa-se a relação entre a hipótese e o consequente de determinada norma e também as relações entre as próprias normas existentes em um sistema jurídico.

---

<sup>13</sup> Neste sentido, válida a observação de VILÉM FLUSSER, para quem “As palavras que chegam até nós através dos sentidos vêm organizadas. São agrupadas em obediência a regras preestabelecidas, formando frases. Quando percebemos palavras, percebemos uma realidade ordenada, um cosmos. O conjunto de frases percebidas e perceptíveis chamamos de língua. A língua é o conjunto de todas as palavras percebidas e perceptíveis, quando ligadas entre si de acordo com regras preestabelecidas. Palavras soltas, ou palavras amontoadas sem regra, o balbuciar e a ‘salada de palavras’, formam a borda, a margem da língua. São os extremos caóticos do cosmos da língua. O estudo da língua tal como é percebida equivale à pesquisa de um cosmos. Dada a nossa definição da realidade como conjunto de palavras e de palavras in statu nascendi, é o estudo da língua possivelmente a única pesquisa legítima do único cosmos perceptível” Em: FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 41.

<sup>14</sup> VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 25.

<sup>15</sup> Utiliza-se o termo signo para representar tudo o que representa algo a outrem, com um objeto, um gesto, uma expressão, sendo composto de um suporte físico, um significado e uma significação. Neste sentido, AURORA TOMAZINI CARVALHO utiliza o exemplo da palavra gato, na qual as marcas de tinta da grafia seriam o suporte físico, a correspondência com um “mamífero” seria seu significado e a ideia sobre o conceito, que é variável de pessoa a pessoa, é a sua significação. Para a Ciência do Direito, a sistemática é similar, tendo por suporte físico os enunciados descritivos que o compõem, o direito positivo como significado e as proposições descritivas como significação. Em: CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 175.

<sup>16</sup> NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 27–28.



O plano semântico decorre da relação entre o signo e seu significado, ou seja, em relação ao sentido de determinado signo. Por fim, no plano pragmático analisa-se a relação do signo com o usuário emissor e destinatário das mensagens normativas, por meio da apreciação da função de determinada linguagem. Ou seja, trata-se da análise quanto à efetiva interferência da norma nas condutas de uma determinada sociedade.

Como exemplo prático dos três planos na investigação dos sistemas sógnicos, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>17</sup> destaca que a sintaxe seria a pesquisa gramatical de determinado idioma, os dicionários seriam o ângulo semântico da associação entre o signo e o objeto do mundo para o qual aponta, e o plano pragmático se daria por meio da interpretação de um elogio feito a terceiro mediante a combinação de signos idiomáticos com sinais extradiomáticos produzidos pelo próprio emissor.

Ao detalharmos a noção da Semiótica, esclarecemos que o presente trabalho perpassa, necessariamente, pela análise quanto à perspectiva do plano semântico dos signos *mercadoria* e *serviços*.

Ademais, o plano pragmático também terá o devido destaque, ao final deste trabalho, ainda que de maneira reduzida, quando comparada à abordagem semântica, especificamente em relação aos casos práticos apresentados e os possíveis conflitos na competência tributária dos entes tributantes. Isto especialmente em virtude da aplicação das normas jurídicas e manuseio dos referidos termos pelos tribunais e pessoas políticas na instituição e cobrança de tributos nas transações envolvendo os contratos de *softwares* em âmbito nacional.

## 1.2 DELIMITAÇÃO DO OBJETO

Admitida a premissa de que o Direito possui uma linguagem própria, traduzida por meio de enunciados prescritivos, esclarecemos que a análise que nos propomos a realizar parte justamente do exame das normas jurídicas, especificamente em relação aos enunciados direcionados à regulação das condutas humanas.

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 36–37.

E aqui nos parece pertinente um parêntese para fixar as noções de Direito Positivo e Ciência do Direito que, a despeito de serem utilizadas por vezes de maneira equivalente pelo emprego do termo “Direito”, decorrem de realidades distintas.

Uma primeira aproximação poderia se dar com a distinção dos textos legislativos, como os diversos códigos existentes no sistema jurídico brasileiro, com os textos da doutrina especializada em cada um dos ramos existentes no direito. Percebe-se que os últimos textos (doutrina) se referem aos primeiros (leis), tratando-se, respectivamente, de Ciência do Direito e de Direito Positivo.

A distinção entre enunciados prescritos, como integrantes do Direito Positivo, e proposições jurídicas, formuladas através do trabalho do cientista do Direito, já foi objeto de estudo de HANS KELSEN. Para o autor, enquanto as normas jurídicas são mandamentos de observância obrigatória, produzidas pelos órgãos jurídicos competentes, as proposições jurídicas são juízos hipotéticos que traduzem os mandamentos vinculados às normas jurídicas, de modo que “as manifestações por meio das quais a Ciência Jurídica descreve o direito não devem ser confundidas com as normas criadas pelas autoridades legislativas, dado que estas são prescritivas, enquanto que aquelas são descritivas”.

No entanto, foi LOURIVAL VILANOVA<sup>18</sup>, com o emprego da linguística e o esclarecimento entre os dois planos de linguagem, quem reforçou a distinção entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito.

Como vimos, tanto o Direito Positivo como a Ciência do Direito se constituem de linguagens, no entanto possuem funções e características próprias.

O Direito Positivo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas em determinado país, no sentido amplo do termo<sup>19</sup>, objetiva justamente regular a vida em sociedade, em certo tempo e lugar.

---

<sup>18</sup> Ao explicar o equívoco na definição de HANS KELSEN, e confirmando a premissa de LOURIVAL VILANOVA, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que “O autor da Teoria pura do Direito estabelece uma diferença entre norma jurídica, que viria a ser um ato de vontade, e a proposição jurídica, que seria, propriamente, a descrição da norma, quando enunciada pelo cientista do Direito. Esta última é que revestiria a forma de juízo hipotético. De outro modo, entendemos que conquanto se deva verdadeiramente distinguir o enunciado legal, da sua descrição, empreendida pela Ciência do Direito, o ato de vontade que Kelsen designa de norma jurídica é veiculado também por meio de juízos hipotéticos, sendo ilícito chamá-lo de proposição, já que essa palavra significa a expressão verbal de um juízo”. Em: CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 41–42.

A Ciência Jurídica, como bem esclarece LOURIVAL VILANOVA, decorre da aplicação do princípio da imputação às normas jurídicas, em virtude da descrição de comportamentos humanos, por meio do elo entre o pressuposto e o consequente<sup>20</sup>. Trata-se do conjunto de enunciados descritivos das normas jurídicas que compõem o Direito Positivo.

Em relação aos tipos de linguagem empregados, o Direito Positivo caracteriza-se pela utilização de uma linguagem do tipo prescritiva, pois sua função é justamente a de prescrever comportamentos, com um emprego de comandos imperativos na regulação das condutas humanas. Baseia-se em uma lógica deôntica, que não trata de valores como verdade ou falsidade, mas sim do válido ou inválido<sup>21</sup>, com o modal deôntico do dever-ser<sup>22</sup> (modalizadores obrigatório, proibido e permitido). Isto é, a estrutura da linguagem decorre do modelo implicacional – dada a descrição de um fato variável “H”, deve ser a consequência “C” ( $H \rightarrow C$ ).

A linguagem prescritiva é utilizada, por exemplo, por legisladores e representantes do Poder Judiciário, despreocupados com a rigidez científica, mas tão somente de uma linguagem técnica por vezes repleta de inconsistências e ambiguidades semânticas. Dirige-se, pois, às condutas intersubjetivas, de modo a regulá-las.

---

<sup>19</sup>Parece-nos pertinente esclarecer a diferenciação de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “normas jurídicas em sentido amplo” seriam os conteúdos significativos de frases do direito, ou seja, os enunciados prescritivos (textos), enquanto que “normas jurídicas em sentido estrito” seriam as composições articuladas dessas significações, com sentido deôntico-jurídico completo. Em: CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário: linguagem e método*, 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128. Já para BOBBIO, o direito é um conjunto de normas ou regras de conduta. A vida dos indivíduos se desenvolve por meio de normas, desde o nascimento até a morte. Em: BOBBIO, Norberto, *Teoria da Norma Jurídica*, São Paulo: EDIPRO, 2001, p. 24.

<sup>20</sup>VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 38.

<sup>21</sup>Para AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “embora a porção antecedente (‘H’) [no direito positivo] seja descritiva, sua não ocorrência em nada interfere na existência da norma, não estando esta, assim, sujeita a contestação de veracidade ou falsidade”. Em: CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 126–127.

<sup>22</sup>A relação de imputação das normas jurídicas possui caráter voluntário, pois depende de uma autoridade que a estabeleça (prescrição), ao contrário das leis naturais que estão ligadas pela relação de causa e efeito (princípio da causalidade).

Em uma crítica à interpretação literal, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>23</sup> explica que o texto físico seria apenas a porta de entrada para a apreensão da vontade da lei, mas nunca a intenção do legislador. Isto porque, a despeito dos esforços do poder legislativo em produzir uma linguagem técnica compreensível e de eficácia social, a mensagem legislada quase sempre vem com imperfeições, de ordem sintática e semântica. Seria neste ponto que a Ciência do Direito, por meio da dogmática, surge para compor os enunciados dispersos nos vários corpos legislativos, ajeitando-os na estrutura lógica e compondo eventuais correções semânticas.

Dito de outra forma, para que o intérprete possa compreender a norma, terá que recorrer a diversos textos de lei, buscando a integridade existencial da norma e a correta interpretação dos enunciados prescritivos.

À linguagem científica, própria da Ciência do Direito, compete a descrição do próprio Direito Positivo de maneira organizada e coerente, razão pela qual AURORA TOMAZINI DE CARVALHO esclarece que “o cientista, no esforço de afastar confusões significativas, trabalha com a depuração da linguagem [...], substituindo os termos de acepções imprecisas por locuções, na medida do possível, unívocas”<sup>24</sup>.

A Ciência do Direito debruça-se sobre o conjunto de textos para interpretá-los, analisá-los e formular as normas jurídicas em sentido estrito. Para tanto, possui uma linguagem cujo objetivo é descrever certos comportamentos e que possui uma

---

<sup>23</sup>CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 245. Explica o autor que “Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambiguidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impróprias e até fórmulas vazias de sentido. Esse trato, de certa forma inconsequente da matéria legislada, obriga o cientista do Direito a um penoso trabalho de reconstrução, de natureza compositiva, promovendo o arranjo lógico dos preceitos nos seus escalões hierárquicos de origem, desenvolvendo ingentes pesquisas nos planos semântico e pragmático, tudo para obter, do sistema, um produto isento de contradições e idôneo para o fim que se destina. Dista de ser verdadeira a lição, tão cediça em nossos clássicos, de que a lei não contém erros, redundâncias, palavras inúteis”. Em: *Ibid.*, p. 202.

<sup>24</sup>CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 42.

lógica apofântica ou alética (do ser), razão pela qual trabalha com valores descritos como verdadeiros ou falsos<sup>25</sup>.

Assim, a estrutura lógica da linguagem científica sempre seguirá a seguinte descrição – S é P, com os modalizadores *necessário* (N) e *possível* (P)<sup>26</sup>.

Trata-se de uma linguagem meticulosamente construída pelo cientista do Direito, com enunciados coerentemente estruturados, por meio do aprimoramento da linguagem técnica utilizada pelo Direito Positivo e a consequente substituição de termos ambíguos ou explicações de expressões (elucidação)<sup>27</sup>.

Quanto ao nível de linguagem, há evidente relação de dependência da linguagem empregada pela Ciência do Direito com a do Direito Positivo, tratando-se aquela de uma metalinguagem em relação a esta. Isso porque a “Ciência do Direito toma o direito positivo como objeto, ela o descreve, isto é, fala sobre ele”<sup>28</sup>.

Em resumo, o Direito Positivo: (i) possui uma linguagem prescritiva, em virtude de se propor a regular as condutas intersubjetivas; (ii) do tipo técnica; (iii) com uma lógica deontica (modais obrigatório, permitido e proibido), assumindo a estrutura  $H \rightarrow C$ ; (iv) com proposições válidas ou inválidas e que admitem contradições.

Por sua vez, a Ciência do Direito: (i) utiliza linguagem do tipo descritiva, tendo por objeto o Direito Positivo, sendo, portanto, uma metalinguagem; (ii) do tipo científica; (iii) com uma lógica alética (modais necessário e possível), assumindo a estrutura S é P; (iv) com proposições verdadeiras ou falsas, não admitindo contradições.

---

<sup>25</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 35. Neste mesmo sentido, explica JOSÉ ROBERTO VIEIRA que “[...] sob o influxo da Lógica Alética, as proposições jurídico-científicas têm pretensão de verdade, inadmitindo-se as contradições e as contrariedades, sob pena da construção de um discurso inconsistente. Eis que o sistema da Ciência do Direito exige a coerência, em virtude da lógica que lhe é própria. Já as proposições jurídico-positivas, sob influência da Lógica Deontica, têm pretensão de validade, cuja dependência não é de eventuais contradições ou contrariedades, que são aqui admissíveis, mas dos critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitem no conjunto. Eis que o sistema do Direito Positivo prescinde da coerência (consistência), por força da lógica que lhe é peculiar”. Em: VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, v. 33, p. 12, 2000, p. 61.

<sup>26</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 124.

<sup>27</sup> Segundo AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “a linguagem científica, na qual se materializa a Ciência do Direito, é um discurso bem mais trabalhado, preparado com mais cuidado e rigor e com maior grau de elaboração em relação à linguagem técnica do direito positivo, que lhe é objeto”. Em: *Ibid.*, p. 121–122.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 121.

Feitas as considerações acerca das características e distinções entre as linguagens do Direito Positivo e da Ciência do Direito, passemos a análise quanto à norma jurídica e sua estrutura normativa.

### 1.3 A NORMA JURÍDICA E A SUA CONSTRUÇÃO EM SENTIDO AMPLO E ESTRITO

Esclarecemos há pouco que o objetivo do presente estudo é a análise e exame de normas jurídicas, particularmente em relação à instituição e cobrança de tributos nas transações envolvendo o contrato com a exploração econômica de *softwares*.

Também dissemos que o Direito Positivo consiste no conjunto de normas jurídicas válidas em determinado local, com o objetivo de regular as condutas intersubjetivas, e que se expressa por meio da linguagem.

Tendo em mente tais considerações, torna-se essencial o esclarecimento sobre o que é norma jurídica.

Não há uma definição precisa do que seria uma norma jurídica, motivo pelo qual, como bem explica AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, há nítida confusão no emprego da expressão para designar os “(i) enunciados do direito positivo; (ii) a significação deles construída; ou (iii) a significação deonticamente estruturada, dependendo do plano em que o intérprete trabalha”<sup>29</sup>.

Em outras palavras, confunde-se a definição de norma jurídica com o texto, enquanto substrato material e suporte para a linguagem, a significação (ideia) simples construída a partir do enunciado e a significação completamente estruturada na forma hipotético-condicional.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>30</sup> esclarece que os simples textos do Direito Positivo (suporte físico) não possuem significações de maneira individualizada. O que ocorre é que, a partir dos enunciados prescritivos, o exegeta, mediante percepções e sistemas sensoriais, passa a construir significações por meio de um processo de interpretação.

As diferentes acepções de norma jurídica conjugam-se em virtude dos 4 (quatro) subsistemas interpretativos (S1, S2, S3, S4). Para tanto, é preciso

---

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 293.

<sup>30</sup> CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 41.

esclarecer o trajeto para a construção do sentido pelo intérprete dos textos jurídicos. O caminho inicia-se pelo plano da expressão (S1), com o texto admitido como dado objetivo, ou seja, o campo da literalidade textual. Trata-se do plano em que o legislador altera, de forma prática, o ordenamento jurídico e que se identifica o *enunciado prescritivo*.

No plano seguinte inicia-se o campo do conteúdo, com a estruturação de significações a partir de construções isoladas dos enunciados, sem qualquer forma de agrupamento lógico, de modo que não se pode falar na existência de uma norma jurídica. Trata-se do plano das *proposições jurídicas* (S2) <sup>31</sup>.

As significações isoladas são posteriormente contextualizadas e construídas por meio de uma mensagem deontica completa (S3), por vezes com a identificação de mais de um texto legal (simbolizada com a expressão D (H→C)).

Mas, isso não é suficiente. Por fim, é preciso o arranjo e organização das normas cuja produção se iniciou no processo anterior, por meio das normas de estrutura. É nesse momento (S4) que ocorrem os processos de coordenação e subordinação das normas jurídicas<sup>32</sup>.

Esta é a razão pela qual PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>33</sup> utiliza a segregação entre *normas jurídicas em sentido amplo*, para designar os enunciados prescritivos (textos)<sup>34</sup> e também as proposições jurídicas, e as *normas jurídicas em sentido estrito*, que correspondem à composição articulada dessas significações, com sentido deontico-jurídico completo, ou seja, na forma hipotético-condicional H →C<sup>35</sup>.

O autor explica que as normas são as possíveis significações que a leitura e interpretação do texto do Direito Positivo desperta no intérprete, o que nem sempre coincide com “os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da

<sup>31</sup> “Por proposição entendemos um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade (...)”. Em: BOBBIO, *Teoria da Norma Jurídica*, p. 73.

<sup>32</sup> CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 74–80.

<sup>33</sup> CARVALHO, *Direito Tributário: linguagem e método*, p. 128–129.

<sup>34</sup> Parece-nos pertinente distinguir os textos do direito positivo que são os enunciados, compreendidos como a estrutura formada por palavras com respeito às regras gramáticas, das proposições que correspondem à ideia ou significação de determinado enunciado. Neste sentido, “Por enunciado entendemos a forma gramatical e linguística pela qual um determinado significado é expresso, por isso a mesma proposição pode ter enunciados diversos, e o mesmo enunciado pode exprimir proposições diversas [...]”. Em: BOBBIO, *Teoria da Norma Jurídica*, p. 73. Ver também: CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 22.

<sup>35</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO explica que é possível utilizar uma linguagem dita formalizada, com o emprego de símbolos lógicos para a substituição do conteúdo comunicacional. Em: CARVALHO, *Direito Tributário: linguagem e método*, p. 72–73. Neste mesmo sentido: VILANOVA. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 39.

lei”<sup>36</sup>. Trata-se, pois, de algo que se produz em nossa mente em virtude da compreensão dos textos legislativos.

As normas jurídicas em sentido estrito são justamente proposições que partem de um fato descrito pelo legislador, mas que decorrem de composições articuladas de tais significações, razão pela qual, como já adiantamos, são, por vezes, formadas pela junção de diferentes textos e dispositivos do ordenamento posto.

MARCOS BERNARDES DE MELLO<sup>37</sup> ressalta que, nos sistemas escritos, em geral, as normas jurídicas expressam-se através de proposições formuladas em textos sintéticos, ou seja, documentos escritos. Por esta razão, é comum haver proposições cuja formulação linguística não se encontra expressa na descrição do suporte fático ou a prescrição dos efeitos jurídicos.

Neste caso, as proposições devem ser analisadas de maneira conjunta, por meio da verificação de diversas normas que compõem um determinado ordenamento jurídico, e não apenas de maneira individualizada. Tal situação ocorre normalmente para evitar repetições inúteis, na medida em que certas proposições jurídicas pressupõem outras já utilizadas em determinado ordenamento.

Entretanto, para que a norma represente uma comunicação bem sucedida, é preciso que represente uma composição mínima formal já mencionada em linhas passadas, mediante a estrutura condicional  $D(H \rightarrow C)$ <sup>38</sup> – “se ocorrer o fato H, então deve ser a relação intersubjetiva C”, em que: (i) “H” corresponde à hipótese normativa, com a descrição de uma possível ocorrência; (ii) “C” é o conseqüente, com a função de prescrição de relações entre os sujeitos da relação jurídica instaurada, mediante os modais deônticos obrigatório, proibido e permitido<sup>39</sup>. Nas

---

<sup>36</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 244.

<sup>37</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 21.

<sup>38</sup> Importante destacar que a norma descrita em sua estrutura não representa a sua forma completa –  $D\{(H \rightarrow C) \vee [(H \cdot \neg C) \rightarrow S]\}$ . O segundo termo da estrutura lógica representa a sanção “S”. Ao primeiro termo chamaremos de norma primária e o último de norma secundária. Isso porque, segundo KELSEN, a norma secundária estabelece uma sanção ao descumprimento da norma primária, justamente em virtude do autor compreender o direito por meio da análise da coercitividade. Em: KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 122 e ss.

<sup>39</sup> CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 297. Neste mesmo sentido, TERCIO SAMPARIO FERRAZ JR destaca que “há muito se reconheceu que as normas jurídicas não têm a forma de um julzo imperativo (faça isto, não faça aquilo), mas a de um julzo hipotético – caso isto ocorra, deverá ocorrer aquilo”. Em: FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 1986, p. 60.



palavras de LOURIVAL VILANOVA, a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação<sup>40</sup>.

Afinal de contas, “somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla”<sup>41</sup>.

Destacamos, contudo, que as variáveis dispostas na estrutura condicional “H” e “C” devem estar baseadas em enunciados do Direito Positivo para que a norma jurídica esteja devidamente caracterizada. Isto é, baseada em suportes físicos jurídicos, tais quais a Constituição, leis, decretos, portarias, entre outros. Caso contrário, as normas poderão ser igualmente produzidas, a exemplo das significações construídas a partir da doutrina jurídica, mas não serão caracterizadas como jurídicas<sup>42</sup>.

A norma é, portanto, um trabalho mental do intérprete, com a estruturação lógica da fórmula implicacional a partir das significações dos textos jurídicos. E por ser uma construção a partir dos enunciados do próprio Direito, não existem normas jurídicas (em seu sentido estrito) expressas, mas apenas o agrupamento de significações na estrutura hipotética condicional ou hipotético-condicional.

Inclusive, por possuir uma estrutura lógica, qualquer ramo do Direito (família, societário, penal) opera de maneira semelhante, o que significa afirmar que a composição normativa não se altera.

O mesmo não se pode afirmar em relação à interpretação das normas jurídicas. Isso porque, com o desenvolvimento da sociedade, novos enunciados são continuamente criados enquanto outros são excluídos do próprio ordenamento, de modo que a alteração da interpretação dos textos normativos é uma consequência deste processo.

O Direito baseia-se na regulação de comportamentos, razão pela qual novos fatos sociais, baseados, por exemplo, em distintas realidades tecnológicas demandam uma nova visão acerca dos textos já existentes. Retornaremos a essa perspectiva em tópico próprio acerca do processo de interpretação.

Em resumo, em virtude de o conteúdo das normas ser variável, mas sua estrutura lógica não sofrer alterações (segundo o mesmo padrão lógico-normativo),

---

<sup>40</sup> VILANOVA, Lourival. Norma jurídica: proposição jurídica. **Revista de direito público**, v. 61, p. 12.

<sup>41</sup> CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 19.

<sup>42</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 298.

constata-se que o Direito Positivo “é um sistema sintaticamente homogêneo e semanticamente heterogêneo”<sup>43</sup>.

#### 1.4 NORMAS DE ESTRUTURA E DE CONDUTA

Feitas as considerações acerca da compreensão da norma jurídica enquanto significação construída pelo intérprete organizada na estrutura lógica hipotético-condicional a partir de enunciados prescritivos (suporte físico) na regulação das condutas intersubjetivas, passemos à análise quanto à diferenciação entre as normas de estrutura e de conduta.

NORBERTO BOBBIO<sup>44</sup> destaca que as normas de conduta regulam o comportamento humano, enquanto as de estrutura objetivam organizar a produção de outras normas jurídicas.

A despeito da referida distinção, é preciso lembrar que todas as normas objetivam, em última análise, regular condutas intersubjetivas, de modo que poderíamos afirmar que as normas de conduta seriam diretamente vinculadas à referida regulação, ao passo que as de estrutura seriam indiretamente direcionadas ao mesmo propósito, já que determinam como as primeiras serão produzidas<sup>45</sup>, mas possuem condição sintática distinta.

Em relação às normas de estrutura, NORBERTO BOBBIO identifica nove diferentes espécies: (i) proibições de proibir; (ii) proibições de permitir; (iii) proibições de obrigar; (iv) permissões de proibir; (v) permissões de permitir; (vi) permissões de obrigar; (vii) obrigações de proibir; (viii) obrigações de permitir; e (ix) obrigações de obrigar<sup>46</sup>.

Neste sentido, as normas de estrutura correspondem à definição da forma como o próprio Direito é criado, com a identificação das autoridades competentes,

---

<sup>43</sup> *Ibid.*, p. 301.

<sup>44</sup> No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que as normas de conduta “têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P) [...]”. Em: CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 38.

<sup>45</sup> Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO “As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados a produção de novas unidades deontico jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”. Em: CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 152–153.

<sup>46</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 47 e ss.

matéria e procedimentos para a instauração de novos enunciados prescritivos no ordenamento jurídico.

São exemplos de normas de estrutura aquelas que fixam competência, nas quais há um juízo condicional em que o suposto normativo descreve as condições formais para a produção de outras normas, enquanto no conseqüente estão os limites para o exercício da competência tributária. Ou seja, o conseqüente prescreve a aptidão para as pessoas políticas alterarem o Direito Positivo, por meio da criação de outras normas.

Por termos esclarecido adotar a homogeneidade sintática para as normas jurídicas quaisquer que sejam as classificações adotadas, poderíamos descrever a norma de competência com a seguinte estrutura lógica: "dada a existência de condições formais para a criação de uma norma, então deve-ser a permissão ou obrigação de um sujeito de criá-la"<sup>47</sup>.

Especificamente em relação ao objeto do presente estudo, centraremos nossa análise em relação às normas de estrutura, especificamente em função das limitações de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de tributos incidentes nos contratos envolvendo a exploração econômica dos *softwares*, bem como as próprias normas de conduta associadas às referidas cobranças.

## 1.5 NORMAS GERAIS E INDIVIDUAIS, ABSTRATAS E CONCRETAS

Ainda quanto às espécies de normas jurídicas, estas poderão ser classificadas em gerais e individuais, pelo grau de generalidade, bem como em abstratas e concretas, em função do grau de abstração. As normas gerais se destinam a um conjunto indeterminado de pessoas, enquanto as normas individuais se voltam a um conjunto específico ou a um único indivíduo.

Em relação à abstração, caso o antecedente (ou hipótese) de uma norma jurídica especifique um conjunto de fatos abstratos para serem realizados, dizemos

---

<sup>47</sup> Em relação aos destinatários da norma de competência, TÁCIO LACERDA GAMA destaca que o sujeito ativo seria a pessoa política dotada de poder legislativo e o sujeito passivo a totalidade de pessoas a quem se destina a norma. Em: GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73.

serem abstratas, enquanto as concretas pressupõem um fato caracterizado em determinadas circunstâncias de tempo e espaço<sup>48</sup>.

MARIA RITA FERRAGUT explica que a distinção foi inicialmente destacada por KELSEN que, mesmo sem utilizar a classificação acima, concluiu que “a norma geral que liga a um fato abstratamente determinado, uma consequência igualmente abstrata, precisa, para poder ser aplicada, de individualização. É preciso estabelecer se in concreto existe um ato que a norma geral determina in abstrato”<sup>49</sup>.

No entanto, não é apenas pelo antecedente de determinada norma que a classificação entre normas gerais e individuais, abstratas e concretas é realizada. Isso porque, levando-se em conta a estrutura normativa, o consequente da norma indica, igualmente, a generalidade ou individualidade da norma.

Neste sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que “tanto pode haver indicação individualizada das pessoas envolvidas no vínculo, como pode existir alusão genérica aos sujeitos da relação”<sup>50</sup>. Concluiu o autor que a classificação como individual ou geral se caracteriza em virtude do consequente normativo, enquanto a concretude ou abstração são identificadas pelo antecedente normativo<sup>51</sup>.

De maneira semelhante, LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ compreende que o grau de abstração seria definido pelo fato, descrito no antecedente normativo, enquanto a concretude da norma se daria com o fato de o sujeito estar individualizado no consequente normativo. Em síntese, as normas seriam classificadas em:

- i) abstrata – quando o antecedente da norma jurídica descreve uma situação de fato, cuja ocorrência é possível, uma mera suposição, uma hipótese (é o caso de uma norma relativa ao imposto sobre a renda, veiculada por lei, que descreve em seu antecedente uma situação hipotética – ex.: se alguém auferir renda em certo local e tempo);
- ii) concreta – quando o fato descrito no antecedente da norma jurídica já se realizou no tempo e no espaço; descreve-se um fato já ocorrido, fato material, concreto (ex.: é o caso de uma norma, veiculada por sentença

<sup>48</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que “A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo”. Em: CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 35–36.

<sup>49</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *As presunções no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25–27.

<sup>50</sup> CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 36.

<sup>51</sup> Esclarecemos que PAULO DE BARROS CARVALHO prefere utilizar o termo antecedente para denominar a descrição de fato passado, consumado no tempo e no espaço, no suposto da norma concreta e “hipótese” para a norma abstrata que descreve um acontecimento futuro. Em: *ibid.*, p. 35.

judicial, que decide litígio referente ao imposto sobre a renda e tem em seu antecedente a descrição de um fato já ocorrido – ex.: João auferiu renda de 100 no dia 'd' no local 'l');

iii) geral – quando o conseqüente normativo regula o comportamento de uma classe de pessoas indeterminadas, não individualizadas, quer ocupem o polo passivo (sujeito passivo indeterminado), quer ocupem o polo ativo (sujeito ativo indeterminado)- (...) – ex.: o sujeito – qualquer um que realizar a conduta de auferir renda – está obrigado a entregar vinte por cento da renda auferida a União – sujeito ativo;

iv) individual – quando o conseqüente normativo regula o comportamento de pessoas determinadas, individualizadas, isto é, tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo estão determinados, individualizados – (...); ex.1: João, sujeito passivo, está obrigado a entregar 20 à União, sujeito ativo, no local e prazo determinados<sup>52</sup>.

Diante das características descritas acima, resta claro que as normas jurídicas podem ser classificadas em quatro espécies: (i) gerais e abstratas; (ii) gerais e concretas; (iii) individuais e abstratas; e (iv) individuais e concretas.

São exemplos de normas: (i) gerais, as de indenização do Código Civil, regulando uma classe indeterminada de pessoas; (ii) individuais, as que especificam os sujeitos ativo e passivo, a exemplo de uma sentença judicial de indenização – “o dever de Marcos pagar R\$ 30.000,00 a Francisco, pelos danos que lhe causou”; (iii) abstratas, as que descrevem, no antecedente normativo, detalhes de um fato futuro e incerto – “se causar dano a outrem”; (iv) concretas, as que descrevem um fato que já se realizou em determinado tempo e espaço – “às 10h 20m do dia 09/10/05, Luzia causou danos materiais a Maria, ao atear fogo em sua plantação de trigo”<sup>53</sup>.

É dizer, as normas gerais e abstratas projetam-se para o futuro para um possível acontecimento no mundo social, com a respectiva consequência para as pessoas que venham a realizar o fato abstrato hipoteticamente descrito.

No entanto, para a devida regulação do Direito, não basta apenas uma norma geral e abstrata, mas sim uma individual e concreta, que descreva um fato específico que já ocorreu no mundo social e para o qual o ordenamento jurídico já prescreve uma consequência.

Pelo exposto, e em virtude do grau de abstração e generalidade, podemos concluir que a cadeia de positivação do Direito Positivo inicia-se com as normas de estrutura, em virtude da orientação para a produção das demais normas do sistema. Na sequência, encontram-se as normas gerais em matéria tributária, as normas

<sup>52</sup>QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 51.

<sup>53</sup>CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 368–370.

produzidas pelas pessoas políticas e, por último, as normas individuais e concretas, como as sentenças e os atos administrativos de lançamento<sup>54</sup>.

Assim, uma vez esclarecido que o Direito se constrói a partir da linguagem e que não existem significados ontológicos para os signos empregados no ordenamento jurídico, passemos a análise quanto às normas de estrutura que dispõem acerca da competência tributária e os limites em relação às parcelas de poder conferidas às pessoas políticas em âmbito constitucional.

---

<sup>54</sup> Trata-se da razão pela qual PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que “há uma forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando”. Em: CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 33.

## 2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR

[...] União, Estados e Municípios, no nosso regime constitucional, estão no mesmo plano de igualdade, extraindo os três, diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências. Daí a necessidade de a repartição da competência, inclusive a tributária, ser procedida pelo próprio diploma constitucional. Por razões históricas evidentes e tangido por esse imperativo da própria realidade brasileira, o constituinte decidiu estabelecer na própria Constituição, não só os princípios de discriminação de competências tributárias, como uma disciplina completa e exaustiva da matéria (GERALDO ATALIBA)<sup>55</sup>.

### 2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Para iniciarmos nossos esclarecimentos acerca da utilização da expressão “Sistema Constitucional Tributário”, em especial em relação à importância do texto constitucional em matéria tributária, devemos ponderar, ainda que brevemente, diante do objetivo do presente trabalho, a noção que utilizamos sobre sistema e a falsa autonomia dos ramos do Direito.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR esclarece que para que haja um sistema é preciso identificar um repertório, ou seja, um conjunto de elementos e também que esses elementos se inter-relacionem formando uma estrutura, uma organização<sup>56</sup>. Por exemplo, no sistema de “sala de aula”, não basta a existência de certos elementos físicos, como o quadro, mesa, giz, tablado (repertório), mas sim de uma estrutura e organização destes itens para que se admita a existência de uma classe com o objetivo do aprendizado.

---

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 109.

<sup>56</sup> FERRAZ JR, **Introdução ao estudo do direito**, p. 165.

Para o autor, qualquer circunstância que permita a reunião, de maneira estruturada de elementos com certa organização sob um mesmo referencial permite a caracterização da existência de um sistema<sup>57</sup>.

E assim o Direito Positivo pode ser caracterizado como um sistema já que corresponde a um conjunto de enunciados integrantes da linguagem prescritiva. Ou seja, os elementos do sistema jurídico são justamente as normas jurídicas, com a tendência a formar uma unidade e coerência, já que servem de fundamentos umas às outras.

No mesmo sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO esclarece que o direito positivo apresenta-se como um sistema que comporta antinomias entre seus termos, mas somos capazes de identificá-los e de enxergar as relações que estabelecem entre eles, de modo que “mesmo se pensarmos apenas nos textos, enquanto plano de expressão abstraídos de seus conteúdos significativos, observamos certa ordem estrutural suficiente para visualizarmos um sistema”<sup>58</sup>.

E por existirem diferentes planos de expressão entre os enunciados prescritivos e proposições normativas, as descrições do Direito Positivo permitem igualmente a identificação de um sistema da Ciência do Direito.

No entanto, por ser o Direito Positivo extremamente complexo e vasto, em virtude dos inúmeros textos jurídicos existentes em território nacional, dizemos existirem ramos do direito, os quais correspondem apenas a cortes epistemológicos (direito civil, de família, societário, tributário, entre outros) realizados pelo cientista do direito em virtude do tamanho do objeto de análise.

Trata-se da razão pela qual existe um único Direito Positivo, em que “as normas jurídicas se encontram relacionadas entre si, de forma que, tentar isolar

---

<sup>57</sup> De maneira semelhante, JOSÉ ROBERTO VIEIRA explica que o sistema pode ser compreendido como “um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade)”. No entanto, o autor pondera que a característica de contradição das proposições prescritivas do direito positivo não o retira da condição de direito positivo. Em: VIEIRA, *A noção de sistema no Direito*, p. 55.

<sup>58</sup> CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 160. Neste mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO, seguindo a lógica apresentada por NIKLAS LUHMANN, admite a existência de um sistema vinculado ao direito positivo, afirmando que “o repertório desse sistema é formado por atos de comunicação (que pressupõem necessariamente a linguagem), articulados recursivamente, que se autorreproduzem à luz daquele código binário (lícito/ilícito), construindo seu meio envolvente próprio (realidade jurídica) e demarcando os limites do território do direito”. Assim, o direito, como subsistema em virtude de sua relação de segundo grau com a própria sociedade, o direito processa apenas as informações que lhe interessam, mediante critérios metodológicos próprios para a formação de outras normas. Em: CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 148–149.



regras jurídicas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorar o direito enquanto sistema”<sup>59</sup>.

E é neste ponto que gostaríamos de ressaltar a importância do texto constitucional em relação às normas construídas a partir do direito tributário.

É dizer, um estudo que se dedique à temática tributária não engloba apenas as normas veiculadas ao Código Tributário Nacional (CTN) ou legislação infraconstitucional, como normas complementares, convênios e portarias, mas antes se volta ao próprio Direito Constitucional<sup>60</sup>.

Dissemos linhas atrás que o ciclo de posituação do Direito Positivo inicia-se com as normas de estrutura, em virtude da orientação para a produção das demais normas (de conduta) do sistema. Assim, o estudo acerca do tratamento tributário na exploração econômica de *softwares* perpassa, necessariamente, pela compreensão da competência tributária e a legitimidade conferida às pessoas políticas de direito público interno para a instituição e cobrança de tributos.

A Constituição Federal, imbuída na função de inaugurar a ordem jurídica, é quem distribui e organiza as competências. Especificamente em matéria tributária, o detalhamento constitucional excede qualquer outro ramo do Direito. Essa é a razão pela qual é possível afirmar existir um Sistema Constitucional Tributário<sup>61</sup>.

A competência, no sentido jurídico da palavra, está ligada ao reconhecimento do poder para a realização de determinada prática administrativa, produção de normas jurídicas ou exercício da própria atividade jurisdicional. Isto é, a competência envolve a proficiência concedida a alguém para a prática de um ato considerado válido, diante das demais normas do ordenamento jurídico que a delimitam, como as imunidades e os princípios.

---

<sup>59</sup> Trata-se da razão pela qual a autora concorda com PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que o direito tributário seria apenas didaticamente autônomo no direito. O corte é realizado apenas para que a ciência possa compreender um pouco melhor o objeto analisado. Em: CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 165–166. Do mesmo modo, esclarece ALFREDO AUGUSTO BECKER que “pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência) de qualquer ramo do direito positivo é sempre unicamente didática”. Em: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 31.

<sup>60</sup> Neste sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que “as regras jurídicas encartadas no Título II da Lei n. 5.172/66, arts. 6º a 15, exprimem, na sua maioria, repetições inócuas do Texto Maior, remanescendo poucas disposições aproveitáveis para a racionalidade do sistema tributário brasileiro”. Em: CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 229.

<sup>61</sup> Esta também é a conclusão de GERALDO ATALIBA, para quem “O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeioou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”. Em: ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 21.

Desta forma, a competência tributária decorre da habilitação conferida pela Constituição às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios) para instituição de tributos por meio do exercício legislativo<sup>62</sup>. Esse regramento ocorre por meio das normas de estrutura, as quais exercem o controle sintático para a produção das demais normas, estabelecendo condições e limites à expedição de novas regras (normas gerais e abstratas que instituem tributos, criam deveres instrumentais e estabelecem sanções tributárias)<sup>63</sup>.

E por decorrer de uma norma com a estrutura de regra jurídica, a norma de competência opera-se na sistemática “tudo ou nada”: se um ato é praticado por autoridade incompetente, seja por exceder os limites impostos ou suprimir a parcela de poder concedido a outrem, a consequência é a nulidade do ato, sem graduação<sup>64</sup>.

Aliás, a distribuição constitucional das competências tributárias faz parte do núcleo rígido da nossa Constituição, que não pode ser objeto de emenda constitucional com o objetivo de abolir cláusulas pétreas, justamente porque guarda íntima relação e respeito com o princípio federativo. Trata-se da concretização do princípio da federação, na medida em que há uma relativa descentralização do poder na distribuição de competências aos entes federados, conferindo-lhes autonomia entre si.

É dizer, afirmar que o sistema tributário é essencialmente constitucional também significa assegurar que sua base se pauta em uma Constituição do tipo rígida, de modo que resta uma margem bastante reduzida para atuação do legislador infraconstitucional.

---

<sup>62</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 500.

<sup>63</sup> Trata-se de norma de estrutura, cujo destinatário é o próprio legislador, para a instituição, por meio de lei, o tributo, cujo modal deontico é permitido. No entanto, a despeito do nosso posicionamento no sentido de que o processo de criação dos tributos se dá com a atividade do legislador ordinário, para quem é conferida a possibilidade de legislar acerca de determinados fatos jurídicos, é importante destacar o posicionamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem a Constituição Federal já iniciou tal processo. O autor compreende que o processo de criação já se inicia com o próprio texto constitucional, cabendo ao legislador infraconstitucional a complementação da regra matriz de incidência tributária. Em: VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 639.

<sup>64</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Trad.: Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

Tamanha é a importância do texto constitucional em matéria de Direito Tributário, que GERALDO ATALIBA, elencando o sistema tributário como um princípio constitucional, esclareceu que:

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. [...] o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário<sup>65</sup>.

Há, portanto, nítida limitação ao legislador infraconstitucional para dispor sobre o Direito Tributário, especialmente em virtude da específica delimitação de competências do texto constitucional.

Importa-nos esclarecer o motivo da associação da competência com poder. O poder corresponde à aptidão de decisão e de se fazer valer tal deliberação. Neste sentido, utiliza-se a palavra poder com o adjetivo correspondente à aptidão conferida, a exemplo do poder físico, poder econômico, entre outros<sup>66</sup>. No entanto, para denominar o poder jurídico conferido por uma norma, disciplinando esta aptidão para a produção de outras proposições prescritivas, fala-se em competência<sup>67</sup>.

Destaca-se a pertinente ponderação de JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>68</sup> acerca da afirmação de que as pessoas de direito público teriam poder para tributarem determinados fatos jurídicos. Explica o autor que o poder era conferido à Assembleia Nacional Constituinte na instauração do ordenamento jurídico instituído pela Constituição Federal de 1988. Após a promulgação do texto constitucional, o que restam são apenas parcelas do poder, que formam o que se compreende por competência tributária.

---

<sup>65</sup> ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 21–22.

<sup>66</sup> MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 176.

<sup>67</sup> Para ALEXY a palavra competência é preferível em virtude de todas as demais (autorização, faculdade, poder jurídico) serem menos adequadas. Assim, “[...] o ‘poder jurídico’ hacen referencia a algo fáctico, ‘facultad’ está estrechamente emparentada con la permisión, los derechos de conformación son solo un segmento del ámbito de las competencias y ‘capacidad jurídica’ sería adecuada si no fuera de difícil manejo”. Em: ALEXY, **Teoria de los derechos fundamentales**, p. 227.

<sup>68</sup> VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**, p. 620.

SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO<sup>69</sup> explica que a rígida demarcação da competência aliada à limitação do campo de atuação das pessoas políticas ocorreu por meio da referência à materialidade dos tributos<sup>70</sup>.

No entanto, a indicação apenas do critério material para a repartição de competências não seria suficiente, pois os titulares das respectivas competências poderiam tributar operações onde quer que tivessem sido realizadas. Por exemplo, os Municípios, dotados de competência para a instituição e cobrança do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS –, poderiam tributar a prestação de serviços em qualquer região do país.

Deste modo, foi necessária a definição de um critério territorial ao lado do material na repartição de competências<sup>71</sup> para que as pessoas políticas respeitassem os limites territoriais quando da elaboração de suas próprias leis baseadas nas materialidades impostas na distribuição de competências pelo texto constitucional.

DAYANA DE CARVALHO UHDRE ainda acrescenta a destinação do produto arrecado no feixe de competências de cada um dos entes federados, na medida em que, para alguns tributos, o texto constitucional previu finalidades específicas para os montantes recolhidos. Assim, atribuiu competência à “União (contribuições especiais, empréstimos compulsórios, por exemplo), aos Estados (contribuição previdenciária de seus servidores) e aos Municípios (contribuição previdenciária de seus servidores e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública)”<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, São Paulo: Noeses, 2015, p. 104. A autora utiliza a ideia da materialidade dos tributos para indicar que a modificação dos signos inicialmente atribuídos pelo texto constitucional é incompatível com a própria rigidez constitucional. Retornaremos ao tema quando da apresentação de tópico acerca da mutação constitucional.

<sup>70</sup> Neste mesmo sentido, explica JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES que algumas competências estão expressamente identificadas no texto constitucional (artigos 153, 155 e 156 da CF), enquanto que outras estão descritas na competência residual outorgada à União (art. 154, inciso I da CF). Já em relação aos tributos vinculados, “é competente para adotar como materialidade da hipótese de incidência de tributos vinculados a pessoa política competente para o exercício da atuação estatal a que se refere tal materialidade”. Em: GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 90–91.

<sup>71</sup> Ressalta Simone Rodrigues Barreto que “o princípio da territorialidade das leis tributárias foi amplamente resguardado pela Constituição Federal, de tal sorte que as leis só têm o condão de produzir seus efeitos nos respectivos territórios dos entes que as editaram” Em: BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 105.

<sup>72</sup> UHDRE, Dayana de CARVALHO, **Competência Tributária: Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017, p. 71–72.

Por fim, a competência tributária, compreendida como a parcela indelegável de poder voltada ao devido exercício legislativo, relativa à expedição de normas criadoras de tributos, não se confunde com a capacidade tributária ativa, esta sim delegável e que diz respeito à fiscalização e arrecadação de tributos. A primeira é o poder para legislar, ao passo que a segunda corresponde à possibilidade de integrar a relação jurídica como sujeito ativo.

PAULO DE BARROS CARVALHO ainda pontua que o estudo sobre a competência tributária dá-se em momento anterior à própria criação do tributo, situando-se no plano constitucional, enquanto a capacidade tributária ativa é conferida por meio do desempenho da própria competência, quando “o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”<sup>73</sup>.

Estabelecidas as breves premissas sobre a competência tributária, esclarecemos que, no presente trabalho, utilizaremos a palavra competência no sentido de aptidão conferida às pessoas políticas para a elaboração de normas jurídicas de caráter hipotético-condicional veiculadas por meio de lei.

## 2.2 REPARTIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como visto, o instituto da competência tributária corresponde à aptidão conferida às pessoas políticas para inovar em matéria tributária, ou seja, para introduzir regras no ordenamento jurídico para a criação de tributos, que, por meio de uma atividade científica, serão identificadas como normas gerais e abstratas, descrevendo hipóteses tributárias e prescrevendo consequências.

Sendo o sistema jurídico um composto de normas, a competência tributária, conforme visto, decorre de uma norma de estrutura que direciona a atividade legislativa na elaboração de normas de condutas.

Neste sentido, ao menos em tese, o detentor da competência tributária para instituição de determinado tributo também possui o direito de aumentá-lo ou diminuí-lo, ou ainda estabelecer exonerações, e determinar como os deveres instrumentais serão cumpridos, em conformidade com as conveniências regionais e políticas.

---

<sup>73</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 217–218.

De fato, SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO<sup>74</sup> explica que o constituinte originário, ao traçar um texto tão detalhado quanto às competências tributárias, preocupou-se em garantir a própria harmonia do sistema, ao submeter a atividade tributária ao modelo constitucional e consagrar a autonomia das pessoas políticas de direito público, com um campo de atuação extremamente detalhado.

Quanto às características da competência tributária, ROQUE ANTONIO CARRAZZA dedicou-se ao tema e identificou seis: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) incaducabilidade; (iv) inalterabilidade; (v) irrenunciabilidade; e (vi) facultatividade<sup>75</sup>.

A despeito da referida classificação, há autores que ponderam serem seis as características, como JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem a *inalterabilidade* da competência tributária, compreendida como a impossibilidade de amplitude da parcela de poder originalmente conferida a determinado ente, só seria aplicável do ponto de vista da pessoa política destinatária, e não no exercício da competência constitucional, diante da possibilidade de reforma por meio de emenda<sup>76</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO e CRISTIANE MENDONÇA<sup>77</sup> afastam a característica da *inalterabilidade* justamente em razão do poder reformador. Para a autora, emendas constitucionais poderiam alterar competências legislativo-tributárias, desde que não procurem abolir cláusulas pétreas, previstas no art. 60, §4º da CF. Inclusive, a autora compreende que as alterações poderiam vir de “outros diplomas normativos, que não a Constituição Federal”<sup>78</sup>.

Em relação à *indelegabilidade*, compreendida pelo fato de a parcela do poder de tributar não poder ser transferida a outra pessoa política de direito público, boa parte da doutrina a considera uma verdadeira característica da competência tributária, a exemplo de GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>79</sup>, principalmente em razão da existência de rigidez constitucional. Assim, a pessoa detentora da parcela de poder não poderá transferi-la a terceiro, a exemplo dos

---

<sup>74</sup> BARRETO, *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, p. 102.

<sup>75</sup> CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 593.

<sup>76</sup> VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, p. 622–624.

<sup>77</sup> MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 286; CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 222–223.

<sup>78</sup> MENDONÇA, *Competência Tributária*, p. 286.

<sup>79</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 83; CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 221.

Estados que não poderão conferir aos Municípios e à União a competência de instituir e cobrar o ICMS.

Importante destacar a opinião de CRISTIANE MENDONÇA<sup>80</sup>, para quem a *indelegabilidade* só poderá ser considerada como característica da competência tributária caso a análise seja realizada sob a perspectiva de uma pessoa política para outra, ou seja, em virtude da delegação interpessoal. No entanto, será delegável diante da análise intrapessoal, pois o art. 68 da CF permite a delegação do órgão legislativo para o executivo de uma mesma pessoa de direito público.

Parece-nos ainda necessário diferenciar a competência tributária da capacidade tributária ativa, indicada no art. 7º do CTN. Neste sentido, a aptidão para a instituição de tributos é indelegável, porém, a capacidade tributária ativa, compreendida como as funções do sujeito ativo de arrecadar, fiscalizar e administrar tributos, pode ser delegada após a edição da lei que instituiu o tributo.

Quanto à *irrenunciabilidade*, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>81</sup> esclarece que tal característica complementa a *indelegabilidade*, na medida em que não haveria sentido em uma rigorosa distribuição de competências caso fosse permitido às pessoas de direito público renunciá-las ou transferi-las, afetando a própria estabilidade do sistema constitucional tributário.

Pertinente também a ressalva de JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>82</sup>, para quem, embora não seja possível renunciar definitivamente à capacidade tributária, é possível fazê-lo temporariamente, já que a pessoa de direito público poderá optar por instituir determinado tributo no futuro, como no caso do imposto sobre grandes fortunas (IGF), cuja competência foi conferida à União.

A competência tributária também é *incaducável*, pois pode ser exercida futuramente, caso a pessoa de direito público opte por renunciar temporariamente a este direito. ROQUE ANTONIO CARRAZZA esclarece que a incaducabilidade pressupõe a própria existência do poder legislativo, pois o contrário seria esvaziar sua função na criação de tributos<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> MENDONÇA, *Competência Tributária*, p. 290.

<sup>81</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 221.

<sup>82</sup> VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, p. 622.

<sup>83</sup> CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 642.

A despeito do referido posicionamento, CRISTIANE MENDONÇA<sup>84</sup> compreende que a inaducabilidade não pode ser vislumbrada como uma verdadeira característica da competência tributária em razão das emendas constitucionais nº 3/1993 e 15/1996, cujos objetivos foram, respectivamente, a instituição do Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Crédito e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).

De todo modo, parece-nos correta a afirmação de JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>85</sup> de que a inaducabilidade decorre do próprio princípio federativo e da autonomia dos Municípios, de modo que a simples existência de um tributo por um prazo certo não excepciona tal característica.

Já em relação à *privatividade*, segundo a qual a União, Estados, Distrito Federal e Municípios receberam faixas tributárias privativas, para as quais possuem exclusividade na instituição de tributos, ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>86</sup> explica que as normas constitucionais que disciplinam a competência possuem um duplo comando: (i) habilitam a pessoa política a somente criar determinados tributos; e (ii) proíbem as demais de virem a instituí-los, sob pena de ferir os princípios da autonomia do Distrito Federal e dos Municípios, bem como da federação. Assim, segundo o autor, a privatividade seria assegurada com os critérios material e territorial dos tributos.

No entanto, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>87</sup> critica tal característica, observando que a União pode se valer da competência de outra esfera de governo no caso do imposto extraordinário (art. 154, inciso II da CF), na iminência ou no caso de guerra. Por exemplo, por meio da instituição de um adicional à alíquota já existente ao ICMS. Também em razão da competência cumulativa, prevista no art. 147 da CF, na qual o Distrito Federal recebe as mesmas competências dos Estados e Municípios. Assim, o autor argumenta que a única competência realmente privativa

---

<sup>84</sup> MENDONÇA, *Competência Tributária*, p. 285.

<sup>85</sup> VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, p. 623.

<sup>86</sup> CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 627.

<sup>87</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 221–223. É a mesma opinião de CRISTIANE MENDONÇA, para quem “os Estados e os Municípios poderão ter as suas competências legislativas em sede tributária também exercidas pela União, o que não se coaduna com a marca da exclusividade a elas imputadas”. Em: MENDONÇA, *Competência Tributária*, p. 292.



é da União, tendo em vista a possibilidade de invadir a competência tributária das demais pessoas políticas<sup>88</sup>.

Por fim, em relação à *facultatividade*, compreendida como a competência de determinada pessoa política instituir um tributo ou deixar de instituí-lo em razão da discricionariedade conferida ao ente em questão, sem a especificação de prazos, o tema é bastante controvertido.

PAULO DE BARROS CARVALHO indica que a competência tributária conferida aos Estados e Distrito Federal para a instituição do ICMS fugiria à regra, pois se trata de um tributo com nítida vocação nacional, cujo modal deôntico da norma de competência não seria permissivo, mas, sim, obrigatório.

O art. 155, §2º, XII, "g", da CF, determina que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e o Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados. Assim, só seria possível deixar de cobrar o ICMS por meio desta deliberação inicial entre os entes federados.

Parece-nos bastante pertinente a observação, na medida em que tal diferenciação poderia, com a ausência de tributação do ICMS, atrair empresas para determinadas regiões. Isso causaria prejuízo aos demais Estados, gerando uma verdadeira guerra fiscal e afetando o princípio federativo<sup>89</sup>.

No entanto, concordamos com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, e também CRISTINE MENDONÇA<sup>90</sup>, no sentido de que não há como compelir os Estados e o Distrito Federal a instituírem o ICMS apenas diante da relevância no recolhimento do tributo. Neste sentido, a exigência de deliberação de todos os entes federados seria uma forma de compelir o Poder Legislativo a criar o tributo<sup>91</sup>, mas não há uma norma coercitiva pela não instituição do tributo.

Segundo aquele autor, os Estados vizinhos deveriam procurar o Poder Judiciário nas hipóteses em que compreendam existir prejuízo pela não instituição

---

<sup>88</sup> Neste mesmo sentido, ver: MENDONÇA, *Competência Tributária*, p. 293. VIEIRA. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES. Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, p. 624.

<sup>89</sup> Para o autor "não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por 'guerra fiscal'". Em: CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 222-223.

<sup>90</sup> MENDONÇA, *Competência Tributária*, p. 292.

<sup>91</sup> CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 730.

do tributo, solicitando uma reparação pelos prejuízos causados. De todo modo, mesmo resistindo às críticas conferidas à facultatividade, o autor acaba por admitir que existe uma exceção na hipótese da instituição do ICMS.

Em resumo, parece-nos que a competência tributária possui a irrenunciabilidade, incaducabilidade, indelegabilidade e a facultatividade como genuínas características da aptidão para a criação de tributos. Feitos os devidos esclarecimentos, seguiremos nossa análise quanto à competência tributária mediante a compreensão sobre a importância do federalismo brasileiro na repartição das parcelas de poder conferidas às pessoas políticas.

### 2.3 O FEDERALISMO BRASILEIRO E O CAMINHO NA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

Conforme mencionado, falar em competência pressupõe os conceitos de poder, Estado, federação e autonomia, tendo em vista que “essas relações evidenciam a importância do conceito de competência para compreender o que seja o próprio Estado e os seus modos de organização”<sup>92</sup>.

O federalismo significa uma associação, aliança, um pacto entre uma entidade central autônoma e entidades periféricas, sendo todas dotadas de autonomia e relevância por meio de auto-organização. As divisões internas dotadas de autonomia apenas aparecem em âmbito interno, enquanto perante a comunidade internacional é o Estado Federal que representa toda a nação<sup>93</sup>.

FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI<sup>94</sup> explica que a ideia do federalismo surgiu em virtude da complexidade das atividades atribuídas ao Estado e da necessidade de descentralização, especialmente em áreas como a economia, saúde, educação, entre outros. A forma identificada pelo poder público para suprir as referidas demandas deste novo modelo de Estado Social foi a transferência de suas competências, ou seja, dos seus deveres e prerrogativas, por meio da criação de outras entidades.

---

<sup>92</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2001, p. 192.

<sup>93</sup> Trata-se de forma de organização distinta das confederações, em que todos os estados são soberanos, e dos estados unitários, em que não há autonomia aos entes periféricos.

<sup>94</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 30.

Assim, inicialmente, foram distribuídas competências às entidades políticas “dotadas de autonomia legislativa, administrativa, financeira e orçamentária” e, depois, mediante a criação de outras entidades também dotadas de personalidade jurídica própria com autonomia administrativa e financeira, porém, sem autogoverno, as quais seriam as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Diante deste contexto, é com base na autonomia dos entes na repartição interna que se caracteriza uma federação, com recursos próprios para que possam desempenhar suas funções e decisões independentes das vontades dos demais. Caso contrário, as entidades periféricas seriam tão somente extensões das unidades centrais.

A Constituição Federal de 1988 é inaugurada justamente com a declaração de que a República Federativa do Brasil é formada “pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”<sup>95</sup>.

O princípio da federação aparece no art. 60, § 4º, como uma de suas cláusulas intocáveis no texto constitucional, não existindo possibilidade de alteração contrária à federação, de modo que aqui paira o núcleo rígido do texto constitucional.

A repartição de competências em matéria tributária decorre de um modelo de Estado federal, o qual possui diretrizes originárias do direito norte-americano, mais especificamente em razão da formação dos Estados Unidos da América, em 1787, pela união das antigas colônias, inicialmente por meio de uma confederação e, posteriormente, por uma federação, com a manutenção da autonomia dos entes periféricos, mas com um ente político central<sup>96</sup>.

No Brasil, foi em 1891, após a proclamação da República, que o federalismo realmente surgiu na distribuição de competências do texto constitucional baseada na adoção de uma República Federativa.

No entanto, ao contrário da formação centrípeta da federação dos Estados Unidos, em que as treze colônias formaram uma unidade, no Brasil, há uma

---

<sup>95</sup> BRASIL, Constituição (1988). **Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988, Art. 1º.

<sup>96</sup> PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal**. Barueri: Manole, 2004, p. 4–6.

entidade central e Estados dotados de autonomia, com uma formação centrífuga, baseada na união das antigas províncias<sup>97</sup>.

Em outras palavras, a federação corresponde a um pacto/aliança dos entes que, mesmo sem perderem suas personalidades jurídicas e autonomia, concedem a uma entidade central, o Estado Federal (único soberano), certas prerrogativas, como a representação perante Estados estrangeiros.

No Brasil, a República Federativa é formada pela união dos entes políticos em três esferas: (i) a União, em âmbito federal; (ii) os Estados e Distrito Federal (em âmbito estadual); e (iii) os Municípios, por meio do princípio da autonomia conferido pelo próprio texto constitucional, no âmbito municipal.

Especificamente em relação aos Municípios, há dúvidas sobre sua caracterização como ente federado, na medida em que, apesar de estar descrito no art. 1º, não há participação dos Municípios na consolidação da vontade nacional. Ou seja, é vedado aos Municípios legislarem de maneira concorrente à União e aos Estados (art. 24 da CF), cabendo-lhes apenas legislarem sobre matéria própria ou, ainda, suplementar a legislação concorrente quando cabível (art. 30, inciso II da CF)<sup>98</sup>.

Neste sentido, em virtude de não ostentarem todas as características atribuídas à União, aos Estados e ao Distrito Federal, tais quais “a) a repartição constitucional de competências (ou descentralização política constitucional; b) a participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade da ordem jurídica nacional; e c) a possibilidade de autoconstituição (constituições locais)”<sup>99</sup>, autores como JOSÉ ROBERTO VIEIRA E ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>100</sup> não consideram os Municípios como entes federados, mas detentores de certa autonomia perante as demais pessoas políticas.

---

<sup>97</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. Desafios do Federalismo Fiscal. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, v. 2, ano 1, 1998, p. 97.

<sup>98</sup> Diz o artigo 24 que “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre [...]” e o art. 30, inciso II da CF que “Compete aos Municípios: [...] II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”. Em: BRASIL, **Constituição**: República Federativa do Brasil, Artigos 24 e 30.

<sup>99</sup> VIEIRA, José Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito, *Revista de Direito Tributário*, v. 54, 1990, p. 102. No mesmo sentido, ver: CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1078–1079.

<sup>100</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA compreende que os Municípios não integram a federação por não possuírem representantes no Senado, o que faz com que não decidam sobre a Federação Brasileira. Em: CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 182.

Sem embargo, os Municípios gozam de autonomia político-administrativa, prevista pelo próprio texto constitucional<sup>101</sup>. De outros pontos de vista que não jurídicos, como o econômico, por exemplo, há diferenças enormes entre Municípios, Estados, Distrito Federal e União, mas, juridicamente, estão todos em pé de igualdade.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a despeito de os Municípios não integrarem a Federação brasileira, “não são eles entes menores ou meras comunas subordinadas ao controle e à supervisão das unidades federadas ou mesmo da União. São pessoas jurídicas de direito constitucional interno, dotadas de representação política própria”<sup>102</sup>.

Em outras palavras, juridicamente, não há sobreposição de importância entre os entes federados e os Municípios, mas sim, por meio dos princípios da federação e da autonomia dos Municípios, o reconhecimento da isonomia das pessoas políticas, “que se afirma com indestrutível certeza no contexto jurídico brasileiro”<sup>103</sup>.

Com efeito, a despeito dos posicionamentos dos autores que compreendem que os Municípios não compõem a Federação brasileira ou que apenas possuem autonomia em relação às demais pessoas políticas, concordamos com FLÁVIO de AZAMBUJA BERTI, no sentido de que a ausência da participação dos referidos entes municipais no Congresso Nacional não os impedem de serem reconhecidos como verdadeiros entes federados. Para o autor, os Municípios seriam entidades federativas não obrigatórias para a configuração de um Estado Federal, tendo em vista:

- a) a existência de um poder de auto-constituição; b) a existência de competências legislativas próprias; c) o caráter extraordinário da intervenção estadual nos Municípios, configurado pelo rol restrito e expreso de suas hipóteses de cabimento; d) a interpretação sistemática da

---

<sup>101</sup> Neste sentido, o art. 18 “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”; art. 29 “O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos [...]”; art. 30 “Art. 30. Compete aos Municípios [...]”. Em: BRASIL, **Constituição**: República Federativa do Brasil. Artigos 18, 29 e 30.

<sup>102</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 166.

<sup>103</sup> *Ibid.*, p. 167.

ordem constitucional vigente, não sendo admissível prender-se a omissões enunciativas<sup>104</sup>.

Em outras palavras, entendemos serem os Municípios parte da federação brasileira em virtude de possuírem personalidade jurídica própria, autonomia em relação à produção de normas próprias, arrecadação e competências específicas determinadas pelo próprio texto constitucional.

Aliás, sobre a importância da delimitação da competência dos entes federados, explica LUÍS EDUARDO SCHOUERI que, com o estabelecimento de competências privativas às pessoas políticas, que não se sobrepõem, assim como a previsão do repasse de receitas, a Constituição acabou evitando duas problemáticas: (i) a permissão de que dois entes onerem um mesmo fato que revele capacidade contributiva; e (ii) que um ente extrapolasse seu âmbito de competência, onerando toda a suposta capacidade contributiva de um contribuinte, gerando uma tributação confiscatória<sup>105</sup>.

De todo modo, para se compreender as razões pelas quais a Constituição de 1988 divide as referidas competências tributárias entre as pessoas políticas, é preciso entender como as Constituições anteriores tratavam do tema. Assim, por mais que não seja o objetivo do presente trabalho a análise do sistema tributário brasileiro em cada um dos períodos dos textos constitucionais anteriores, descreve-se, brevemente, nas linhas seguintes, alguns apontamentos sobre como tais parcelas de poder foram distribuídas e de que maneira se deu o desenvolvimento para a realidade que vivenciamos<sup>106</sup>.

Em relação à adoção do federalismo brasileiro e à distribuição de diferentes competências tributárias, conforme mencionado, em 1891, surgiu um sistema tributário baseado na igualdade jurídica das pessoas políticas de direito interno, com a discriminação de rendas e confirmação da autonomia financeira dos entes<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 52.

<sup>105</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 106.

<sup>106</sup> Neste mesmo sentido, ver: *Ibid.*, p. 82–113. COSTA, Albices Jorge. **História do direito tributário I e II**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 61–65.

<sup>107</sup> ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 50–51.

A Constituição de 1891<sup>108</sup> estabeleceu os fatos jurídicos tributários aptos a ensejar a tributação pela União (art. 7º, por exemplo, com o imposto de importação) e pelos Estados (art. 9º, por exemplo, sobre a exportação de mercadorias), reconhecendo a autonomia dos Municípios, porém, sem indicar quais seriam os tributos de sua competência. Para GERALDO ATALIBA, neste momento, os Municípios significavam apenas “mera repartição administrativa do Estado, integralmente sujeita a seus desígnios, em matéria financeira”<sup>109</sup>.

A competência residual cabia à União e aos Estados para as hipóteses de fatos distintos aos já previstos anteriormente (art. 12), razão pela qual a União instituiu o imposto sobre vendas, o qual posteriormente seria transformado no ICMS, o imposto sobre o consumo, que mais tarde daria lugar ao IPI, e o imposto de renda<sup>110</sup>.

A Constituição de 1934 também reconheceu competências próprias da União (art. 6º) e dos Estados (art. 7º e 8º), porém, com a expressa indicação de que os Municípios teriam autonomia (art. 13), com a cobrança de tributos próprios, como o imposto predial e territorial urbano. Para HELY LOPES MEIRELLES, houve um renascimento do municipalismo (desde as colônias), conjugado pela consciência de rendas próprias, com o objetivo de outorgar aos Municípios autonomia e progresso material<sup>111</sup>.

Inclusive, foi na Constituição de 1934 que aos Estados foi concedida a competência para a cobrança do imposto sobre vendas e consignações, que, futuramente, seria substituído pelo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS<sup>112</sup>.

De todo modo, a União ainda permaneceu com a competência para a tributação do consumo de “quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor

---

<sup>108</sup> A distribuição de competências só ocorreu em 1891, tendo em vista que a CF anterior, de 1824, só previa a existência de províncias não dotadas de autonomia e cuja administração cabia a determinados presidentes nomeados, com a divisão de receitas entre o erário nacional e as câmaras municipais. Em: COSTA, *História do direito tributário I e II*, p. 62–63. Com o advento do Ato Adicional de 1834, foi estabelecida autonomia às Províncias, ainda sem a distribuição de competências. Em: ATALIBA, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 46. Com a Lei nº 99 de 1835, há definição de separação de receitas entre Império e províncias, desde que sem prejuízo ao poder central.

<sup>109</sup> ATALIBA, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 56.

<sup>110</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 75.

<sup>111</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 40.

<sup>112</sup> FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 31.

de explosão”, que era de competência dos Estados e que só foi excluída no texto da Constituição de 1937.

No que toca à competência residual, o Constituinte a conferiu aos Estados e à União, de forma concorrente (art. 10, VII), dando, porém, preferência à União nos casos em que fosse perceptível a bitributação (art. 11). Ou seja, “se a União criasse um tributo no campo da competência residual, os Estados não poderiam instituir tributo equivalente<sup>113</sup>”.

Não existiram significativas alterações na CF de 1937, mantendo-se, de modo geral, as materialidades até então existentes e que começaram a ganhar contornos de uma identidade no sistema tributário nacional.

A Constituição de 1946 alterou a competência da União, que passou a poder tributar “importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza e energia elétrica”, mantendo a possibilidade de cobrança do imposto sobre a importação e consumo de mercadorias.

O imposto sobre a propriedade territorial rural passou a ser de competência da União e o imposto sobre a transmissão de propriedade imóvel *inter vivos* e sobre indústrias e profissões (e que daria origem ao ISS), que eram igualmente de competência dos Estados, passaram a fazer parte do rol de tributos de competência dos Municípios.

Aos Municípios, manteve-se a competência para tributarem o imposto sobre a propriedade predial territorial urbana, licenças e diversões públicas, e foi conferida a possibilidade de tributarem o imposto sobre *atos de sua economia ou assuntos de sua competência* (art. 29, inciso VII).

A Constituição de 1946 também previu a possibilidade de que os entes federativos passassem a instituir a contribuição de melhoria e taxas, no artigo 30, incisos I e II<sup>114</sup>, e a questionável cobrança “sobre quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços” (art. 30, inciso III).

Em relação à competência residual, esta cabia aos Estados e à União, sendo que, nos casos de bitributação, caberia a esta última a manutenção do imposto, excluindo o estadual.

---

<sup>113</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 266.

<sup>114</sup> FEITOSA, O conflito de competência entre o ICMS e o ISS, p. 33.



Com a Emenda nº 18/65 e a criação da Lei nº 5.172/1966, que mais tarde teria o status de Lei Complementar (Código Tributário Nacional), inúmeras alterações ocorreram na sistemática tributária, em especial a classificação tripartida dos tributos, entre impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Os empréstimos compulsórios foram conferidos à competência da União, assim como os impostos sobre a importação e a exportação (art. 7º da EC 18/65), o imposto sobre a propriedade territorial rural, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 8º), o imposto sobre produtos industrializados (art. 11), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, e o imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza específica municipal (art.14).

Importante destacar que os impostos especiais foram igualmente computados na competência federal, em razão de setores econômicos específicos do país, como combustíveis, lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, energia elétrica e minerais (art. 16). Na mesma seção, indicou-se o imposto extraordinário de guerra (art. 17).

Na competência estadual foram inseridos o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, e de direitos sobre imóveis (art. 9º), bem como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores (art. 12).

Na competência aos Municípios foi mantido o imposto da propriedade predial e territorial urbana, além do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência da União e dos Estados, cabendo à Lei Complementar as definições quanto aos critérios de distinções (art. 15 e parágrafo único).

Em relação às taxas e as contribuições de melhoria, a EC nº 18/65 indicou a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para definirem a cobrança dos tributos.

Verificamos, por fim, a preocupação do Constituinte na definição da repartição de receitas entre os entes federados, com a definição da transferência de recursos da União para Estados, Distrito Federal e Municípios, previstas nos artigos 20 a 24.

Indo adiante, a Constituição de 1967 não inovou no rol de tributos na competência de cada um dos entes tributantes, mas estabeleceu importantes inovações nas normas gerais para a criação de tributos.

Trata-se da definição do importante papel da Lei Complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário, conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regular as limitações constitucionais ao poder tributário (art. 19, §1º da CF/67). Especificamente em relação a esta importante inovação legislativa, discorreremos acerca da nossa opinião quanto à interpretação do papel da Lei Complementar em tópico próprio.

A Constituição de 1967 também inovou na determinação da competência residual da União para criação de impostos, desde que com base de cálculo e fato gerador distintos aos impostos até então existentes, assim como pela possibilidade de transferência da referida aptidão aos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 19, §6º da CF/67). Por fim, o texto constitucional definiu a transferência da receita arrecadada pelos Estados, por meio do então imposto sobre circulação de mercadorias, aos Municípios (art. 24, §7 da CF/67).

A Emenda Constitucional nº 1 de 1969 não chegou a alterar as competências das pessoas políticas, mas, sim, a ampliar a aptidão da União para instituir contribuições pela intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais (art. 21, §2º, inciso I da EC nº1/69).

Após as referidas alterações legislativas, definiu-se a atual estrutura das competências tributárias que conhecemos com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que, em termos práticos, não procurou inovar na busca de novos fatos signos presuntivos de riqueza para novos tributos, mas tão somente redistribuir os existentes.

Inclusive, com o novo texto constitucional a autonomia dos Municípios se consolidou, mediante o recebimento de uma parcela maior do produto arrecadado pela União e Estados.

Aos Estados e Distrito Federal ampliou-se a competência do ICM, agora também com o S, no sentido da competência para tributar operações, não apenas relacionadas aos combustíveis, minerais, lubrificantes, energia elétrica, mas também dos serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (anteriormente submetidos à tributação federal). Em relação à competência residual, coube, a partir deste momento, à União, sem qualquer espécie de delegação, por meio da lei complementar, a criação de impostos não previstos originalmente no texto constitucional, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo já existentes.

Resta claro que o Brasil faz parte de um federalismo do tipo cooperativo, no qual os entes federados devem trabalhar de forma harmoniosa, em conjunto com um governo central, para o desenvolvimento da nação. Trata-se de uma aliança baseada em um princípio de solidariedade.

A adoção do federalismo na distribuição das competências em matéria tributária, mais do que o protagonismo do princípio do federalismo, conforme já ressaltado, decorre da isonomia entre os entes tributantes. Daí a razão para a previsão constitucional da imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'a' do texto constitucional<sup>115</sup>. Afinal de contas, o que existem são faixas próprias de competência, mas não hierarquia entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

É também a conclusão de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, para quem “no Sistema Constitucional Brasileiro, há hierarquia entre os instrumentos introdutórios de normas jurídicas, o que não ocorre, destarte, em relação às pessoas políticas de direito público em um estado federativo, como é o brasileiro”<sup>116</sup>.

No entanto, é preciso destacar que a Constituição Federal de 1988, ao descentralizar os recursos da União, o fez por meio da ampliação das competências dos demais entes federativos. O resultado, a despeito do aumento das parcelas de competências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, foi o aumento de esforços da União para a arrecadação de tributos que não estavam sujeitos às partilhas obrigatórias<sup>117</sup>.

Esse movimento prejudica os demais entes que recebem as repartições de parcela das receitas auferidas pela União, o que afeta a segurança jurídica nas imposições tributárias baseadas no interesse da arrecadação dos Municípios e Estados<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Neste sentido, prevê o texto constitucional: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

<sup>116</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e Princípios Constitucionais Tributários**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 140.

<sup>117</sup> SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 112, 2005, p. 21.

<sup>118</sup> SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 285–302.

## 2.4 O FEDERALISMO BRASILEIRO E A REPARTIÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

Dizemos ser rígido o sistema constitucional brasileiro especialmente em virtude da precisão na delimitação de competências tributárias. Afinal de contas, o legislador infraconstitucional não é livre para escolher os fatos jurídicos tributáveis.

No entanto, a demarcação precisa na distribuição de competências não é suficiente para superar as lacunas nas divisas entre as competências tributárias das pessoas políticas de direito público, em especial nas situações em que há confusão nos critérios materiais estabelecidos pelo texto constitucional.

MAURINE MORGAN PIMENTAL FEITOSA bem observa que, a despeito de a Constituição Federal felizmente inovar em relação ao regime de imunidades e princípios, como da legalidade, anterioridade, isonomia e a vedação da cobrança de tributo com efeito confiscatório, “o mesmo não se pode afirmar em relação ao sistema de divisão de competências”, pois “[...] a novel ordem constitucional aprofundou incongruências outrora existentes, potencializando conflitos entre os entes federativos”<sup>119</sup>.

Concordamos com a referida autora neste ponto, na medida em que o texto constitucional estabeleceu a conflituosa tripartição de competências em relação aos tributos sobre o consumo e que é a base para a problemática indicada no presente estudo.

Isso porque, ao contrário do modelo europeu do IVA (imposto sobre o valor agregado), e em países como a Austrália e o Canadá, em que um único tributo possui uma base ampla de tributação, com incidência sobre todas as modalidades de bens e prestações de serviços, no Brasil, não há único imposto, mas, sim, a partilha de parcelas de tributação sobre consumo entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim, conferiu-se à União a competência para a instituição do imposto sobre produtos industrializados (IPI – art. 153, inciso IV da CF/88), aos Estados e Distrito Federal o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS

---

<sup>119</sup> FEITOSA, O conflito de competência entre o ICMS e o ISS, p. 41.

– art. 155, inciso II da CF/88), e aos Municípios, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS – art. 156, inciso III da CF/88).

Especificamente em relação ao ICMS e ao ISS, conforme dito, os tributos foram instituídos com base na existência do IVA, imposto sobre o valor agregado, instaurado em 1962 em países como Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo para uma harmonização e consolidação da legislação tributária de tais regiões, e cujo critério material eram “as transmissões de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso”<sup>120</sup>.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>121</sup> explica que, em sua origem, tratava-se de imposto com o objetivo de tributar as vendas de bens com substância material e serviços, cuja lista anexa elencava a “cessão de bem imaterial” e a “execução de trabalho relacionado com um bem imaterial” como hipóteses de prestação de serviços.

Especificamente em relação à incidência do imposto sobre o valor agregado nas prestações de serviço, o autor destaca que o conceito adotado seria o de “bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço [...] fruto do esforço humano aplicado à produção”<sup>122</sup>, como locações, cessões de direito ou trabalho humano.

Conforme já mencionado, na experiência brasileira, antes da criação do ISS e do ICMS, existiam ao menos três possíveis impostos: (i) imposto sobre transações, de competência dos Estados (hospedagens, locações, construção civil, entre outros); (ii) imposto de indústria e profissões, de competência municipal, pelo exercício de atividade lucrativa; (iii) imposto de diversões públicas, de competência igualmente municipal.

No entanto, foi em 1965, com a reforma tributária, que o professor CARL SHOUP, integrante da comissão que criou o IVA, veio ao Brasil, opinando que as autoridades competentes adotassem um tributo sobre o valor agregado no lugar de um tributo cumulativo<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: [s.n.], 1984, p. 20–22.

<sup>121</sup> *Ibid*, p. 24–25.

<sup>122</sup> *Ibid*, p. 41.

<sup>123</sup> *Ibid*, p. 46–47.

Foi a partir deste momento que se instaurou uma comissão especial com a responsabilidade de elaboração de uma reforma tributária, com a participação de relevantes nomes como GILBERTO ULHOA CANTO e RUBENS GOMES DE SOUZA, cujo resultado foi a criação do antigo ICM, de competência dos Estados, e o ISS aos Municípios pela já mencionada Emenda nº 18 de 1965.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>124</sup> destaca que a existência dos dois tributos acarretou a necessidade da edição de legislações complementares para delimitar o campo de incidência da competência de cada um dos entes, sendo, todavia, sempre relacionado ao próprio texto constitucional.

Na sequência, com a Constituição de 1967, o texto constitucional estabeleceu que caberia à Lei Complementar a definição quanto à extensão dos serviços de qualquer natureza, razão pela qual foi posteriormente editado o Decreto-lei nº 406 de 1968.

O Decreto estabeleceu que estariam sujeitas ao ISS as atividades indicadas em lista própria, e ao antigo ICM as atividades não listadas que envolvessem o fornecimento de mercadoria.

Na sequência, foram publicados outros dois Decretos, o nº834 de 1869 e nº 932 de 1969, com novas tratativas acerca do conflito de competências entre os impostos e o aumento do rol de serviços.

Por fim, a Emenda nº 1 de 1969 e o próprio texto constitucional de 1988 continuaram prevendo a competência dos Municípios para a cobrança do ISS, determinando à legislação complementar a função de listar os serviços sujeitos à tributação (Decreto-Lei 406/68 e posteriormente Lei Complementar 116 de 2003).

Neste ponto, cabe destacar que o texto constitucional não definiu expressamente quais seriam os critérios para distinção das parcelas de competência de cada uma das pessoas políticas, em especial em virtude de critérios materiais semelhantes, como os serviços no âmbito estadual e municipal, por exemplo. Ficaram a cargo do intérprete da norma, e por vezes à definição ampliada do legislador ordinário infraconstitucional, as considerações acerca do campo de incidência de cada um dos entes tributantes.

Como consequência desta indefinição, surgiram inúmeros questionamentos a respeito das particularidades da tributação de cada um dos entes e das limitações

---

<sup>124</sup> *Ibid*, p. 54–55.

impostas em razão do conflito de competências nos seus respectivos âmbitos de incidência tributária, incorrendo em verdadeira competição fiscal entre as próprias pessoas de direito público.

Atualmente, a Constituição Federal estabelece que cabe aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (inciso II do art. 155). O §2º, inciso IX, alínea “b”, ainda dispõe que o imposto incidirá “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”<sup>125</sup>.

De maneira semelhante, aos Municípios coube a instituição e exigência dos tributos sobre “serviços de qualquer natureza” não compreendidos na competência descrita no inciso II (dos Estados e Distrito Federal) e definidos em lei complementar.

Assim, a despeito de a legítima intenção do Constituinte em privilegiar cada um dos entes federados, o modelo está suscetível a potenciais conflitos, ocasionando a chamada guerra fiscal<sup>126</sup>.

Temas como industrialização sob encomenda, serviços de comunicação, publicidade e, especificamente em relação à presente abordagem, tributos incidentes sobre novas tecnologias, são apenas exemplos das diferentes discussões em razão da sistemática brasileira de tributação sobre o consumo.

Todas as discussões partem da problemática da “necessidade de estabelecer regras para evitar a interposição de incidência entre esses impostos, a multiplicidade de legislações e a impossibilidade de estabelecer a compensação de créditos entre esses impostos”<sup>127</sup>, o que, conseqüentemente, pode resultar na ineficiência da estrutura proposta para a tributação do consumo no Brasil.

Conforme mencionamos, as novas realidades sociais e o desenvolvimento tecnológico não aguardam as possíveis definições quanto à natureza de suas

---

<sup>125</sup> BRASIL, **Constituição**: República Federativa do Brasil.

<sup>126</sup> Neste ponto, importa destacar que a expressão guerra fiscal, ou o próprio conflito de competência, será utilizada ao longo do presente trabalho de maneira extremamente ampla, como o conflito entre as pessoas de direito público na arrecadação de tributos para fazer frente às despesas públicas. Ou seja, trata-se de expressão utilizada sob a ótica da tributação brasileira, e não internacional.

<sup>127</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 31.

transações, de modo que é extremamente importante o estudo científico aprofundado acerca da repartição das competências tributárias e os limites quanto ao alcance destes institutos para a regulação de novas experiências nas condutas humanas.

No entanto, tão importante quanto à análise acerca das parcelas de poder conferidas às pessoas políticas é a delimitação quanto ao processo de criação dos tributos, tema ao qual nos dedicaremos no tópico a seguir.

## 2.5 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL CRIA TRIBUTOS?

Já dissemos oportunamente que a norma de competência serve de parâmetro para a criação de tributos pelas pessoas jurídicas de direito público interno, sendo, portanto, uma norma de estrutura.

Dissemos também que a norma de competência consiste na atribuição de parcelas de poder para a criação, em caráter geral e abstrato, de tributos por meio do exercício legislativo. Trata-se, pois, de norma destinada ao próprio legislador, que fica autorizado a instituir, abstratamente, o tributo.

Ao realizar uma analogia das regras de estrutura com as de gramática, PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que as normas de competência “determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas”<sup>128</sup>.

Ou seja, seria o que o autor denomina de “gramática jurídica”, pois as normas de estrutura estabelecem como outras normas, as de condutas, serão criadas, modificadas ou extintas dentro de um sistema jurídico.

Neste sentido, somente por meio do exercício legislativo, com a descrição de todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, é que se poderia afirmar existir verdadeira criação de tributos.

---

<sup>128</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 153. Neste mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem “[...] a competência tributária está situada no plano de atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo”. Em: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 35.



No entanto, parece-nos importante destacar a visão capitaneada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, e seguida por AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>129</sup> e JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>130</sup>, no sentido de que o processo de criação de tributos seria iniciado pelo próprio texto constitucional, e não apenas no âmbito infraconstitucional.

Para tal corrente doutrinária, a própria definição constitucional quanto à competência é uma produção do direito que inicia a criação do tributo. Sendo assim, a norma seria uma inovação na ordem jurídica e a própria execução do comando constitucional, de modo que se pode afirmar que a Constituição cria tributos.

A premissa de que a norma constitucional é ao mesmo tempo criação e aplicação do direito decorre da interpretação dos estudos propostos por HANS KELSEN, para quem “todo ato criador de Direito deve ser um ato aplicador de Direito”<sup>131</sup>.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES analisa o direito tributário a partir de uma visão sistemática e dinâmica do ordenamento jurídico, sustentando que toda regra produzida acaba encontrando validade no próprio texto constitucional, de modo que “o tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente, embora a estruturação postule a superveniência da legislação integrativa”<sup>132</sup>. Há, pois, um processo de concreção e especificidade na criação de normas inferiores individualizadas, porém, baseadas nas que lhe são superiores.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA explica que a Constituição Federal não finaliza a criação dos tributos, mas inicia o respectivo processo pela distribuição de parcelas de poderes às pessoas de direito público, com a outorga de competências<sup>133</sup>.

Afinal de contas, já dissemos que o direito tributário faz parte de um sistema eminentemente constitucional, na medida em que é possível identificar tratamento

---

<sup>129</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 34–35.

<sup>130</sup> Neste ponto, importa destacar que JOSÉ ROBERTO VIEIRA compreendia, inicialmente, que o texto constitucional, de fato, não iniciava o processo de criação de tributos, mas tão somente a outorga de parcelas de poderes às pessoas políticas. No entanto, foi em seu trabalho “E, afinal, a Constituição cria tributos!” que o autor começa a abordar sua concordância com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, no sentido de que o processo de criação de inicia na própria Constituição Federal. Em: VIEIRA, E, *afinal, a Constituição cria tributos!* In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**, p. 631–632.

<sup>131</sup> KELSEN, *Teoria pura do direito*, p. 262.

<sup>132</sup> BORGES, José Souto Maior. A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços. **Revista Brasileira de Tributação e Economia**, v. 10, p. 26, 1976, p. 26.

<sup>133</sup> VIEIRA, E, *afinal, a Constituição cria tributos!* In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**, p. 637.

extenso quanto aos elementos dispostos na competência de cada um dos entes tributantes na própria Constituição Federal, a exemplo dos critérios materiais do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) que serão objeto de uma análise pormenorizada nas linhas subsequentes deste trabalho.

Daí a razão da ponderação de GERALDO ATALIBA<sup>134</sup>, no sentido de que há uma esfera extremamente limitada outorgada ao legislador ordinário em matéria tributária, pois o sistema é todo moldado pelo próprio Constituinte.

PAULO DE BARROS CARVALHO, mesmo reconhecendo o extenso tratamento dado ao direito tributário no texto constitucional, procurou rebater e criticar o posicionamento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, afirmando que:

(...) se atinarmos à circunstância de que as chamadas normas individuais se compõem na conformidade de outras regras que lhes são superiores, e estas em outras, sempre na procura do abrigo final, situado no ápice da pirâmide, verificaremos, por certo, que a sentença judicial só será válida se mantiver consonância com um ou mais dos supremos mandamentos inscritos na Constituição. Isso não significa asseverar que é o legislador constitucional que cria a sentença<sup>135</sup>.

Em outras palavras, a crítica é construída a partir da analogia de que as sentenças, a despeito de buscarem validade igualmente no texto constitucional, não justificariam a conclusão de que o próprio legislador constitucional cria tributos. Afinal de contas, todas as normas individuais acabam identificando no texto constitucional, como norma fundamental, o seu fundamento de validade.

A despeito do posicionamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>136</sup> que, em resposta à crítica posta, acredita que o próprio texto constitucional determina os órgãos responsáveis pela produção do direito e o procedimento para a criação do tributo, inclusive em relação às sentenças, parece-nos que a mera existência da norma de competência não justificaria a afirmação de que o próprio texto constitucional cria tributos.

---

<sup>134</sup> ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 18.

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz de incidência do ICMS**, [s.l.]: Saraiva, 1988, p. 20.

<sup>136</sup> VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**, p. 635–637.

Até mesmo porque antes do exercício legislativo, conforme esclarecemos em linhas anteriores, existe apenas uma faculdade da pessoa política em exercer a parcela do poder que lhe foi conferida para a cobrança de determinado tributo.

Poderíamos citar neste caso como exemplos de tal conclusão, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no art. 153, inciso VII da CF e os Impostos Residuais, nos termos do art. 154, inciso I. Inclusive, em relação à competência residual, o próprio texto constitucional indica que a União possui a prerrogativa de “instituir” o referido tributo, ou seja, de criar, em abstrato, a referida cobrança.

Neste caso, parece-nos forçoso concluir que o IGF já foi criado apenas pela parcela de poder conferida à União para sua instituição e ainda mais difícil sustentar que os impostos residuais, que sequer possuem materialidades prévias conhecidas, foram criados pelo texto constitucional.

Por fim, destacamos, ainda, interessante posicionamento de DAYANA DE CARVALHO UHDRE<sup>137</sup>, para quem a própria estrutura da norma de competência tributária reclama, por vezes, a complementação semântica de algum de seus critérios presentes no consequente da norma de estrutura. Trata-se, justamente, do papel da lei complementar, com as limitações formais e materiais para a incidência tributária.

Dito de outra forma, nem sempre o próprio texto constitucional trará todo o respaldo para a construção da norma de competência, sendo preciso a análise infraconstitucional, em razão da criação de leis complementares.

Trata-se do objeto do nosso próximo tópico, em que abordaremos justamente o papel da lei complementar em matéria de direito tributário, em especial em relação a sua importante função na solução de conflitos de competência.

## 2.6 A LEI COMPLEMENTAR E OS POSSÍVEIS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

Consoante dito acima, a competência tributária é a habilitação dada constitucionalmente às pessoas de direito público para a instituição de tributos por meio do exercício legislativo.

Quando o Constituinte originário outorgou aos entes políticos a autonomia política e financeira para expedição de novas regras, o fez de maneira bastante

---

<sup>137</sup> UHDRE, **Competência Tributária: Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária**, p. 183–186.

minuciosa em relação aos critérios materiais dos tributos, definindo, inclusive, a atuação e a liberdade do legislador em âmbito infraconstitucional.

Ciente das possíveis contradições hermenêuticas das próprias competências tributárias, o legislador constituinte elegeu veículo específico para dirimir tais controvérsias.

Dito de outra maneira, o tema da competência tributária perpassa, necessariamente, pela análise quanto à função da lei complementar, prevista no art. 59, inciso II da Constituição Federal<sup>138</sup>, e as diretrizes às pessoas de direito público quando da instituição de tributos. Trata-se de veículo introdutor que detém características especiais, com um quórum de votação que exige maioria absoluta<sup>139</sup>.

É neste sentido que se insere o papel da lei complementar para tratar de assuntos para os quais a Constituição Federal pediu complementação<sup>140</sup>, ou seja, nas situações em que o texto constitucional conferiu espaço à legislação infraconstitucional de modo a explicar ou explicitar temas previamente abordados pelo Constituinte originário.

Assim, a despeito de o texto constitucional ter observado de maneira precisa as competências das pessoas políticas, procurou-se observar a existência de um instrumento que permita o reequilíbrio de eventuais inconformidades nesta organização original<sup>141</sup>.

Obviamente, dado o ciclo de positivação das normas do ordenamento, a prerrogativa conferida à legislação complementar possui subordinação ao texto constitucional, não permitindo alterações nos sentidos conferidos originalmente aos tributos, como, por exemplo, aos seus critérios materiais, ou estabelecimento de disposições contrárias ao princípio da federação.

---

<sup>138</sup> BRASIL, **Constituição**: República Federativa do Brasil, Art. 59, inciso II. Art. 59. "O processo legislativo compreende a elaboração de: (...)II - leis complementares".

<sup>139</sup> BRASIL, **Constituição**: República Federativa do Brasil. Neste sentido, prescrevem os artigos 62, §1º, inciso III, e 68, §1º, com a proibição de medidas provisórias e leis delegadas que discorram de matéria reservada à lei complementar.

<sup>140</sup> Dada à limitação ao exercício legislativo em âmbito infraconstitucional, o quórum para aprovação da lei complementar é um quórum mais rigoroso do que para a lei ordinária, pois é de maioria absoluta. Neste sentido, dispõe o art. 69 da Constituição Federal: Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta. Importante destacar, também, que não estamos a tratar de lei complementar federal, prevista nos itens 148 e 154 da CF/88, a exemplo da criação dos impostos residuais, mas sim veículo em caráter nacional, que serve de fundamento para a elaboração de outros instrumentos.

<sup>141</sup> MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 117.

O contrário significaria apenas conceder excessiva margem de discricionariedade aos legisladores infraconstitucionais, pondo em risco o próprio sistema constitucional tributário<sup>142</sup>.

Assim, cabe à lei complementar estipular, com maior precisão, as situações fronteiriças entre os tributos, complementando as significações atribuídas aos signos empregados pela Constituição e delineando as materialidades já empregadas.

Afinal, fosse possível delimitar precisamente as fronteiras entre as competências, não teria sido necessário ao contribuinte determinar, precisamente na CF de 1967, em seu art. 19, §1º, o papel conferido à lei complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular limitações ao poder de tributar.

O texto constitucional, em seu artigo 146, atribuiu à lei complementar as mesmas funções, quais sejam: (i) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária pelas pessoas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iii) estabelecer as normas gerais em matéria tributária.

O referido texto constitucional deu origem à distinção doutrinária entre as correntes dicotômicas e tricotômicas quanto às funções da lei complementar. Aquelas, baseadas no inciso III do art. 146 da Constituição Federal, preveem a existência de apenas uma função, a de estabelecer normas gerais, ora para dispor acerca do conflito de competências, ora para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Estas, por sua vez, admitem a existência de três funções, com características individualizadas<sup>143</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO explica que a teoria dicotômica decorre de uma facção doutrinária que não se limitava à feição gramatical do texto, mas que, antes de tudo, procurava “analisá-lo em confronto com as grandes diretrizes do sistema, para obter uma compreensão que pretendia ser coerente e harmônica”<sup>144</sup>, desapegada dos símbolos linguísticos em virtude de uma interpretação sistemática diante dos princípios da federação e autonomia dos Municípios.

<sup>142</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. O Código Tributário Nacional e as Normas Gerais de Direito Tributário. In: Eurico Marcos Diniz de Santi; Daniel Monteiro Peixoto; Vanessa Rahal Canado. (Org.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 328–329.

<sup>143</sup> Neste sentido, ver: RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Lei Complementar em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva e ELALI, André (Coord.). **Elementos Atuais de Direito Tributário: Estudos e Conferências**. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 365–390.

<sup>144</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 204–205.

Ou seja, os adeptos da corrente dicotômica, a partir de uma interpretação sistemática da CF<sup>145</sup>, compreendem que há uma carga valorativa superior ao princípio da federação, estando o inciso III subordinado aos anteriores<sup>146</sup>.

Já para a teoria tricotômica, o inciso III do art. 146 do CTN não fere o princípio da autonomia entre as pessoas políticas, pois todos os incisos estariam conectados em uma relação de coordenação, por meio de uma interpretação literal do texto constitucional.

Ainda sobre a discussão acerca da limitação das funções da lei complementar, destacamos a opinião de TERCIO SAMPAIO FERRAZ<sup>147</sup>, no sentido de que as normas gerais em matéria tributária possuem a função-certeza e função-igualdade.

A função-certeza, condizente com a teoria tricotômica, consiste na função de a lei complementar atribuir a tipificação genérica de alguns conteúdos quando da edição de leis tributárias federais, estaduais e municipais. Ou seja, conferindo segurança semântica ao ordenamento jurídico. Já a função-igualdade, vinculada à teoria dicotômica, confere uma unidade de competência para o tratamento isonômico das pessoas políticas.

A despeito das referidas divergências doutrinárias, passaremos à análise individualizada das disposições veiculadas nos incisos do art. 146.

A primeira grande função da lei complementar é a de dispor sobre conflitos de competência nos casos em que há certa dúvida sobre a outorga de parcela do poder conferido à União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios em relação a certo tributo. Ou seja, no que tange à pessoa política competente para a instituição e cobrança do tributo em questão.

---

<sup>145</sup> Além de PAULO DE BARROS CARVALHO e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, advogam neste sentido: CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 898. VIEIRA, José Roberto. Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord.). *50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 698., entre outros.

<sup>146</sup> Neste mesmo sentido, afirma AURORA TOMAZINI DE CARVALHO que “a diferença interpretativa ocorre, porque aqueles que trabalham com a corrente dicotômica atribuem maior carga valorativa ao princípio da autonomia, colocando-o num patamar hierarquicamente superior à construção significativa do art. 146 da CF, nula relação de subordinação entre normas, Já os adeptos da corrente tricotômica interpretam conjuntamente tais dispositivos, estabelecendo entre eles uma relação de coordenação”. Em: CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 268–269.

<sup>147</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v. 5, n. 17/18, 1981, p. 5–6.

Como exemplo, citam-se as operações com o fornecimento de alimentação em restaurantes e lanchonetes. Pede-se um prato e ele é preparado individualmente ao cliente em questão, seria possível afirmar a aquisição de uma mercadoria, sujeita ao campo de incidência do ICMS? Ou o restaurante estaria prestando um serviço e, por isso, essa operação se sujeitaria ao campo de incidência do ISS?

O que estabelece a Lei Complementar nº 116/03, justamente em decorrência do aparente conflito de competência mencionado, é que o fornecimento da alimentação, neste caso, seria uma operação envolvendo uma mercadoria e, portanto, sujeita ao ICMS<sup>148</sup>.

A segunda função da lei complementar em matéria tributária é regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. As limitações constitucionais, segundo o artigo 150 da Constituição Federal, são de dois tipos: os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias. Neste sentido, qualquer norma que venha regular princípio ou imunidade será, necessariamente, veiculada por uma lei complementar. Por exemplo, as imunidades dos partidos políticos, instituições de educação e assistência social.

A terceira função da lei complementar é estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tais como definição de base de cálculo, contribuintes e prescrição. Diante de uma primeira leitura do enunciado, praticamente tudo que faz parte do Direito Tributário estaria contido neste inciso<sup>149</sup>. É dizer, que assunto poderia escapar de tamanha amplitude?

---

<sup>148</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003: dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Item 17.11 da lista anexa. **Diário Oficial de União**. Brasília, DF, 31 de julho de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2019.

<sup>149</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA sintetiza tal espanto ao afirmar que "Trata-se, desse modo, de conceito altamente impreciso e nebuloso, instaurador de insegurança e facilitador de incursões espúrias nas competências tributárias das esferas de governo, já rigidamente traçadas pelo legislador da Constituição, numa perene e intolerável ameaça de invasão das mesmas competências e de desrespeito a tão caros princípios constitucionais como os acima enunciados". Os princípios mencionados pelo autor seriam o Princípio da Federação, o Princípio da Autonomia Municipal e o Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais. Em: VIEIRA, Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord.). **50 anos do código tributário nacional**, p. 696.

A resposta ao questionamento é justamente a razão pela qual nos filiamos à parcela da doutrina<sup>150</sup> que compreende existir apenas uma única função atribuída à lei complementar, a de estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário (inciso III), sempre em vias de dispor acerca do conflito de competências ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>151</sup>.

Afinal, como bem destaca BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “a corrente dicotômica é, pois, a que de fato realiza os ideais do Estado Democrático de Direito, já que impede a União, enquanto nação brasileira, sob a justificativa de editar normas de direito tributário [...] afrontar a repartição constitucional de competências”<sup>152</sup>.

Há, portanto, um aperfeiçoamento do texto constitucional, não sendo permitido às leis complementares qualquer aumento ou supressão das competências tributárias e dos critérios materiais conferidos na instauração das faixas de parcelas de poder originárias. Ao se afirmar o contrário, ou seja, defender que cabe à legislação complementar produzir livremente regras jurídicas que permeiam as competências outorgadas às pessoas políticas, ainda que sob o pretexto da produção de normas gerais em conformidade com o art. 146, “estar-se-ia trincando o postulado federativo, encarnado, juridicamente, na autonomia recíproca

---

<sup>150</sup> BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 213, 2013, p. 54–55. Neste mesmo sentido, discorre JOSÉ ROBERTO VIERIA que “Diante da infundável querela doutrinária acerca de lei complementar tributária, que se arrasta há décadas, já tivemos oportunidade de, entre as correntes tricotômica e dicotômica, optar por esta última, embora preferindo denominá-las ‘unifuncional’, uma vez que sua única função é a de estabelecer normas gerais de Direito Tributário, que, por sua vez, têm três finalidades: dispor sobre conflitos ‘de competência’ e regular limitações da competência tributária (Constituição, artigo 146, I, II e III, a e b), bem como realizar alguns objetivos específicos (art. 146, III, c e d, e parágrafo único)”. VIEIRA, José Roberto. O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPIXISS: óculos para macacos, *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*, p. 15.

<sup>151</sup> Mantemos a referida opinião mesmo diante do conhecimento da decisão do Supremo Tribunal Federal nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 556664, 559882, 559943 e 560626, os quais consistiram na declaração de inconstitucionalidade de artigos da lei previdenciária que fixava o prazo de 10 (dez) anos para as contribuições à Seguridade Social. O STF decidiu que normas gerais tributárias poderiam dispor sobre decadência e prescrição, segundo a teoria tricotômica. Continuamos com o nosso pensamento em razão do objetivo inicial do presente trabalho, ou seja, a elaboração de um estudo científico que não está vinculado às decisões, não raras as vezes equivocadas do Poder Judiciário.

<sup>152</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre Serviços - Critério Espacial - A questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Pres.); BINI DE OLIVEIRA, Ariane; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (Coord.). *Tributação: Democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 160.



da União e dos Estados, sob o pálide da Constituição”, bem como as prerrogativas outorgadas aos Municípios<sup>153</sup>.

Importante destacar que existem temas, a exemplo da necessidade de lei complementar para dispor acerca do ITCMD (imposto sobre transmissão causa mortis e doação), sobre os quais, embora o texto constitucional estabeleça a necessidade de edição de lei complementar, até hoje tal normativa permanece inexistente (art. 155, inciso I, §1º, III da CF).

Por fim, importa-nos discorrer acerca da hierarquia semântica das leis complementares em detrimento aos demais veículos introdutores no ordenamento jurídico. A distinção é importante em virtude da discussão que trataremos adiante do papel dos convênios para a definição de normas gerais para a cobrança do ICMS.

A hierarquia semântica se desdobra em dois aspectos: formal, em relação aos procedimentos de forma, e material, quando a regra subordinante discorrer acerca do conteúdo de significação da norma inferior<sup>154</sup>.

O aspecto formal decorre de todos os procedimentos vinculados à própria produção normativa, como a propositura, alterações ou modificações de leis. A previsão do art. 59 da CF confirma justamente esta premissa, ao indicar que “lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

Já no aspecto material, analisa-se o fato de a “norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor”<sup>155</sup>. Por exemplo, a lei complementar definirá as regras acerca da solução de possíveis conflitos de competência que, por sua vez, deverão ser seguidas pelo legislador ordinário.

---

<sup>153</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 206.

<sup>154</sup> Parece-nos importante que há divergência em relação à hierarquia da Lei Complementar para os demais veículos introdutores. DAYANA DE CARVALHO UHDRE compreende que “apenas o aspecto formal (procedimento estabelecido em lei e sujeito de direito competente), é o caracter identificador dessa espécie legislativa: a materialidade veiculada nos diplomas legais não apresenta qualquer peculiaridade apta a identificá-los enquanto lei complementar. É dizer, uma mesma matéria pode ser veiculada tanto por lei complementar quanto ordinária, de modo que a identificação de um ou outro instrumento legislativo perpassa, necessariamente, pela análise do procedimento formal do qual oriundos”. Em: UHDRE, **Competência Tributária: Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária**, p. 82–83. No mesmo sentido, destaca LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ que “o aspecto material (declaração) não apresenta qualquer peculiaridade que permita identificar um instrumento introdutor de normas, somente os aspectos formais (sujeito(s) de direito competente(s) e procedimento) são aptos para tanto”. Em: QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 102.

<sup>155</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 212.

Em relação à hierarquia entre leis ordinárias e complementares, concordamos com AURORA TOMAZINI DE CARVALHO<sup>156</sup>, no sentido de que a lei complementar só será considerada superior quando serve de fundamento jurídico ao legislador ordinário. É dizer, pelo critério da fundamentação jurídica (subordinação), quando ambas estiverem fundamentadas no próprio texto constitucional, não há o que se falar em hierarquia, ocupando o mesmo patamar jurídico.

A autora explica que, havendo hierarquia entre os referidos veículos introdutórios, esta pode ser de dois tipos: (i) material, “quando as normas introduzidas no sistema por lei ordinária fundamentam sua matéria (conteúdo prescritivo) em normas inseridas por lei complementar (ex. art. 146 III da CF)”<sup>157</sup>; (ii) formal, “quando a forma da lei ordinária fundamenta-se em disposições veiculadas por lei complementar (art. 59, parágrafo único da CF)”<sup>158</sup>.

Há, no entanto, casos em que o texto constitucional não exige uma lei complementar, mas, ainda assim, a matéria é difundida por meio deste veículo introdutor. Em tais casos, concordamos novamente com a autora de que não há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, pois não há lei formalmente complementar ou materialmente ordinária.

No entanto, devido ao procedimento de quórum qualificado, embora não exista a obrigatoriedade do tratamento por meio de lei complementar, “ela é naquele documento, própria de lei complementar, não podendo, nestes termos, ser revogada ou alterada por lei ordinária. Para tanto é preciso a produção de idêntico veículo (lei complementar)”<sup>159</sup>.

Aliás, o próprio CTN, promulgado pela Lei nº 5.172/66, foi aprovado como lei ordinária (e não podia ser diferente, porque a Constituição de 1946 sequer previa lei complementar).

---

<sup>156</sup> Esclarece a autora que “Sob este enfoque, não há hierarquia entre leis complementares e ordinárias quando ambas buscam seu fundamento jurídico diretamente na Constituição Federal. Só há que se falar hierarquia, quando a lei complementar disciplina juridicamente a lei ordinária, ou seja, quando esta ao invés de fundamenta-se diretamente na Constituição Federal o faz na lei complementar”. Em: CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 698–699.

<sup>157</sup> *Ibid.*, p. 699.

<sup>158</sup> *Ibid.* Neste sentido, HANS Kelsen já havia afirmado que “A norma que determina a criação de outra norma é norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado e, portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas”. Em: Kelsen, **Teoria geral do direito e do Estado**, p. 181.

<sup>159</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 700.

Obviamente, sua natureza não é alterada pelo fato de a Constituição Federal exigir lei complementar para tratar de determinados temas. No entanto, dada a ausência de legislação complementar neste sentido, e considerando que o CTN trata de diversos temas para os quais a Constituição pede uma lei complementar, dizemos ser este um caso em que uma lei originalmente ordinária assume o status de lei complementar<sup>160</sup>.

Logo, a fim de que o CTN seja alterado no que diz respeito a esses temas, para os quais a Constituição exige lei complementar, este instrumento só pode ser alterado mediante o procedimento aplicável à legislação complementar. Assim, relativamente a essas questões, embora o CTN continue tendo natureza de lei ordinária, passa a ter eficácia de lei complementar.

Do exposto até o presente momento, podemos afirmar que a distribuição precisa de competências tributárias, assim como a autonomia financeira das pessoas políticas, demonstra a impossibilidade de que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios invadam as parcelas de poder atribuídas entre si. Existindo, no entanto, dúvidas na interseção entre as competências já existentes, caberá ao legislador complementar evitar tais conflitos mediante o aperfeiçoamento das premissas dispostas no texto constitucional.

São exemplos de leis complementares com o papel de dirimir conflitos de competência – e que são de interesse ao presente trabalho: (i) a Lei Complementar nº 116/2003, a qual destaca, em seu art. 1, §2º, que, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa ao instrumento, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias; (ii) a Lei Complementar nº 87/1996 (conhecida como Lei Kandir), que, no art. 2º, incisos IV e V, determina que o imposto incidirá sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios

---

<sup>160</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que o Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica em virtude do §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, “que assegura validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento”. Trata-se do princípio da recepção, em virtude de uma economia legislativa. Em: CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 201–202. JOSÉ ROBERTO VIEIRA destaca que “Não há dúvida de que, embora com natureza de lei ordinária, o CTN detém hoje a eficácia de lei complementar, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente lei ordinária, tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas”. Em: VIEIRA, *Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord.). *50 anos do Código Tributário Nacional*, p. 690.

e sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS, quando a lei complementar aplicável, no caso a Lei Complementar nº 116/03, expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual

Isto é, é defeso aos Municípios e à União dar ao signo *mercadoria* significação que importe invasão da competência atribuída aos Estados e Distrito Federal. Assim como não é permitido aos demais entes atribuir outro significado para a expressão *serviços de qualquer natureza*, e assim por diante<sup>161</sup>.

Desde a instauração da divisão de competências entre as pessoas políticas de direito interno, o texto constitucional, ainda que com diferentes variáveis e disposições, procurou evitar invasões de competências, dispondo de recursos, como a criação de lei complementar, justamente com o objetivo de assegurar que não existam diferentes interpretações que justifiquem a confusão entre os tributos existentes e as parcelas de poder originalmente estabelecidas.

Há, na realidade, tão somente novos fatos jurídicos, decorrentes de uma mudança e evolução da própria sociedade, que, ou se encaixam nas hipóteses de incidências (fatos abstratos) previstas no ordenamento jurídico, ou necessitam da construção de novas proposições prescritivas que os regulem. É o que passaremos a discorrer no próximo capítulo.

---

<sup>161</sup> Parece-nos pertinente fazer aqui uma ressalva entre a distinção entre bitributação e bis in idem. A bitributação, compreendida como um imposto que tenha fato gerador e base de cálculo própria de outros tributos é vedada pela Constituição Federal, na medida em que é este o binômio responsável pela identificação das espécies tributárias. É juridicamente possível, entretanto, que dois ou mais tributos possuam hipóteses de incidência distintas e que onerem um mesmo fato jurídico. Por exemplo, em uma importação de mercadorias, o contribuinte estará sujeito à cobrança do ICMS, do IPI e do II (Imposto de Importação). Em: ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 25.

### 3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados (AURORA TOMAZINI DE CARVALHO)<sup>162</sup>.

#### 3.1 ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: ANTECEDENTE E CONSEQUENTE

Já afirmamos que toda norma jurídica possui a estrutura lógica dual – se no antecedente, então deve-ser o conseqüente, razão pela qual passamos agora à análise quanto à estrutura mínima necessária da mensagem prescritiva normativa.

A estrutura normativa é composta de: (i) uma hipótese “H”, também compreendida como pressuposto ou antecedente, com a descrição de uma situação abstrata, mas de possível ocorrência; (ii) uma consequência, com o objetivo de prescrever uma relação entre os sujeitos dispostos da relação jurídica; (iii) um conectivo de condição ou vínculo implicacional entre a causa e efeito da estrutura normativa, que recebe o nome de operador deôntico ou interproposicional<sup>163</sup>. A referida estrutura pode ser demonstrada por meio da seguinte fórmula D ( $H \rightarrow C$ ).

Há, ainda, um segundo nexos relacional, o vínculo intraproposicional, com o operador deôntico modalizado nas formas obrigatório, permitido ou proibido, que conecta os dois sujeitos de direito em torno de um objeto. Temos, assim, a fórmula completa D [ $H \rightarrow R(S', S)$ ], em que “D” pressupõe o vínculo implicacional entre a hipótese (“H”) e a consequência (“R”). Na consequência, ou tese, encontra-se o

---

<sup>162</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 379.

<sup>163</sup> VILANOVA, **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 91–93. No interior do conseqüente, encontra-se o operador deôntico intraproposicional, ligando os sujeitos por uma conduta que será obrigatória, proibida ou permitida.

vínculo relacional, com os modais obrigatório, permitido e proibido entre os sujeitos da relação (S' e S'').

Passada a análise da composição da estrutura normativa, torna-se necessária a explicação do esquema lógico semântico da regra matriz de incidência tributária (RMIT), importante instrumento metodológico para a compreensão dos critérios vinculados à incidência tributária. Trataremos, portanto, da norma em seu sentido estrito, como a composição articulada dessas significações, com sentido deôntico-jurídico completo.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>164</sup>, seguindo as contribuições de GERALDO ATALIBA e ALFREDO AUGUSTO BECKER, procurou, por meio da regra matriz, estruturar os critérios comuns das hipóteses e consequências dos tributos, formando um modelo que pode ser utilizado para qualquer norma jurídica. O autor percebeu que o legislador acaba se valendo sempre dos mesmos critérios que podem ser resumidos em uma estrutura modelo.

Por meio do esquema lógico, é possível identificar quais são os fatos jurídicos considerados relevantes ao mundo do Direito, diante da classe de eventos de possível ocorrência no mundo fenomênico ("hipótese"), enquanto no consequente estão presentes os critérios necessários para a concretização dos vínculos intersubjetivos das relações jurídicas.

Em outras palavras, "a conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão, preenchidos os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação"<sup>165</sup>.

Especificamente em relação aos signos que compõem a regra matriz de incidência, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO explica que se emprega o termo *regra* como sinônimo de *norma jurídica*, na medida em que se trata de uma construção do intérprete a partir dos enunciados prescritivos. *Matriz* em virtude de

---

<sup>164</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 240–241. Para ALFREDO AUGUSTO BECKER a norma jurídica parte da existência de uma hipótese de incidência e de uma regra. Na hipótese estaria um núcleo, com a base de cálculo passível de identificação do gênero do tributo, os elementos adjetivos para adjetivar o núcleo e coordenadas de tempo e espaço. Na regra estariam os sujeitos ativo e passivo, bem como prestação. BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 350–354. Já para GERALDO ATALIBA a estrutura se valeria de aspectos, tendo na hipótese os aspectos materiais (no qual incluía a base de cálculo), pessoal, temporal e espacial, restando ao consequente, chamado pelo autor de mandamento, apenas a alíquota. Em: ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*. p. 77–78.

<sup>165</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 81.

que “tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta”. E *incidência* devido às normas terem sido produzidas para serem efetivamente aplicadas<sup>166</sup>.

Neste sentido, na hipótese normativa há a descrição de um comportamento humano (critério material), condicionado a determinado espaço (critério espacial) e tempo (critério temporal), enquanto que no conseqüente há a prescrição de vínculo entre um sujeito ativo e um passivo (critério pessoal), em torno de um objeto com uma prestação pecuniária (critério quantitativo). Veja-se a expressão simbólica:

$$Njt \{[Cm (v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp (Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Esclarecendo a fórmula lógica, temos que: na Norma Jurídica Tributária – Regra Matriz de Incidência (Njt), o Cm é o critério material, correspondente ao núcleo da descrição fática, mediante a descrição abstrata de um comportamento humano, representado por um verbo (v), sempre pessoal, e seu complemento (c); Ce corresponde ao critério espacial, ou seja, a condicionante de espaço em que se reputa ocorrido o fato; Ct é o critério temporal, condicionante de tempo para identificação do instante em que se considera ocorrido o fato; Cp é o critério pessoal, onde estão os sujeitos da relação jurídico-obrigacional (ou jurídica obrigacional), formado pelo sujeito ativo (Sa), também conhecido como o sujeito credor/pretenso do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, e o sujeito passivo (Sp), devedor do cumprimento da prestação; Cq é o critério quantitativo da obrigação tributária, no qual se identificam a base de cálculo (bc), grandeza mensuradora da materialidade do fato jurídico tributário, e alíquota (al), que, em conjunto com a base de cálculo, determina o valor da dívida pecuniária, ou seja, do tributo devido.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>167</sup> exemplifica a aplicação da regra matriz de incidência ao Direito Tributário por meio da análise do Imposto Predial Territorial Urbano (o IPTU) instituído e cobrado pelo Município de São Paulo, em que na hipótese (descritor) estariam os: (i) critério material – ser proprietário de bem imóvel; (ii) critério espacial – no perímetro urbano do Município de São Paulo (no exemplo do autor); (iii) critério temporal – no dia 1º do ano civil. Já no conseqüente da norma, estariam os: (i) critério pessoal, formado pelo sujeito ativo, que seria a Fazenda

<sup>166</sup> CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 389.

<sup>167</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 240.

Municipal, e o sujeito passivo, ou seja, o proprietário do imóvel; (ii) critério quantitativo, formado pela base de cálculo, que seria o valor venal do bem imóvel, e a alíquota, de 1%.

Nessa ordem de ideias, toda norma de incidência de um tributo deve reunir tais critérios para a completa identificação da mensagem deôntica. Haverá, assim, um conteúdo mínimo de significação da hipótese e da consequência, com o objetivo de auxiliar o intérprete nas construções dos sentidos dos textos do Direito Positivo.

Trata-se, pois, de importante ferramenta para a análise das leis e natureza dos tributos, seja na interpretação ou na aplicação do Direito. Mas, não é só. A partir da análise da estrutura da regra matriz de incidência, é possível identificar a constitucionalidade da natureza de determinado tributo (por exemplo, pela comparação entre sua base de cálculo e o critério material) e a legitimidade da norma individual e concreta produzida pelo contribuinte de acordo com o fato abstrato estipulado na RMIT.

No entanto, para a devida instauração da relação jurídica tributária em concreto, não basta apenas a existência de uma norma geral e abstrata, pois esta não possui força para atuar no plano fático, já que não possui a linguagem competente para constituir o fato jurídico tributário.

É preciso, então, que exista a produção de uma norma individual e concreta, com caráter conotativo, ou seja, por meio do relato na linguagem competente do Direito Positivo de um fato já ocorrido no mundo fenomênico. A norma individual e concreta é, portanto, a que realiza e permite a incidência tributária.

Especificamente em relação à incidência tributária, parece-nos importante esclarecer que o fenômeno ocorre quando a norma que cria o tributo alcança os fatos considerados juridicamente relevantes, de acordo com a distribuição de competências do texto constitucional, e que foram praticados no mundo fenomênico.

Neste sentido, MARCOS BERNARDES DE MELLO esclarece que, com a finalidade de ordenar estas condutas humanas, o Direito valora os fatos sociais e, através de normas jurídicas, eleva-os à categoria de fato jurídico por possuírem relevância ao relacionamento inter-humano<sup>168</sup>.

Afinal de contas, não são todos os eventos do cotidiano que possuem a mesma importância para a vida humana, de modo que a comunidade jurídica edita

---

<sup>168</sup> MELLO, Teoria do fato jurídico: plano da existência, p. 7.



normas que passam a regular somente aqueles fatos sociais que interferiram, direta ou indiretamente, no relacionamento inter-humano. Tais normas atuam sobre estes fatos, atribuindo-lhes consequências específicas.

A norma jurídica, neste sentido, adjetiva estes fatos e lhes confere característica que os torna espécie distinta dos demais fatos sociais, transformando-os em fatos jurídicos sujeitos a algum efeito vinculante pela conduta humana. É dizer, estes fatos passam a fazer parte do mundo jurídico, pois foram definidos como importantes e suscetíveis de regulamentação pelo Direito.

O autor cita o exemplo simples de um indivíduo que cumprimenta o seu vizinho pela manhã, sob pena de ser constrangido a realizar este gesto ou ser socialmente punido. Este não é um fato jurídico, pois não foi adjetivado por uma norma jurídica específica. Situação bem diferente é a do militar que não presta continência ao seu superior e que é punido por existir uma regra que indique a relevância e necessidade de continência<sup>169</sup>.

Neste sentido, o mundo jurídico resulta na incidência da norma jurídica sobre determinados fatos da realidade social, jurisdicizando-os. O autor explica que, ainda que se possa parecer abstrato este fenômeno jurídico, via de regra, a norma jurídica se realiza no mundo social pela concreção do seu suporte fático (ocorrência dos fatos previstos) e pelo comportamento social, ou seja, pela realização das consequências. Cumpre-se e aplica-se a norma jurídica ainda que sem intenção. A realidade do direito e sua efetividade se revelariam justamente pela coincidência do comportamento social com os modelos e padrões traçados por estas normas (efetividade da norma jurídica)<sup>170</sup>.

Já dizia PONTES DE MIRANDA que para que os fatos sejam jurídicos, antes é preciso que regras jurídicas (normas abstratas) incidam sobre eles e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os jurídicos. A incidência se daria por ocasião da ocorrência de certos fatos-conteúdo ou suportes fáticos que têm de ser regrados, de modo a fazer com que a regra jurídica incida (deixando “a imagem colorida”)<sup>171</sup>.

Sobre a incidência em matéria tributária, GERALDO ATALIBA<sup>172</sup> esclarece que este fenômeno decorre da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequência da comunicação do fato às virtudes jurídicas previstas na norma

---

<sup>169</sup> *Ibid.*, p. 8.

<sup>170</sup> *Ibid.*, p. 9.

<sup>171</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000, p. 21.

<sup>172</sup> ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 42.

(exemplo da descarga elétrica na barra de ferro). A incidência torna jurídico um determinado fato, atribuindo-lhe consequências jurídicas. A norma tributária tem sua incidência condicionada ao acontecimento do fato previsto na hipótese legal e cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

Assim, caso o fato praticado pelo sujeito passivo seja rigorosamente semelhante ao fato abstrato previsto em lei, então existirá a subsunção do fato (concreto) à norma, instaurando, por consequência, o vínculo jurídico abstrato entre a pessoa de direito público instituidora do tributo e o contribuinte ou responsável que praticou o fato jurídico tributário.

Importante destacar que o legislador ordinário utilizou a expressão “fato gerador” no CTN para designar diferentes realidades do Direito Tributário, como a descrição legislativa do fato em abstrato que fará irromper a relação jurídica em abstrato ou o próprio acontecimento descrito na norma individual e concreta (fato jurídico tributário).

PAULO DE BARROS CARVALHO explica que a expressão “fato gerador” foi utilizada pelo CTN em função da influência do francês Gaston Jèze<sup>173</sup>, porém, a doutrina critica a utilização da referida nomenclatura em razão da confusão terminológica já mencionada.

Como tentativa de substituição, vários autores passaram a empregar expressões distintas para denominar o fato praticado concretamente pelo sujeito passivo. Por exemplo, ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>174</sup> utilizou a denominação “hipótese de incidência realizada”, enquanto GERALDO ATALIBA<sup>175</sup> propôs a expressão “fato imponível” para representar a ocorrência no mundo fenomênico.

---

<sup>173</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 254.

<sup>174</sup> Sobre a confusão empregada pela legislação, o autor indica que “E se o vocábulo ou expressão está sendo utilizado para designar um conceito fundamental, não há uma conclusão errada, mas falsa estará toda a teoria ou doutrina que se desenvolveu com base naquele fundamento. No campo da doutrina do Direito Tributário, a expressão ‘fato gerador’ é a que mais extensos prejuízos lhe tem causado, a tal ponto que é frequente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa inteligência e brilhante erudição, escrevem –imersos numa atitude mental pseudo-jurídica – capítulos e livros destituídos de valor jurídico, os quais todavia são excelentes no plano pré-jurídico da ciência das Finanças Públicas e da política fiscal”. Em: BECKER, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 288-295.

<sup>175</sup> Neste sentido, o autor destaca que “tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas denominando ‘hipótese de incidência’ ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘fato imponível’ ao fato efetivamente acontecido num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese da incidência”. Em: ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 51–54.

Para o propósito do presente trabalho, utilizaremos a distinção proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>176</sup>, para quem a expressão “fato jurídico tributário” designa o relato linguístico (do evento)<sup>177</sup> e “hipótese tributária”, a linguagem prescritiva geral e abstrata prevista no antecedente normativo e que corresponde ao relato abstrato de um determinado fato.

Dito de outro modo, o fato jurídico tributário seria a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas de gramática do Direito, assim como dos limites semânticos da hipótese da norma geral e abstrata.

Distinguidas as expressões “fato jurídico tributário” e “hipótese tributária”, parece-nos possível concluir que a incidência, ou seja, a correspondência entre o fato jurídico tributário, compreendido como o evento descrito na linguagem competente do mundo jurídico, e o fato jurídico abstrato descrito na hipótese tributária é que desencadeia o vínculo abstrato obrigacional entre os sujeitos passivo e ativo na relação jurídica tributária.

É dizer, “realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência, de modo automático e infalível (Becker), mesmo que as pessoas cuja conduta foi regulada propositadamente não a observem, em flagrante desrespeito à ordem jurídica”<sup>178</sup>.

Em resumo, sendo o Direito Positivo retratado por meio da linguagem, é justamente por meio de tais manifestações linguísticas que determinado fato social é juridicizado para compor a hipótese normativa de uma norma geral e abstrata de um tributo. Da mesma forma, é por meio da linguagem jurídica que o evento no mundo social é transformado em um fato jurídico tributário, que compõe uma norma individual e concreta.

A norma (geral e abstrata) não incide por força própria, mas instaura-se no momento em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador (a exemplo do lançamento tributário).

---

<sup>176</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 256.

<sup>177</sup> Em relação à clássica distinção entre evento e fato jurídico, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que no mundo fenomênico ocorrem acontecimentos (eventos) a todo instante que, a depender da linguagem empregada, podem ser descritos como fatos sociais, econômicos, contábeis, entre outros. No entanto, somente o evento convertido em linguagem competente do direito positivo é que será considerado um fato jurídico. Em: CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 145–147.

<sup>178</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 332.

Firmadas as premissas descritas acima, e realizando o devido corte metodológico, discorreremos a seguir acerca do critério material enquanto identificador do núcleo da descrição do fato em abstrato que enseja a devida incidência de determinado tributo.

### 3.1.1 O critério material da hipótese normativa

Dissemos linhas atrás que, na hipótese tributária, compreendida como a descrição normativa do fato, identificam-se os acontecimentos sociais, eleitos pelo legislador, e que estão aptos para serem fatos jurídicos, pois possuem relevância ao mundo jurídico<sup>179</sup>.

Na escolha dos fatos que ensejarão o nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador selecionou as propriedades que julgou importantes para caracterizar a existência de um relato suscetível à incidência tributária, mediante a descrição de três critérios: (i) material; (ii) espacial; e (iii) temporal.

Assim, haverá subsunção do fato à norma quando este relato linguístico (evento transformado na linguagem prescrita do Direito Positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária), mediante a identificação destes três critérios.

Para GERALDO ATALIBA, a hipótese é “a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato), a imagem conceptual de um fato; é seu desenho”<sup>180</sup>. Apesar de PAULO DE BARROS CARVALHO assumir posição similar, conforme já tivemos a oportunidade de explicitar, prefere reservar a expressão fato jurídico tributário para o relato do evento na linguagem jurídica competente<sup>181</sup>.

Especificamente em relação ao critério material, objeto de estudo do presente trabalho, PAULO DE BARROS CARVALHO explica se tratar de uma referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por

---

<sup>179</sup> Sobre a hipótese, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que o antecedente de normas representará, invariavelmente: (i) uma previsão hipotética, sobre as notas que o acontecimento social deve ter para ser considerado fato jurídico – norma geral e abstrata; (ii) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, a partir do relato em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar – norma individual e concreta. Preocuparemos-nos no presente trabalho apenas com a análise acerca do fato abstrato, ou seja, da norma geral e abstrata para a verificação de um tributo. *Ibid.*, p. 244–245.

<sup>180</sup> ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 62.

<sup>181</sup> CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 255–257.

circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial ou temporal) e que fará irromper o vínculo jurídico prescrito no consequente da norma. Daí a razão pela qual muitos confundem a hipótese (descrição objetiva do fato) com apenas o núcleo do antecedente normativo (critério material)<sup>182</sup>.

Para caracterização do comportamento humano, o critério material emprega “expressões genéricas designativas de ações ou estados que envolvem pessoas (ex: causar dano; subtrair coisa alheia móvel; demitir empregado; ser proprietário de bem imóvel, etc)”<sup>183</sup>.

Ou seja, utiliza-se um verbo que não pode ser impessoal ou sem sujeito, na medida em que os atos que interessam ao Direito para fins de regulação são aqueles que envolvem pessoas. É dizer, “o fruto que cai na floresta, não é capaz de ensejar qualquer relação jurídica, mas se este mesmo fruto cair no quintal do vizinho, vislumbra-se o desencadeamento de uma série de efeitos jurídicos”<sup>184</sup>. Do contrário, seria possível cogitar a incidência tributária sobre o fato de chover, nascer, entre outras situações cotidianas sem o envolvimento de um sujeito identificado.

Do mesmo modo, seria incorreto tratar de um verbo pessoal e uma predicação incompleta, daí a necessidade de um complemento. No exemplo citado pela regra matriz de incidência do IPTU, o critério material seria “ser” (verbo) “proprietário de bem imóvel” (complemento).

Feitas as breves explanações acerca da hipótese tributária e da importância do critério material como núcleo da descrição normativa, passemos à análise quanto aos critérios materiais do ICMS e do ISS para, na sequência, concluirmos a respeito da incidência ou não de tais tributos nas transações envolvendo a exploração econômica nos contratos de *softwares*.

---

<sup>182</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 262–263. Neste mesmo sentido, destaca JOSÉ ROBERTO VIEIRA que “O primeiro dos critérios da hipótese de incidência tributária é o Critério Material. E este primeiro pode muito bem ser entendido com o significado de precedência, uma vez que os critérios de tempo e lugar dedicam-se tão somente a condicioná-lo, donde deflui sua índole de núcleo do suposto normativo. Não é pequeno o apuro por que passam os tributaristas no afã de expor este critério, amiúde definido como a descrição objetiva do fato, que importa o desacerto de enunciar a parte pelo todo; pois qual é a função da hipótese inteira senão a descrição objetiva do fato?”. Em: VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá Editora, 1993, p. 62–63.

<sup>183</sup> CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*, p. 396.

<sup>184</sup> *Ibid.*, p. 397.

### 3.2 O CRITÉRIO MATERIAL DO ICMS MERCADORIAS

Sendo a descrição de uma conduta humana que, conjugada com as delimitações de tempo e espaço, fará nascer a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos, escolhemos centralizar toda a análise do presente trabalho no critério material da hipótese normativa. Afinal, uma vez constatado que determinado evento no mundo real não se amolda ao núcleo do fato abstrato descrito no antecedente da regra matriz de um tributo, todos os demais critérios não serão satisfeitos e, portanto, não há que se falar em incidência tributária.

E, para tanto, o percurso de revelação da materialidade do ICMS, assim como qualquer outro tributo, inicia-se no plano constitucional, estendendo-se ao infraconstitucional.

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, prescreve que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Percebemos que, ao editar o referido artigo, o legislador utilizou signos — operação, circulação e mercadoria — que precisam ser compreendidos para a devida construção da norma jurídica de competência dos respectivos entes federados, bem como da norma de incidência do tributo.

Da conjugação dos termos utilizados no texto constitucional, parece-nos ser possível considerar o critério material do ICM<sup>185</sup> como *realizar operações de circulação de mercadorias*.

O ICMS é de longe o tributo mais regulado pela Constituição Federal, recebendo, ao todo, quarenta e cinco disposições que detalham critérios relacionados à sua regra matriz de incidência e as limitações para sua instituição.

Em linhas gerais, o ICMS consiste em um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, não cumulativo<sup>186</sup>, ou seja, que permite o abatimento dos

---

<sup>185</sup> Retiramos a letra S para representar o corte metodológico (mercadoria) em relação às demais hipóteses de incidência do ICMS (serviços, energia e minerais).

<sup>186</sup> O imposto é não cumulativo, com a sistemática de apropriação de créditos ICMS. É dizer, “por ser um imposto não cumulativo, o ICMS ostenta a característica de neutralidade, uma vez que essa espécie tributária tende a onerar igualmente cadeias produtivas, independentemente da existência de operações interestaduais”.

valores já antecipados em operações anteriores, e plurifásico, na medida em que incide em várias etapas da cadeia econômica de uma mercadoria.

Trata-se da principal fonte de receita sobre o consumo em nível estadual, tendo sido estabelecido inicialmente em 1934, com o imposto sobre vendas e consignações (IVC), em 1967 pelo ICM e, atualmente, na Constituição de 1988, pelo ICMS, na qual o Constituinte alargou a base do imposto, para, além da incidência sobre a realização de operações de circulação de mercadorias, incidir também nas prestações de serviços de comunicação, de transporte interestadual e intermunicipal, bem como nas operações com energia elétrica e combustíveis (até então estabelecidas na competência da União).

Não bastasse, a Constituição também reservou exclusivamente à lei complementar – LC nº 87/1996 (Lei Kandir) - a competência para a regulação das demais matérias relativas ao imposto. Esse aparente excessivo zelo do Constituinte em relação ao ICMS não foi sem propósito, afinal, em que pese seja um tributo de competência estadual (e do Distrito Federal), a incidência do ICMS não se adstringe às operações internas, alcançando também as operações interestaduais, o que faz com que os reflexos das disposições de um ente ultrapassem os seus limites territoriais, espraiando-se por todo o país e, muitas vezes, interferindo na competência tributária dos demais.

Especificamente no caso deste tributo, há quem defenda, inclusive, como PAULO DE BARROS CARVALHO, que não há facultatividade na sua instituição, na medida em que o ICMS seria o exemplo perfeito para ilustrar a relação entre o federalismo e a tributação<sup>187</sup>. Eis a razão pela qual, com base no princípio da solidariedade nacional entre os diversos Estados e o Distrito Federal, o autor compreende existir uma obrigatoriedade da cobrança do tributo.

Assim, embora a Constituição tenha atribuído aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para a instituição e cobrança do ICMS, o imposto possui tamanha importância a ponto de ser regulado em nível nacional, com o objetivo de atingir uma legislação harmônica que evite eventuais conflitos. Diz-se, neste sentido, ser um imposto com vocação eminentemente nacional<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 222–226.

<sup>188</sup> *Ibid.*, p. 226.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA destaca que o ICMS alberga ao menos cinco impostos diferentes, por possuir hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais<sup>189</sup>.

O autor destaca que, muito embora sejam distintos, em sua visão os referidos impostos podem ser estudados em conjunto, na medida em que possuem um núcleo central comum<sup>190</sup>. De todo modo, para o propósito do presente trabalho, ou seja, a análise quando à incidência do tributo nos contratos de *software*, e principalmente devido à objetividade científica, centraremos nossa análise nas operações mercantis do ICM.

Assim, realizado o devido corte para fins metodológicos, temos que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

### 3.2.1 As categorias de operação, mercadoria e circulação

Segundo SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO “o constituinte de 1988, ao valer-se de conceitos quando da repartição da competência impositiva, referiu signos que já eram portadores de algum sentido, nos horizontes da cultura”<sup>191</sup>. Em outros termos, referiu-se a signos dotados de sentido comum no meio jurídico.

Na hipótese de o Constituinte ter utilizado um signo novo, a expressão seria acompanhada de uma possível definição.

<sup>189</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 42–43. Em uma crítica a existência de diferentes hipóteses e base de cálculo, o autor destaca que “a fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões”. Isso porque “o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar”.

<sup>190</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>191</sup> BARRETO, *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, p. 114.



Por ser o Direito Tributário didaticamente autônomo, como já tivemos a oportunidade de discorrer, os signos empregados podem advir de textos dos demais ramos do Direito, sempre levando em consideração que é vedado ao legislador infraconstitucional alargar os conceitos previstos pelo Constituinte, por expressa disposição do art. 110 do CTN<sup>192</sup>.

Conforme já referido, o contexto é importante em matéria de análise quanto aos signos empregados nas competências tributárias. A palavra manga, por exemplo, pode ter diferentes significações a depender do emprego que lhe é atribuído. A depender do contexto, pode significar uma parte de uma vestimenta ou a própria fruta consumida por determinada pessoa. Não seria diferente em relação às palavras empregadas no texto constitucional.

Assim, para a análise quanto ao critério material do ICMS, os termos operação, circulação e mercadoria estão interligados e são complementares, de modo que se faz necessário defini-los separadamente para a devida compreensão acerca da abrangência do tributo ao interligá-los.

Por *operação*, deve-se compreender um negócio oneroso realizado a partir da circulação de mercadorias, sendo que, obviamente, para corresponder a um negócio jurídico, há de existir uma transferência jurídica da titularidade da mercadoria<sup>193</sup>. Isto é, o texto constitucional não prevê que a mera circulação física é tributada pelo ICM, mas sim a operação, compreendida como o negócio jurídico realizado e formalizado entre pessoas distintas.

Trata-se da razão pela qual GERALDO ATALIBA afirma que “a sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes [ao ICMS] evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’”<sup>194</sup>.

---

<sup>192</sup> BRASIL, Código Tributário Nacional. **Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, [s.l.: s.n.], 1966. 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.”

<sup>193</sup> Neste sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA destaca que “[...] tal ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, de titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem essa mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio do ICMS”. Em: CARRAZZA, ICMS, p. 45.

<sup>194</sup> ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 246.

A circulação e a mercadoria, neste sentido, serviriam ao propósito de qualificar, dentro de um universo possível de operações, aquelas que ficam sujeitas ao imposto.

Por *circulação* jurídica compreendemos “a mudança da titularidade do domínio ou da posse ostentatória da propriedade (posse autônoma, despida de título de domínio hábil) da mercadoria”<sup>195</sup>. Trata-se da circulação da mercadoria de um sujeito a outro, com a alteração jurídica do patrimônio.

Constata-se que a circulação jurídica (de titularidade) não se confunde com a mera circulação física (trânsito material dos bens) ou a própria circulação econômica (nas diversas fases de produção, circulação e consumo das mercadorias)<sup>196</sup>.

Esta conclusão, já anteriormente discutida pela doutrina<sup>197</sup>, foi incorporada ao Direito Positivo por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP<sup>198</sup>, no julgamento do repetitivo acerca da inexistência de circulação jurídica, ou seja, da

<sup>195</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 60. PAULO DE BARROS CARVALHO compreende que o imposto incide sobre operações jurídicas sobre circulação de mercadorias. Em: CARVALHO, Paulo de Barros. Sistema Tributário na Constituição de 1988 - II ICMS. *Revista de Direito Tributário*, v. 48, 1989, p. 178. Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO “operações’ configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”. Em: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*, 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018, p. 13. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES destaca que “A operação – fato gerador do imposto – pode ser jurídica, embora não deva ser necessariamente uma compra e venda, como acontecia com o velho IVC, que, aliás, fora estendida à troca e à empreitada, o que nos parece bem difícil – talvez impossível é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico. Cremos que o legislador ampliou o IVC dos negócios jurídicos de venda para quaisquer atos jurídicos que transfiram o domínio sobre mercadorias entregues à circulação econômica”. Em: BORGES, José Souto Maior. *O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos*. *Revista de Direito Administrativo*, v. 103, São Paulo: FGV, p. 33.

<sup>196</sup> Importante destacar que este posicionamento não é unânime na doutrina, na medida em que ALCIDES JORGE COSTA defende a ideia de que a incidência do ICMS se daria ainda que nas operações sem a transferência de titularidade, como nas simples transferências entre estabelecimentos de uma mesma sociedade. Isso porque seria incompatível com a incidência do imposto operações com agregação sem que ocorra a tributação, na medida em que existiriam mercadorias que chegam ao consumidor final com tributações diversas, o que iria de encontro a neutralidade tributária. Em: COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 86–87.

<sup>197</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA explica que para que um ato jurídico configure uma operação mercantil é necessário que: “a) seja regido pelo direito comercial; b) venha praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria. Em: CARRAZZA, ICMS, p. 46.

<sup>198</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.125.133/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, julgamento em 25.08.2010, D.J. 10.09.2010, que resultou na súmula 166 também do STJ, segundo a qual “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

transferência de titularidade de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Da mesma forma, houve discussão acerca da não incidência do ICMS nos contratos de comodato, definidos pelo art. 579 do Código Civil como um empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Em tais transações, a propriedade do bem ainda permanece com o cedente, de modo que a jurisprudência<sup>199</sup> se firmou no sentido de que não há incidência do ICMS na mera circulação física do bem, sendo, inclusive, possível que o proprietário continue usufruindo dos créditos relativos à aquisição do bem cedido em caráter temporário.

Trata-se da razão pela qual a Súmula nº 573 do STF foi instituída, no sentido de que “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”<sup>200</sup>.

Em síntese, o fenômeno de incidência tributária só se concretiza com a efetiva transferência da titularidade da mercadoria, pois sem a efetiva transferência, não há que se falar em subsunção do fato à norma tributária (compreendida como o fato descrito abstratamente).

Daí a razão pela qual nas vendas com entrega futura de determinado bem, as legislações internas estaduais impõem que o mero faturamento antecipado dos produtos não justifica a cobrança do imposto, mas tão somente a efetiva tradição do negócio<sup>201</sup>.

MISABEL DERZI e SACHA CALMON NAVARRO esclarecem que:

<sup>199</sup> Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça compreende, inclusive, que os créditos provenientes da aquisição de bens cedidos em comodato poderão ser mantidos pelo titular, na medida em que continua sendo proprietário e o contrato foi firmado em razão da estruturação da operação para manutenção de serviços e produtos do remetente. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 748359 / RS. Relator: Ministro Assusete Magalhães. Brasília, DF, julgamento em 07.11.2017, D.J. 16.11.2017. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO PERMANENTE, CEDIDOS EM COMODATO. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL. CESSÃO DE APARELHOS CELULARES, EM REGIME DE COMODATO. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 568/STJ E ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, C, DO RISTJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

<sup>200</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 573. “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.” Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2339>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

<sup>201</sup> Por exemplo, é o que dispõe o Decreto nº 7871/2017. Art. 578: “Na venda à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (art. 40 do Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970; Ajustes SINIEF 5/1986 e 1/1987; Ajuste SINIEF 1/1991). § 1º Na hipótese deste artigo, o ICMS será debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.”

[...] *operação, circulação e mercadorias* são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no direito civil, quer no direito comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a *tradição da coisa, execução de um contrato* translativo, movimentação que já faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar titularidade<sup>202</sup>.

Também foi a necessidade de transferência da titularidade, e não apenas o ciclo econômico de determinada mercadoria, que levou o Supremo Tribunal Federal a realizar julgamento no sentido da inaplicabilidade da cobrança do ICMS nas operações de leasing internacional sem a opção de compra, nos Recursos Extraordinários nº 461.968-7 e nº 226.899.

Quando da apreciação da matéria no RE nº 461.968-7, o então Ministro Eros Grau justificou que:

[...] as arrendadoras (= indústria aeronáutica direta ou indiretamente) permanecem, ao final do termo do contrato, proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea. Esse é um fato notório. Quando aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham são importadas em regime de leasing não se prevê a sua posterior transferência ao domínio do arrendatário. Ora, essa circunstância importa em que não se verifique, no caso, circulação de mercadoria, pressuposto da incidência do tributo de que se cuida<sup>203</sup>.

<sup>202</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; NAVARRO, Sacha Calmon. A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega de mercadorias, In: **Direito Tributário Aplicado: Estudos e Pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey 1997, p. 168.

<sup>203</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 461.968-7. Relator: Eros Grau. Brasília, DF, julgamento em 30.05.2007, D.J. 24.08.07. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto — diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil — é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado. Este entendimento foi confirmado posteriormente pelo Pleno do Tribunal. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 540.829/SP. Relator: Ministro Gilmar MENDES, Julgamento em 11.09.2014., D.J., 17.11.2014.

Parece-nos importante destacar que, apesar de não objetivarmos a análise do critério pessoal relacionado ao tributo, LUCIANO GARCIA MIGUEL destaca a necessidade do profissionalismo do contribuinte para a incidência do ICMS, ou seja, para a exclusão das atividades esporádicas do critério material do imposto. Afinal de contas, a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 4º, define o contribuinte como o sujeito que “realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria”<sup>204</sup> e o verbo do critério material, conforme já afirmamos, necessita de pessoalidade para a compor a regra matriz de incidência tributária.

Em relação ao signo *mercadorias*, é preciso antes destacar que o texto constitucional, a despeito de conceituar o termo, quando da distribuição da competência para tributação do ICM aos Estados e Distrito Federal, não o restringiu expressamente. No entanto, é possível concluir que a definição do termo teria vindo do Código Comercial de 1850, que, a despeito de não utilizar o signo *mercadorias*, já definia o que se compreendia por comerciante, como “aquele que praticar atos de comércio com habitualidade e profissionalidade”<sup>205</sup>.

Por sua vez, o artigo 191, do mesmo dispositivo já revogado, afirmava que “é unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para revendê-los por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso [...]”.

SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO explica que foi a partir do referido enunciado que a doutrina passou a conceber o termo *mercadoria* apenas associado aos bens móveis, excluindo os imóveis: “o ato mercantil, portanto, tem por objeto, necessariamente, um bem móvel. E essa noção de bem móvel nos leva à noção de bem físico, corpóreo, à luz do art. 47 do Código Civil de 1916 e do art. 82 do Código

---

<sup>204</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 114–115.

<sup>205</sup> BRASIL. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850. Código Comercial. Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L0556-1850.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.html)>. Acesso em: 17 mar. 2018.

Civil atualmente em vigor”<sup>206</sup>. Os referidos dispositivos destacam a condição de movimento dos bens móveis, incompatíveis com bens imateriais.

Neste sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA propõe a caracterização de mercadoria como todo “bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é para ser revendido”<sup>207</sup>. Não basta, neste sentido, a condição de um bem móvel, mas sim que seja destinado ao comércio, daí a razão para a menção às pessoas relacionadas ao ato de comércio – produtor, industrial e comerciante.

Isto significa que se uma máquina é comercializada por seu fabricante, poderá se sujeitar à incidência do imposto. No entanto, a partir do momento em que o item é adquirido por pessoa que a incorpore ao seu ativo imobilizado, para utilização em suas atividades econômicas, deixa de ser mercadoria e passa a incorporar o patrimônio não circulante da referida sociedade<sup>208</sup>.

Trata-se, pois, de uma qualidade extrínseca do bem, e não uma característica própria da natureza das coisas. No mesmo sentido, um bem de uso próprio, a exemplo de uma máquina usada por uma pessoa física, também não se sujeitará ao ICMS ao ser revendida a outra pessoa, pois não consiste em uma transação envolvendo uma mercadoria (na acepção do critério material do tributo).

Tendo a mercadoria sido incorporada ao consumo de uma pessoa física ou jurídica, deixa de ser tributada pelo ICMS, ao menos até que se inicie novo ciclo econômico, pela venda de sucata, mercadoria usada, por exemplo, mas apenas por pessoas que realizam tais atividades com habitualidade.

---

<sup>206</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 143. Neste sentido, o art. 47 do Código Civil de 1916 determina que “Art. 47. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia”. Já o art. 82 do Código Civil destaca que “São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social”. Neste mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que “apenas e tão somente afirmação expressa do legislador poderia ter a virtude de modificar o esquema acolitado”. Em: CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência tributária e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 5, 1978, p. 87–88.

<sup>207</sup> CARRAZZA, **ICMS**, p. 50.

<sup>208</sup> JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA sintetiza a ideia ao observar que “As coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de “circulação econômica” tomam o nome de mercadorias. *Commercium quasi commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se de produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor”. Em: MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Russel, 2015, p. 78.

Diante do exposto, resta claro que o conceito de mercadoria elencado pelos referidos autores decorre de uma interpretação conceitual advinda do próprio Direito Comercial, sendo um bem móvel e corpóreo que se encontra no comércio destinado à venda, mediante a transferência jurídica de titularidade.

A referida interpretação também foi seguida pelos tribunais superiores, como no Recurso Especial nº 68.455/SP<sup>209</sup>, em que restou decidido que a venda ocasional de bens do ativo imobilizado não se configura como uma operação sujeita ao ICMS, na medida em que não corresponde a um bem servido à mercancia. Trata-se de interpretação justamente baseada no conceito de mercadoria como um bem físico, destinado ao comércio por meio de uma atividade habitual.

Parece-nos importante pontuar as especificidades relacionadas ao ICM Importação, especialmente em virtude das discussões que serão tratadas no futuro a respeito da incidência do imposto (ou não) na importação de *softwares*. Afinal, o art. 155, inciso II da Constituição determina que o imposto é devido “ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, cabendo o imposto ao Estado em que estiver situado o destinatário da mercadoria.

Por sua vez, o art. 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), determina que o sujeito passivo do tributo é aquele que promove a importação de “mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade”.

Depois de extensa discussão acerca da condição de sujeito passivo atribuído às pessoas físicas no ICMS Importação, a Emenda Constitucional nº 33 de 2001 alterou texto constitucional, passando a prever que o ICMS Importação incide:

sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Referida alteração não passou longe dos questionamentos da doutrina, sendo que, para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a importação necessita estar igualmente conectada com uma operação mercantil. O bem importado, ainda que

---

<sup>209</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 68455/SP. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, DF, julgamento em 15.12.1995, D.J. 18.03.1996. Tributário - ICMS - bens do ativo fixo - conceito de ato de comércio - venda ocasional - convenio 66/88 - lei 6.374/89. 1. Sob a restia de venda ocasional de bens do ativo fixo, não se configurando operação de objeto adquirido para servir a mercancia, não ha a incidência do ICMS. 2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso improvido.

para consumo ou ativo imobilizado, deve estar atrelado à atividade econômica do sujeito passivo. Do contrário, o autor compreende que há grave lesão ao direito fundamental do contribuinte<sup>210</sup>.

Neste mesmo sentido, afirma BETINA TREIGER GRUPENMACHER que é impertinente a cobrança do ICMS em tais circunstâncias, na medida em que “dada a inexistência de operação mercantil e impossibilidade do exercício do direito de se creditar dos valores pagos ante a inexistência de etapas posteriores referentes à circulação econômica de produção ou consumo”<sup>211</sup>, seria indevida a referida cobrança.

Em resumo, a partir da referida alteração, o ICMS passou a ser devido por pessoas físicas e jurídicas ainda que não contribuintes do tributo, em total dissonância da lógica de tributação, pois impõe a exação fiscal ao sujeito que não realiza com habitualidade atividades mercantis, em transação alheia ao interesse econômico.

Fato é que, a despeito de o referido questionamento acerca da inconstitucionalidade da cobrança, tem-se a presente incidência do ICMS sobre as operações realizadas por pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do imposto.

Concluimos, portanto, que para a doutrina tradicional, assim como para os tribunais superiores, para fins da incidência do ICMS, entende-se por mercadoria todo bem corpóreo, móvel e posto ao comércio, nos termos da definição até então empregada pelo Código Comercial e Código Civil. No entanto, com o passar dos anos, e com as inovações tecnológicas inerentes aos próprios anseios da sociedade, a definição de mercadoria passou a ser questionada, especialmente em virtude das transações imateriais objetos do comércio eletrônico.

Assim, é preciso analisar se o signo mercadoria poderia ser interpretado de maneira distinta à luz das referidas inovações, bem como se a alteração do alcance semântico de mercadoria seria suficiente para fins de incidência do ICMS em tais circunstâncias. Voltaremos ao tema quando nos debruçarmos sobre o estudo da mutação constitucional e as implicações vinculadas à interpretação constitucional acerca do art. 155, inciso II da CF.

---

<sup>210</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 79–81.

<sup>211</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. O ICMS na Importação em Nome Próprio, por Encomenda e Por Conta de Terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 12, 2008, p. 23.



Por ora, passemos a análise quanto ao critério material do ISS e as especificidades atreladas a sua instituição e cobrança.

### 3.3 O CRITÉRIO MATERIAL DO ISS

Conforme salientamos, foi por meio da Emenda Constitucional nº 18/65 que o imposto sobre serviços de qualquer natureza foi criado da maneira como o conhecemos nos dias atuais, em substituição ao antigo imposto de indústrias e profissões.

Importante destacar que a referida Emenda Constitucional já previa a edição de lei complementar para o estabelecimento de critérios de distinção entre os serviços tributados pelo ISS e as circulações de mercadorias tributáveis pelo antigo ICM. No entanto, foi por meio do texto constitucional de 1967 que se atribuiu ao legislador complementar a função de definir os serviços tributáveis pelo ISS.

Atualmente, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 156, inciso III, que compete aos Municípios<sup>212</sup> instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os de competência dos Estados e Distrito Federal para a cobrança do ICMS (serviços de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal) e definidos em lei complementar.

Em outras palavras, o critério material pode ser sintetizado como “prestar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II da CF, e definidos por meio de lei complementar”<sup>213</sup>. O verbo prestar é utilizado justamente em virtude da necessidade de uma ação pessoal do sujeito passivo da obrigação tributária, conjugada com a complementação *serviços*.

LUCIANO GARCIA MIGUEL explica que, quando da criação dos impostos sobre o consumo, uma das maiores preocupações foi justamente a possibilidade de o ISS acabar influenciando o custo das mercadorias: “para tentar vencer esse obstáculo, o Decreto-lei 406/68, adotou a técnica de somente admitir a incidência do

---

<sup>212</sup> E ao Distrito Federal, por lhe serem atribuídas as competências dos Municípios (art. 32, §1º da Constituição de 1988).

<sup>213</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO descreve a norma padrão do ISS da seguinte forma: na hipótese (i) critério material – prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (ii) critério espacial – âmbito territorial do Município; (iii) critério temporal – momento da prestação do serviço; na consequência (iv) critério pessoal – sujeito ativo o Município e sujeito passivo o prestador de serviços; (v) critério quantitativo – base de cálculo o preço do serviço e alíquota prevista na legislação do imposto. Em: CARVALHO, *Direito Tributário: linguagem e método*, p. 772–773.

imposto municipal sobre os serviços que expressamente estavam em uma lista anexa<sup>214</sup>.

Conforme já brevemente mencionado, a lista de serviços está atualmente prevista na Lei Complementar nº 116 de 2003, a qual não sofreu grandes alterações nas disposições inicialmente indicadas no Decreto-lei nº 406 de 1968.

A controvérsia entre a incidência do ICMS e ISS, mais do que de natureza conceitual e científica, decorre do fato deste último ser um imposto cumulativo, ou seja, cujo custo é assumido inteiramente pelo tomador dos serviços. Deste modo, o tributo onera de forma substancial e direta o custo da operação, o que pode ser ainda mais prejudicial em combinação com a cobrança do ICMS nas situações em que há ausência de definição acerca da faixa de tributação dos entes federados, a exemplo do que ocorre com as novas tecnologias inicialmente não previstas quando da criação dos tributos.

No entanto, diferentemente do ICMS, em que o pressuposto para a incidência é a circulação de mercadorias, no ISS, há o necessário desempenho remunerado do trabalho humano, desvinculado de uma relação de emprego.

Neste sentido, MARÇAL JUSTEN FILHO destaca que a incidência do ISS ocorre quando há “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”<sup>215</sup>. Na mesma senda, AIRES FERNANDINO BARRETO compreende que o critério material é “a conduta humana (prestação de serviço), consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”<sup>216</sup>.

Ademais, parece-nos que não se trata de um imposto cobrado pela fruição do serviço, mas sim em virtude da prestação de serviços com utilidade material ou imaterial. Daí a razão pela qual é necessária a verificação de um conteúdo econômico, em caráter negocial privado, independentemente de uma relação empregatícia.

Em outras palavras, não há tributação do ISS nas situações destituídas de conteúdo econômico, pois o princípio da capacidade contributiva exige que a

---

<sup>214</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 48.

<sup>215</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 80.

<sup>216</sup> BARRETO. Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, [s.d.], p. 423.

hipótese normativa de determinado tributo tenha a descrição de fatos que demonstrem uma presunção de riqueza passível de tributação<sup>217</sup>.

Por esta razão, PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que a expressão “serviços de qualquer natureza” não coincide com o sentido comumente atribuído na linguagem ordinária, de modo que o imposto não incluiu: “a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de natureza econômica; c) o trabalho efetuado em relação de subordinação [...]”<sup>218</sup>.

Em outras palavras, em virtude de sua natureza bilateral, na prestação de serviços são necessárias duas pessoas envolvidas em uma relação contratual com conteúdo econômico, ou seja, mediante um preço em contraprestação à utilidade material ou imaterial proporcionada pelo prestador.

Até mesmo porque quem realiza um serviço para si próprio, por exemplo, realiza-o para seu benefício pessoal, de modo que não subsiste um comportamento economicamente avaliável<sup>219</sup>.

Esclarecido o critério material do imposto, passemos a análise pormenorizada dos conceitos empregados pelo texto constituição para a atribuição da competência dos Municípios, bem como a clássica distinção realizada pela jurisprudência e doutrina acerca das obrigações de dar e fazer.

---

<sup>217</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que “Ter presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro. (...). Passa, então, a derivar seu interesse para o lado dos eventos que ostentam signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos, de ser comensurados e, por essa caminho, colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que eles participarem de fatos daquela natureza”. Em: CARVALHO, *Direito Tributário: linguagem e método*, p. 31.

<sup>218</sup> *Ibid.* p. 774.

<sup>219</sup> MARCELO CARON BAPTISTA pondera que “Não se nega, por outro lado, que um serviço realizado pelo ser humano em seu próprio benefício possa revelar riqueza passível de tributação. Adotando-se o mesmo exemplo acima citado, o de uma pessoa pintar a sua própria residência, admite-se que o imóvel se possa valorizar, permitindo a incidência ou o aumento da base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, se estiver situado no perímetro urbano do Município. Poderia, ainda, em tese- caso nesse sentido estivesse disposto na legislação vigente – em face do aumento patrimonial verificado, incidir sobre essa parcela, ou ao menos sobre parte dela, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF. Isso, no entanto, foge completamente do alcance da norma de incidência do ISS”. Em: BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma: Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 254.

### 3.3.1 O conceito de serviços e as obrigações de dar e fazer

Tendo o texto constitucional empregado os signos “serviços de qualquer natureza” para compor o critério material do ISS, é preciso que passemos à análise quanto à definição destes termos.

Para isso, devemos nos ater novamente ao texto constitucional, a despeito da existência de legislação infraconstitucional que procura justamente dispor quanto à extensão da definição. Afinal, “se a matéria é constitucional, só pela norma constitucional se resolve. E toda norma infraconstitucional ou é conforme com a Lei Magna ou deve ser a ela conformada”<sup>220</sup>.

Temos para nós que o texto constitucional conceituou o que seria serviço, devendo tal definição ser identificada a partir de uma análise conjunta das demais materialidades do IPI e do ICMS. Neste sentido, o ISS não poderia recair sobre um fato alcançado pelo IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), a exemplo do que ocorre na industrialização de certo produto, ainda que por encomenda, e nem mesmo uma obrigação de dar sujeita ao ICMS.

Conforme bem destaca ALBERTO MACEDO:

Dito de outra forma, qualquer atividade humana realizada em prol da produção de uma mercadoria, em que pese, numa análise isolada, pode ser caracterizada como serviço, não passará de um autosserviço, numa atividade-meio cujo custo seria incorporado ao valor da mercadoria, não cabendo nominar essa atividade de serviço, em termos jurídicos-tributários, a não ser que seja terceirizada (aí sim, sujeitando-se à incidência do ISS)<sup>221</sup>.

Para AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>222</sup>, não tendo o texto constitucional explicitado conceito distinto, emprega-se a definição de serviços do direito privado, que, no art. 593 e seguintes do Código Civil de 2002, dispõe que a prestação de serviços decorre do trabalho lícito, material ou imaterial, mediante retribuição. A obrigação de fazer, desenvolvida por um esforço físico, decorre igualmente dos

---

<sup>220</sup> BARRETO, ISS na Constituição e na Lei, p. 25.

<sup>221</sup> MACEDO, Alberto. ISS, ICMS-Mercadoria e o Caso “Embalagens” (ADI-MC 4.389 DF) - A Constitucionalização, pelo STF, de Critérios que não são Constitucionais. In: MACEDO, Alberto; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.) **Tributação Indireta Empresarial: Indústria, Comércio e Serviços**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 829.

<sup>222</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 03.

artigos 601, 606 e 607 do mesmo diploma, os quais discorrem sobre as habilidades físicas do prestador<sup>223</sup>.

Neste ponto, parece-nos importante esclarecer que não acreditamos que a incidência dependa da destinação, resultado ou contexto econômico de cadeia produtiva de determinada atividade econômica, na medida em que é o fato abstrato, presente na hipótese de incidência tributária, que descreve as características necessárias à ocorrência da incidência tributária a partir dos eventos realizados no mundo fenomênico.

A distinção entre a natureza da prestação a partir da utilidade obtida em determinadas atividades surgiu justamente em virtude das novas realidades sociais, especialmente pelas inovações tecnológicas.

No entanto, discordamos da ideia de que o ISS esteja atrelado, por exemplo, à prestação de um serviço diretamente ao consumidor final para que incida sobre determinada operação, como, por exemplo, na discussão acerca da industrialização por encomenda, na medida em que não há qualquer restrição similar no texto constitucional.

MARCELO CARON BAPTISTA exemplifica a inaplicabilidade da ideia de utilidade para a confirmação da incidência do ISS ao citar o cenário da pintura de uma residência. Se alguém contrata uma prestação de um serviço de pintura em sua residência e verifica que o resultado choca suas visitas e implica desvalorização, ainda sim, para fins civis e tributários, houve a prestação de serviço, com o cumprimento de uma obrigação contratual<sup>224</sup>. Neste caso, a utilidade deste serviço, compreendida como o gosto pessoal do tomador, pouco importa diante do adimplemento contratual.

---

<sup>223</sup> Art. 601. "Não sendo o prestador de serviço contratado para certo e determinado trabalho, entender-se-á que se obrigou a todo e qualquer serviço compatível com as suas forças e condições." Art. 606. "Se o serviço for prestado por quem não possua título de habilitação, ou não satisfaça requisitos outros estabelecidos em lei, não poderá quem os prestou cobrar a retribuição normalmente correspondente ao trabalho executado. Mas se deste resultar benefício para a outra parte, o juiz atribuirá a quem o prestou uma compensação razoável, desde que tenha agido com boa-fé." Art. 607. "O contrato de prestação de serviço acaba com a morte de qualquer das partes. Termina, ainda, pelo escoamento do prazo, pela conclusão da obra, pela rescisão do contrato mediante aviso prévio, por inadimplemento de qualquer das partes ou pela impossibilidade da continuação do contrato, motivada por força maior." Em: BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil Brasileiro. Brasília: Congresso Nacional, 2002, artigos 601, 606, 607.

<sup>224</sup> MARCELO CARON BAPTISTA explica que a obrigação de dar "ocorre quando a ação titularizada pelo devedor se destina à tradição de um bem. Prestação de fazer é aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que possa eventualmente ocorrer". Em: BAPTISTA, **ISS do texto à norma**: Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03, p. 256.

O que importa, como bem descreve PAULO DE BARROS CARVALHO, é a existência de uma obrigação de fazer, marcada pela ação pessoal do devedor (prestador). Isto significa que, “só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração”<sup>225</sup>, de caráter econômico e sem vínculo empregatício.

Serviço é, portanto, o resultado de uma prestação, ou seja, uma obrigação de fazer. Aliás, a distinção entre obrigações de dar, como entrega de algo já existente, e fazer, pela prestação de algo até então inexistente<sup>226</sup>, para a definição do conceito de serviços, já foi debatido pelo Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades, especialmente em relação aos contratos de arrendamento mercantil – *leasing*.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.905/SC<sup>227</sup>, o Supremo Tribunal Federal compreendeu a existência de três diferentes tipos de contratos na operação de *leasing*: (i) o *leasing* operacional, em que o arrendador cede ao arrendatário o direito de uso do bem, recebendo como contraprestação o aluguel mensal, acrescido de uma margem, com a opção de aquisição do próprio bem ao final; (ii) o *leasing* financeiro, em que a instituição financeira adquire o bem e o arrenda ao contratante, mediante devolução do bem ao final, renovação do contrato ou aquisição por um valor residual; e o (iii) *leasing* back, em que uma empresa arrenda um bem para uma instituição financeira, que o arrenda novamente à mesma empresa, a qual procura apenas um fluxo de caixa pelo capital de giro.

Na interpretação dos Ministros, apenas no primeiro caso (*leasing* operacional) existiria uma locação, consubstanciada em uma obrigação de dar,

---

<sup>225</sup> CARVALHO, *Direito Tributário: linguagem e método*, p. 775.

<sup>226</sup> BAPTISTA. *ISS do texto à norma: Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*, p. 273.

<sup>227</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 592905. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, julgamento em 02 de dezembro de 2009, D.J. 14 de dezembro de 2009. Recurso extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de *leasing* financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

sendo que nos dois últimos haveria efetivamente uma obrigação de fazer como espécie de financiamento sujeita ao ISS.

O problema se encontra quando as obrigações de dar e fazer se relacionam por meio de “operações mistas”. AIRES FERNANDINO BARRETO classifica os serviços entre serviços puros, descritos como as prestações que envolvem exclusivamente o esforço humano; serviços com o emprego de instrumentos, por meio da prestação cumulada com o uso de máquinas e equipamentos; serviços com a aplicação de materiais necessários à conclusão da prestação; e serviços complexos, por meio da combinação da utilização de ativos e aplicação de materiais<sup>228</sup>.

São muitas as circunstâncias em que o cumprimento de uma prestação de fazer demanda o emprego de bens, sejam materiais ou imateriais. Por exemplo, na situação em que um médico utiliza o estetoscópio para ouvir os batimentos cardíacos de um paciente, a despeito de realizar uma prestação de serviço médico-hospitalar, o profissional necessita do suporte da ferramenta, e assim por diante.

Justamente em virtude da possível junção das definições das obrigações de dar e fazer, indicadas nos serviços complexos descritos acima, é que se torna praticamente impossível uma obrigação de entrega de algo sem um comportamento de fazer (a exemplo de um restaurante), ou a própria realização de uma prestação sem o envolvimento de um bem, como, por exemplo, a elaboração de um parecer com a entrega das laudas redigidas.

No entanto, “o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente aplicados”<sup>229</sup> na prestação realizada.

O importante, neste caso, é saber a atividade fim objetivada no contrato – de dar ou de fazer algo – segundo as informações e condições pactuadas em um contrato específico com esta finalidade. Afinal, quando um tomador contrata um serviço, busca a utilidade de um esforço físico ou intelectual do prestador, e não um bem, ainda que este possa acompanhar o serviço.

Trata-se da razão pela qual, desde o Decreto Lei nº 406/68 e, posteriormente, com a Lei Complementar nº 116/03, restou confirmado o entendimento de que os serviços relacionados no rol descrito nos referidos

---

<sup>228</sup> BARRETO, ISS na Constituição e na Lei, p. 45-47.

<sup>229</sup> BAPTISTA, ISS do texto à norma: Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03, p. 282.

instrumentos legislativos, mesmo que acompanhados do fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS, ao passo que o fornecimento de mercadorias, com a prestação de serviços não relacionados, está sujeito ao ICMS.

No entanto, existem muitas atividades que se desenvolvem de maneira fragmentada em etapas, o que levou a doutrina a distinguir as atividades meio das atividades fim. De toda forma, parece-nos que a interpretação do próprio contrato pactuado entre as partes define a natureza obrigacional firmada, de modo que todas as atividades ditas *meio* serão absorvidas pela principal<sup>230</sup>.

Isto é, “o comportamento da pessoa, invariavelmente, será o de realizar uma prestação-fim de dar, ainda que condicionada a prestações-meio de fazer” ou, dito de outro modo, “uma prestação-fim de fazer, que também poderá não prescindir de prestações - meio de dar”<sup>231</sup>.

É a partir do acordo convencionado entre as partes, ou seja, da prestação fim, que se identifica a correta incidência tributária, de maneira que os atos anteriores (praticados para viabilizar a prestação) não podem ser desassociados do interesse final econômico.

### 3.3.2 A lei complementar 116/03: rol taxativo ou sugestivo?

Conforme mencionado, o art. 156, inciso III, da CF, além de estabelecer a faixa dos serviços sujeitos à incidência do ISS, em virtude da exclusão das prestações já abarcadas pelo ICMS, indica a importância do papel da lei complementar para a completa definição do âmbito de incidência do imposto.

Trata-se de veículo introdutor da relação dos serviços tributados pelo ISS e, também, instrumento previsto no já mencionado art. 146 da CF para a resolução de possíveis conflitos de competência em matéria de direito tributário.

ANDRÉ MENDES MOREIRA explica que a antiga lista prevista no Decreto Lei nº 406/68 adotava uma relação *numerus clausus*, com a taxatividade confirmada

<sup>230</sup> *Ibid.* p. 283. No mesmo sentido, destaca BETINA TREIGER GRUPENMACHER, para quem “Releva esclarecer que a prestação de serviços, enquanto fato jurídico- tributário, só tem aptidão de desencadear o fenômeno da incidência se considerada uma atividade-fim de uma dada relação contratual de natureza privada, cujo objeto é o fornecimento de utilidade material ou imaterial obtida pelo desempenho de um esforço físico ou intelectual”. Em: GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org). *O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 84.

<sup>231</sup> BAPTISTA. *ISS do texto à norma: Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03*, p. 301.



pelo art. 8º, que foi posteriormente revogado pela Lei Complementar nº 116/03, e que dispunha:

Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003).

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria. (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias. (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003).<sup>232</sup>

O autor explica que a listagem gerou inúmeras dúvidas em relação ao seu âmbito de aplicação, o que ensejou a edição do Decreto Lei nº 834/69 e, posteriormente, nova lista da Lei Complementar nº 56. O Decreto Lei nº 406/68, mesmo após as modificações, vigorou até a edição da Lei Complementar nº 116/03<sup>233</sup>.

Em relação à lista de serviços prevista na Lei Complementar nº 116/03, inexistente, até o momento, consenso doutrinário sobre se tratar de um rol taxativo ou meramente sugestivo dos serviços indicados.

Existem autores que compreendem que os Municípios estão autorizados a instituir o ISS sobre toda prestação de serviço, estando prevista ou não no rol descrito na lei complementar, essencialmente em razão da autonomia municipal.

Para esta parcela da doutrina<sup>234</sup>, a interpretação do art. 156, inciso III, deve correr de maneira sistemática com o princípio da autonomia dos Municípios, na medida em que seria defeso ao legislador complementar restringir o âmbito de incidência do imposto municipal. O papel da lei complementar, neste caso, estaria restrito aos casos em que há necessidade de disposição expressa para a regulação de possíveis conflitos de competência.

<sup>232</sup> MOREIRA, André MENDES. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 305.

<sup>233</sup> *Ibid.* p. 306.

<sup>234</sup> Neste sentido, são exemplos: CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 1015; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 430–431; ATALIBA, Geraldo. **ISS: Lista de Serviços Tributáveis - Falácia da sua Exaustividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 181–221.

Aliás, um dos argumentos contrários à taxatividade da lista é o de que, caso a Lei Complementar nº 116/03 fosse revogada e não houvesse outra editada em seu lugar, os Municípios estariam impossibilitados de exigir o ISS.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES compreende que o art. 156, inciso III, da CF, possui uma dupla função: (i) a de outorgar aos Municípios a competência para instituir o ISS; (ii) e de outorgar à União a competência para definir os serviços sobre os quais incidirá o ISS<sup>235</sup>.

No entanto, existe outra corrente que compreende que o texto constitucional não emprega termos inúteis e, por esta razão, os Municípios estariam autorizados a instituir e cobrar serviços de qualquer natureza, conquanto estejam previstos em lei complementar. Alinha-se, assim, ao sentido de que o rol de serviços seria taxativo.

Trata-se da opinião de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, para quem:

O termo empregado na CF foi definir, o que nos leva a acreditar que, embora a norma mitigue a competência impositiva dos Municípios, fá-lo por imposição expressa do texto constitucional. Trata-se de uma hipótese de exceção ao princípio da autonomia municipal, o que, aliás, acontece em relação a vários outros princípios constitucionais, como é o caso do princípio da legalidade e o da anterioridade<sup>236</sup>.

Em outras palavras, não haveria inconstitucionalidade na relação taxativa dos serviços sujeitos à incidência do imposto, na medida em que a restrição por definição teria sido realizada no próprio texto constitucional.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, em virtude da complexidade do ISS e do possível conflito de competência na sua instituição, o Constituinte originário entendeu por bem conferir à lei complementar a definição de quais seriam os serviços de qualquer natureza suscetíveis à exigência tributária. Segundo o autor, “eis caso típico do papel de ajuste reservado à legislação complementar para garantir a harmonia que o sistema requer”<sup>237</sup>.

<sup>235</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 193.

<sup>236</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre Serviços - Critério Espacial - A questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Pres.); BINI DE OLIVEIRA, Ariane; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (Coord.). **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 155. EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no Comércio Eletrônico**. São Paulo: Síntese e Thomson IOB, 2003, p. 169.

<sup>237</sup> CARVALHO, **Direito Tributário: linguagem e método**, p. 771.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), após compreender que a lista de serviços anexa ao antigo Decreto-Lei nº 406/68 era taxativa<sup>238</sup>, posicionou-se no sentido de que a lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 poderia ser interpretada de forma extensiva, podendo haver incidência aos serviços que se assemelhem aos dispostos na lista, de modo a alcançar os chamados serviços “congêneres”:

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<sup>239</sup>.

Nos termos do entendimento do STJ, a lei complementar elencaria os gêneros dos serviços passíveis de tributação pelo ISS. No entanto, a cobrança seria possível nos casos de serviços correlatos ou, conforme utilizado no julgado descrito acima, congêneres.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER destaca que, desde a edição do Decreto-lei 406/68, e depois com a Lei Complementar nº 116/03, “as leis complementares que estabelecem normas gerais em matéria de ISS e disciplinam-lhe os conflitos de competência extrapolam a sua função”<sup>240</sup>, de modo a subverter as regras constitucionais que tratam do âmbito de incidência do imposto.

Filiamo-nos à parcela da doutrina que defenda a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, basicamente com base em três fundamentos.

O primeiro deles, assim como defende PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>241</sup>, é o de que o papel da lei complementar não é o de limitar a competência conferida ao texto constitucional aos Municípios, mas sim elucidar e confirmar os comandos

<sup>238</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 461727/MG. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, julgamento em 24 de junho de 2003, D.J. 04 de agosto de 2003, Primeira Turma.

<sup>239</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1111234/PR. Rel. Min. Ministra Eliana Calmon, Brasília, DF, julgamento em 23 de setembro de 2009, D.J. 08 de outubro de 2009, Primeira Seção.

<sup>240</sup> GRUPENMACHER, **Imposto sobre Serviços - Critério Espacial - A questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas**, p. 160.

<sup>241</sup> CARVALHO, **Direito Tributário: linguagem e método**, p. 772.

constitucionais. Assim, não se trata de uma limitação conferida pela União na instituição e cobrança do ISS, mas de ordem jurídica especial para auxiliar, em âmbito nacional, a delimitação da incidência do imposto.

O segundo motivo é o papel da lei complementar no combate aos possíveis conflitos de competência na cobrança do tributo em âmbito interno – dos Municípios e também em relação à outorga de competência de alguns serviços aos Estados e Distrito Federal. Assim, é papel da legislação complementar delimitar expressamente as competências já conferidas pelo próprio texto constitucional, consagrando os serviços definitivamente indicados na competência descrita no art. 156, inciso III, do texto constitucional.

Por fim, parece-nos que a taxatividade da lei complementar decorre essencialmente da segurança jurídica e confiabilidade dos contribuintes quanto aos serviços possivelmente tributados pelo ISS. Diante da quantidade exorbitante de legislações municipais e demais regras do sistema tributário brasileiro, parece-nos que o Constituinte tentou atribuir maior segurança quanto às atividades efetivamente tributadas pelo imposto com esclarecimento em âmbito nacional. Conferiu-se uma definição denotativa ao signo *serviços*.

Afinal, definição contrária seria autorizar que cada Município criasse hipóteses distintas de incidência do imposto que poderiam, inclusive, invadir a competência e esfera de outras pessoas políticas, sem que uma lei complementar auxiliasse na resolução de tais distorções.

Esclarecemos, contudo, que não basta simplesmente menção da espécie da atividade em lei complementar para a legitimidade da cobrança, mas sim a efetiva caracterização da prestação como um serviço – relacionado a uma obrigação de fazer, em um contrato bilateral de um negócio jurídico, de natureza física ou intelectual.

Neste ponto, cabe destacar que, em recente posicionamento, o STF, ao analisar a incidência do ISS nas atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde especificamente em relação às mensalidades pagas pelos beneficiários, concluiu pela delimitação do conceito de serviços não como uma obrigação de fazer a partir do Direito Privado, mas pela definição da própria Lei Complementar nº 116/03:

A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais e imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador<sup>242</sup>.

Infelizmente, a despeito do referido posicionamento, parece-nos que, conforme já esclarecemos, a obrigação de fazer está associada ao próprio conceito constitucional e não deve ser mal interpretada ao ponto de abarcar atividades que, a despeito de estarem listadas no texto complementar, não estejam sujeitas ao campo de incidência do imposto.

Por fim, compreendemos que o serviço ainda decorre de um preço pactuado entre as partes e que represente a atividade fim objetivada entre prestador e tomador, sob pena de afronta à outorga de competências constitucional.

Portanto, nas situações de conflitos entre as competências de duas pessoas políticas a respeito da incidência do ICMS e do ISS, parece-nos que a primeira alternativa de resolução será sempre a análise quanto ao critério material dos respectivos tributos e a natureza do fato em análise (se uma obrigação de fazer ou de dar). Na sequência, não sendo possível classificar a situação apenas em razão da sua natureza, aplica-se a Lei Complementar nº 116/03<sup>243</sup>.

Feitos os esclarecimentos acerca da regra matriz de incidência tributária e os conceitos utilizados nos critérios material do ICMS e do ISS, passemos a análise quanto aos processos de alteração do texto constitucional e, especificamente, em relação à possibilidade de conferir nova interpretação ao conceito de mercadorias para, então, concluirmos pela incidência (ou não) dos referidos tributos nos contratos envolvendo softwares no Brasil.

---

<sup>242</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 651703/PR. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. RECEITAS ORIUNDAS DAS MENSALIDADES PAGAS PELOS BENEFICIÁRIOS DOS PLANOS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, julgamento em 29 de setembro de 2016, D.J. 26 de abril de 2017, Tribunal Pleno.

<sup>243</sup> Neste mesmo sentido, destaca AIREZ FERNANDINO BARRETO que somente após a identificação do serviço como uma obrigação de fazer que corresponde à outorga de competências aos Municípios é que será possível analisar a lista de serviços da LC nº 116 de 2003. BARRETO, **ISS, IOF e Instituições Financeiras**, p. 01–02.

## 4 A MUTAÇÃO CONSTITUCIONAL

Não nos esqueçamos que a camada linguística do direito está imersa na complexidade do tecido social, cortada apenas para efeito de aproximação cognoscitiva. O direito positivo é objeto do mundo da cultura e, como tal, torna árdua a tarefa do exegeta em construir a plenitude de seus conteúdos de significação, obrigando-o a reduzir a complexidade empírica, ora isolando, ora selecionando caracteres do dinâmico mundo do existencial. O objeto começa a ser uma construção em linguagem do intérprete que reduz as características próprias e imanentes daquilo que se toma do universo físico-social (PAULO DE BARROS CARVALHO)<sup>244</sup>.

### 4.1 AS PALAVRAS E A INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Já tratamos sobre as características que envolvem a competência tributária e o papel da lei complementar no Direito Tributário, em especial em relação ao conflito das parcelas de poder de cada um dos entes federados e dos Municípios.

Entretanto, mostra-se necessário discorrer também acerca da interpretação e alteração constitucional em matéria tributária, especialmente em relação à distinção entre tipos e conceitos frente às limitações conferidas à extensão da interpretação e atuação do legislador no âmbito infraconstitucional.

Isso porque, a defesa quanto à incidência (ou não) do ICMS e ISS nos contratos envolvendo *softwares*, mais do que uma análise quanto aos signos empregados no texto constitucional, depende da extensão dos conceitos nos respectivos critérios materiais dos tributos e a possibilidade de alteração de tais interpretações, uma vez identificadas evoluções nos fatos sociais atrelados às novas tecnologias e no próprio desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial.

Como bem destaca ANNA CANDIDA DA CUNHA FERRAZ, “a Constituição tende a refletir ideias e valores dominantes em determinada época, e a configurar

---

<sup>244</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 248.

uma situação de compromisso entre crenças e interesses distintos, não apenas em matéria política, mas também, em matéria econômica e social<sup>245</sup>.

No entanto, as crenças e interesses políticos, econômicos e sociais passam por alterações ao longo do tempo, justamente em virtude do desenvolvimento da própria sociedade.

Ademais, a possível imprecisão das palavras decorre essencialmente da complexidade da realidade e das inúmeras interpretações dos olhares que se voltam a esse fenômeno, cada qual com suas particularidades e valores.

Deste modo, a análise quanto ao contexto em que os signos são empregados e as possíveis significações na realidade podem auxiliar na interpretação dada aos enunciados prescritivos. Por mais imprecisos que sejam os signos adotados pelo Constituinte, é certo que existe certa objetividade intrínseca aos sentidos conferidos a eles, até mesmo em virtude das comunicações já existentes em torno de tais palavras.

Neste sentido, para se discorrer acerca das possíveis alterações do texto constitucional, antes é preciso concluir se a Constituição Federal se valeu de tipos ou conceitos em relação aos signos empregados originalmente em seus enunciados prescritivos acerca da competência dos entes políticos.

Afinal, palavras podem possuir significações alteradas em virtude da própria mutação da realidade, tendo em vista as características de uma determinada sociedade e as particularidades consideradas essenciais por este grupo de indivíduos em determinadas condições de tempo e espaço.

Ademais, uma vez assumida a premissa de tipos e conceitos, cabe a análise quanto ao alcance das interpretações dos textos constitucionais e as possíveis alterações autorizadas pelo ordenamento jurídico brasileiro. É o que nos dispomos a tratar neste capítulo.

## 4.2 TIPOS E CONCEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conforme visto, importantes limitadores ao se analisar a competência de determinado ente são as palavras utilizadas para disciplinar a competência das demais pessoas políticas e o sentido dado às expressões empregadas em

---

<sup>245</sup> FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 125.

determinado período. Exemplo disso é a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, prevista atualmente no art. 153, inciso III, da CF, que não foi significativamente alterada ao longo dos anos, mas possuía conotações distintas ao que conhecemos como o imposto sobre a renda.

A significação da expressão, ou seja, o sentido atribuído à parcela tributada pelo imposto passou por alterações. Isto é, o que se compreendia como renda e proventos de qualquer natureza no texto constitucional de 1934 já não possui o mesmo sentido dos dias atuais, a despeito de um texto similar.

Em outras palavras, quando o Constituinte ou o legislador elabora os textos do Direito Positivo que, posteriormente, ensejarão a construção de normas pelo cientista do direito, há a eleição de determinadas características, por meio da abstração da realidade social vivenciada em determinado período. A forma como será realizada essa abstração se dá por meio de tipos e conceitos.

Tipos e conceitos nada mais são do que “formas de que se vale o direito para captar uma mesma realidade”<sup>246</sup>, ou seja, diante da finalidade do presente trabalho seriam as diferentes formas de se interpretar a realidade para a caracterização dos signos empregados pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional.

Assim, impõem-se alguns questionamentos: renda, serviços, mercadoria, faturamento seriam conceitos ou tipos de acordo com a finalidade empregada pelo texto constitucional? E qual seria a implicação prática da utilização de tipos e conceitos para fins do âmbito de incidência dos referidos tributos?

De maneira bastante simplificada, nos tipos há somente descrição, enquanto nos conceitos fala-se em definição dos signos, a partir dos seus contornos. O conceito possui, portanto, “maior rigidez, em relação ao tipo. Tem-se um conceito fechado quando uma característica do objeto for necessária, e, portanto, irrenunciável”<sup>247</sup>.

Tomemos como exemplo uma imagem de um cavalo. Por meio das características do animal (patas, pele, orelhas, crina), seria possível atribuir um conceito do cavalo. Reúnem-se as características e chega-se a um modelo ideal,

---

<sup>246</sup> SCHOUERI, **Discriminação de Competências e Competência Residual**, p. 112.

<sup>247</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 109. Importante destacar que há, ainda, a figura de conceitos indeterminados que seriam àqueles significados que, a despeito de possuírem traços específicos, possuem dificuldade de extensão. Existe uma essência neste sentido, apenas não se conhece os limites.



segundo o qual outros poderão ser comparados. Caso exista uma similaridade entre outros animais com o conceito formulado, será possível indicar a validade do fato (outro cavalo) com o conceito.

Nos tipos, por sua vez, descreve-se uma palavra, referindo-se às características, tendo consciência de que tais circunstâncias poderão ser alteradas ao longo do tempo e nem sempre estarão presentes. Ou seja, um animal ainda seria um cavalo, na ausência de uma crina ou de outra característica, dadas as alterações biológicas, por exemplo, que o afetem ao longo do tempo. A inexistência das características, no entanto, não excluirá a existência do tipo.

A distinção, mais do que uma discussão científica, corresponde ao aumento ou diminuição do campo de atuação do legislador infraconstitucional em matéria de competência tributária.

A indicação da existência tão somente de tipos poderia significar a legitimidade do papel da lei complementar para a definição de termos originalmente utilizados pelo texto constitucional. Nos tipos, há certa preocupação em indicar diversas características, descrevendo um todo, mas não se exclui a possibilidade de outras características virem a agregar-se ao tipo. Assim, “podem até faltar algumas características em certos objetos, mas isso não os torna atípicos, já que um tipo é um conjunto aberto”<sup>248</sup>.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>249</sup> explica que a possibilidade de textos constitucionais se valerem de tipos para a repartição de competências foi levantada inicialmente pela doutrina germânica em 1971, por KLAUS VOGEL e HANNFRIED WALTER, em uma discussão acerca da reforma fiscal. Os autores à época entendiam que os critérios até então adotados para a comparação de impostos (hipótese tributária, circunstância do imposto, base de cálculo e efeito econômico) não eram suficientes.

O autor salienta que a conclusão do referido estudo foi a de que, ao contrário de outras áreas, como o direito penal ou real, no direito tributário nunca há uma incompatibilidade de normas. Isto é, existindo capacidade contributiva dos contribuintes, trata-se de uma opção de o constituinte impedir a coexistência de

---

<sup>248</sup> *Ibid.*

<sup>249</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, p. 270.

duas normas<sup>250</sup>. O texto constitucional utilizaria a figura de tipos, que não se definem previamente por notas que os compõem, mas se descrevem a partir de uma concretização de valores<sup>251</sup>.

Em outras palavras, a impossibilidade de duas normas de competência terem âmbitos de incidência sobrepostos decorre especificamente do direito positivo, sendo papel do legislador complementar dirimir tais conflitos.

O autor conclui que os signos dispostos no texto constitucional correspondem a tipos flexíveis e que dependem de uma complementação de tais parâmetros pelo legislador complementar, por meio da indicação, aí sim, de conceitos. Para o autor, “as expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados a impostos historicamente já existentes. Por isso, afirmamos que o constituinte não conceituou os impostos pertencentes a cada esfera tributante<sup>252</sup>”.

Neste ponto, importa-nos esclarecer que a utilização de tipos pela doutrina germânica é distinta da realidade brasileira. No Brasil, fala-se em tipo em virtude de uma tipicidade cerrada, no sentido de que as regras possuam todos os elementos para sua incidência, em especial quando se discorre acerca do Direito Penal.

FERNANDO AURÉLIO ZILVETTI<sup>253</sup> explica que esta compreensão acerca do tipo decorre da tradução do livro de KARL LARENZ<sup>254</sup>, que posteriormente sofreu reparos não verificados pela doutrina brasileira. Isso porque, na primeira edição de sua obra, KARL LARENZ utilizava as figuras de tipos abertos e fechados, enquanto na sequência passou a falar apenas em tipo aberto. A confusão foi suficiente para que os autores brasileiros passassem a utilizar apenas a expressão tipo fechado.

Neste sentido, válido ressaltar o posicionamento de MISABEU DERZI, para quem a distinção entre os dois institutos seria de grau, na medida em que os tipos

---

<sup>250</sup> *Ibid.*, p. 271. SCHOUERI explica que tal análise permite afirmar que no Brasil a repartição de competências não segue um critério lógico-racional.

<sup>251</sup> *Ibid.* Importante destacar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703, acolheu a tese sustentada pelo Ministro Luiz Fux, no sentido de que o texto constitucional brasileiro se valeu de tipos e não de conceitos ao dividir as competências tributárias.

<sup>252</sup> SCHOUERI, *Discriminação de Competências e Competência Residual*, p. 112. Para o autor, a aplicação do conceito pelo legislador tende a se solidificar com o tempo, enquanto que os tipos se ampliaram com a própria aplicação do legislador, já que “uma situação ‘típica’ vem agregar-se às anteriores”. Conclui que o “constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos”, pois “ele sabia que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpretação, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência”. Em: SCHOUERI, *Direito Tributário*, p. 265; 273.

<sup>253</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 215.

<sup>254</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 300.

possuem uma estrutura aberta e flexível de interpretação, ao passo que os conceitos possuem notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, para qual impera a relação de exclusão<sup>255</sup>.

Aliás, a autora compreende que, por apresentarem a estrutura aberta e flexível, os tipos sequer poderiam ser aplicáveis ao Direito Tributário brasileiro, em especial diante da rígida distribuição de competências tributárias<sup>256</sup>. Destaca a autora que:

No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos. [...] o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação de competência tributária.  
[...] Conceitos como bitributação, invasão de competência, bis in idem, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessárias ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do “mais ou menos” [...]<sup>257</sup>

Neste sentido, a admissão de conceitos indeterminados ou tipos no texto constitucional seria incompatível com a certeza do direito e a segurança jurídica, necessárias à distribuição de competências no texto constitucional.

Semelhante é o posicionamento de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, no sentido de que, pela interpretação sistemática do texto constitucional, seriam extraídos conceitos dos “termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos impostos insertos na competência impositiva de cada uma das pessoas políticas de Direito Público”. Assim, conclui a professora da UFPR que “ao estabelecer os conceitos constitucionais, o constituinte limitou a

---

<sup>255</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 83-114. Segundo a autora, os conceitos “se caracterizariam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão”. Enquanto os tipos seriam identificáveis por meio de “notas referenciais aos objetos, porém, renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsumem mas se ordenam segundo método comparativo que gradua as formas ou transitivas”.

<sup>256</sup> *Ibid.*, p. 137.

<sup>257</sup> *Ibid.*, p. 103.

atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos, quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar<sup>258</sup>.

Já para RICARDO LOBO TORRES, o tipo seria definido como a ordenação de dados concretos verificáveis na realidade por meio de uma seleção de critérios de semelhança. Seria a noção média de uma situação concreta, identificada tanto no âmbito das relações sociais quanto na norma jurídica, tal qual a noção de trabalhador ou empresário<sup>259</sup>.

ALBERTO XAVIER leciona que o princípio da tipicidade em matéria tributária representa um direito dos jurisdicionados diante dos arbítrios da própria Administração, de modo que o papel do aplicador de determinada norma independe de qualquer questão valorativa, mas tão somente da verificação da subsunção entre o fato jurídico e a própria norma<sup>260</sup>.

Tendo como premissa o princípio da segurança jurídica, o autor indica como características da tipicidade os princípios da seleção, da taxatividade (*numerus clausus*), do exclusivismo e da tipicidade fechada<sup>261</sup>.

Os princípios da seleção e da taxatividade determinam que um imposto deve ser criado diante de fatos jurídicos que revelem capacidade contributiva e de um rol taxativo do tipo tributário, sem a existência de lacunas ou margem de discricionariedade<sup>262</sup>. Já em relação ao exclusivismo e a tipicidade fechada, o autor explica que os tipos tributários não devem possuir questões valorativas, mas sim elementos precisos<sup>263</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO associa o princípio da tipicidade com o da estrita legalidade, previsto nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I da Constituição

<sup>258</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação da atividade-meio no processo industrial. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord). **Derivação e positivação no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 186–187. De maneira semelhante, conclui REINALDO PIZOLIO, afirmando que “ao estabelecer a parte da competência tributária que cabe a cada ente tributante, utiliza-se de conceitos que indicam a parcela específica da realidade material que pode ser alcançada pela norma impositiva”, de modo que “conceitos como receita, faturamento, propriedade territorial urbana, folha de salários, veículos automotores, entre tanto outros, nada mais faz a Carta República do que: efetuar cortes na realidade, no chamado mundo fenomênico”. PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 15–17.

<sup>259</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 480.

<sup>260</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17–18; 69.

<sup>261</sup> *Ibid.*, p. 73–78.

<sup>262</sup> *Ibid.*, p. 86–87.

<sup>263</sup> *Ibid.*, p. 89–99.

Federal<sup>264</sup>, no sentido de que todo tributo deve ser instituído por meio de veículo introdutor próprio – lei – que deve possuir todos os elementos necessários à descrição da regra matriz de incidência do fato jurídico e prescrever os dados da relação obrigacional<sup>265</sup>.

MAURINE MORGAN FEITOSA, seguindo a doutrina germânica de KARL LARENZ, avalia que, enquanto os conceitos “são fixados por meio de uma definição, os tipos não se definem, mas se descrevem”. Neste sentido, os conceitos seriam assim classificados quando todas as notas que os compõem estiverem presentes, enquanto os tipos admitirão graduação por se voltarem à concretização de certo valor<sup>266</sup>.

Advogando pela tipicidade aberta em matéria de direito tributário<sup>267</sup>, a autora cita o exemplo do Recurso Extraordinário (RE) nº 343.446/SC, em que o Supremo Tribunal Federal teria, ainda que sem mencionar expressamente, utilizado a tipicidade aberta para a interpretação da constitucionalidade dos artigos 3º, inciso II, da Lei nº 7.787/1989, e 22, inciso II, da Lei nº 8212/1991, os quais instituíram o

---

<sup>264</sup> Art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; 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.”

<sup>265</sup> CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 169.

<sup>266</sup> FEITOSA, *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS*, p. 48.

<sup>267</sup> Neste sentido, a autora cita autores que defendem a existência da tipicidade aberta, como HUMBERTO ÁVILA, para quem o tipo seria uma espécie de conceito. Em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 181–182. E Marciano Seabra de Godoi, segundo o qual tipo e tipicidade seriam conceitos distintos, pois inexistente norma sem que uma interpretação seja previamente realizada. GODOI, Marciano Seabra de. O quê e porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 171.

Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) incidente sobre o total da remuneração<sup>268</sup>. As alíquotas da referida contribuição seriam aplicáveis a depender da atividade preponderante do contribuinte e do grau de risco leve, médio ou grave, nos termos da Lei nº 8.212/1991.

Na ocasião, a despeito do posicionamento do contribuinte recorrente de que a legislação havia inovado a ordem jurídica ao definir características do grau de risco e atividade preponderante, em especial em virtude das disposições do Decreto nº 612/1999 e demais alterações em sua redação, o STF compreendeu que a própria lei já havia disposto sobre os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária, o que, para a autora, seria hipótese de tipicidade aberta do ordenamento tributário<sup>269</sup>.

Para sintetizar os pensamentos descritos acima, PAULO AYRES BARRETO afirma existirem quatro diferentes percepções acerca das definições entre tipos e conceitos.

A primeira corrente compreende que a atribuição de definições dos signos utilizados no texto constitucional é tarefa do legislador constitucional<sup>270</sup>. A segunda destaca a função nitidamente complementar do papel do legislador infraconstitucional, apenas para solucionar problemas vinculados à ambiguidade e imprecisão dos signos empregados pelo legislador original.

<sup>268</sup> FEITOSA, **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**, p. 57–58. O julgado possui a seguinte ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

<sup>269</sup> *Ibid.*, p. 59. Importante destacar que a autora constrói seus fundamentos a partir da ideia de tipicidade aberta no âmbito tributário, por exemplo, identificável na obra de MARCIANO SEABRA DE GODOI (GODOI, O quê e porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**, p. 72.

<sup>270</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: Limites Normativos**. São Paulo: USP, 2008, p. 68–69.

A terceira corrente afirma existirem apenas tipos no texto constitucional quando da delimitação das competências tributárias, elásticos e flexíveis, cabendo ao legislador complementar a definição dos referidos parâmetros. Trata-se de interpretação baseada na própria outorga constitucional ao papel da lei complementar em matéria tributária para integrar o conteúdo dos signos originalmente empregados no texto constitucional.

Por fim, há uma quarta corrente que compreende que a Constituição Federal emprega conceitos constitucionais que perpassam necessariamente por um processo de interpretação baseado no próprio texto constitucional, limitando o caminho do legislador infraconstitucional<sup>271</sup>.

Diante de todo o exposto, parece-nos, assim como as já mencionadas opiniões de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, MISABEL ABREU MACHADO DERZI e SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO, que o texto constitucional se valeu de conceitos fechados ao dispor sobre os signos que constituem a materialidade dos tributos dispostos nas competências tributárias das pessoas de Direito Público.

Isso porque o texto constitucional limita a atuação dos entes públicos, deixando a atividade do legislador infraconstitucional condicionada aos limites originalmente impostos. Situação contrária – a eleição de tipos com a liberdade do legislador infraconstitucional – seria incompatível com um texto constitucional do tipo rígido.

Assim, o papel da lei complementar seria o de acrescentar melhores definições aos signos já existentes no texto constitucional, sem que qualquer alteração implicasse a modificação dos conceitos utilizados.

Caso o art. 146 da Constituição justificasse a eleição de conceitos pelo legislador infraconstitucional, existiria ainda certa margem ao legislador ordinário quando da implementação dos conceitos ali estabelecidos, por meio da criação dos tributos.

Por conseguinte, a criação de tais tributos poderia ser nula ao ponto de invadir a competência dos demais entes políticos, de modo que retornaria ao legislador complementar a função de dirimir os conflitos de competência. Assim,

---

<sup>271</sup> *Ibid.* Trata-se da opinião do autor, segundo o qual “há uma certa margem de discricionariedade para a definição dos precisos contornos da regra-matriz de incidência”.

seria possível ao legislador complementar dirimir os conflitos de competência de mais de uma maneira, de forma infundável.

Em relação ao conflito de incidência do ICMS e do ISS, por exemplo, ora se teria competência dos Estados e do Distrito Federal, ora dos Municípios diante de diferentes formas de resolução de conflitos, já que existem leis complementares distintas para cada um destes tributos que teriam, igualmente, margem para a definição dos termos empregados na Constituição. Diante da perspectiva da existência de tipos, o texto constitucional teria, tão somente, elencado descrições dos tipos e não definições precisas acerca do tema.

Como bem observa PAULO AYRES BARRETO, “ficar a mercê de um certo nível de arbítrio ou discricionariedade na seleção de valores a serem mais enfaticamente considerados implica excessiva abertura à exegese jurídica. Fixar limites estreitos a este processo seletivo não é tarefa fácil”<sup>272</sup>.

Tanto está correta a afirmação de que a Constituição Federal prevê conceitos que a Lei Complementar nº 116/03, ao prever a tributação do ISS sobre supostos serviços de locação de bem móveis, foi julgada inconstitucional<sup>273</sup> sob a argumentação de que estaria o legislador complementar aumentando seu âmbito de competência. Isto porque a locação dos bens consistiria em uma obrigação de dar e não de fazer.

Outro exemplo é o conceito de faturamento indicado no art. 195, inciso I, da Constituição, o qual corresponde ao produto da venda de bens e serviços. No entanto, o legislador ordinário, mediante edição da Lei nº 9.718/98, pretendeu ampliar o referido conceito para a receita bruta.

A referida tentativa não passou em branco aos Tribunais Superiores, sendo que o STF, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR<sup>274</sup>, inibiu tal compreensão. Na sequência, com o objetivo de alterar a significação inicialmente atribuída ao art. 195, inciso I, por meio de um processo formal de alteração do texto constitucional, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/1998, inserindo a palavra “receita” no referido dispositivo.

---

<sup>272</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 12.

<sup>273</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.131-3-SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, julgamento em 11 de outubro de 2000, D.J. 25.05.2001.

<sup>274</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 346.084-6/PR. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, julgamento em 09 de novembro de 2005, D.J. 01.09.2006.



Coubesse ao legislador a definição de conceitos, não faria sentido a inconstitucionalidade da referida medida, uma vez que o texto constitucional teria apenas elencado tipos flexíveis, cabendo à legislação complementar justamente a concreção de definições.

A própria competência residual, prevista no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, confirma a utilização de conceitos pelo texto constitucional, na medida em que apenas reforça a rigidez na eleição das materialidades nas normas de competência tributária ao definir que os novos tributos deverão ser não cumulativos e possuírem fato gerador e base de cálculo próprios.

Ademais, a adoção de tipos pelo texto constitucional vai de encontro à rigidez do sistema, a atribuição de competências privativas e a vedação de bitributação pelo próprio texto constitucional<sup>275</sup>. Parece-nos, portanto, que a utilização de tipos significa conferir uma elasticidade sem parâmetros ao legislador complementar, em confronto direto com a solidez e rigidez do sistema tributário.

Estando o leitor do presente trabalho consciente da diferenciação entre tipos e conceitos para a designação de uma realidade, partimos para a análise quanto à interpretação dos signos no texto constitucional e as possíveis alterações nos sentidos originalmente atribuídos.

#### 4.3 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA: INTERTEXTUALIDADE E CONTEXTO

Retomando o que dissemos, para se conhecer inteiramente uma norma jurídica é preciso antes interpretar os signos empregados no texto legislativo. Isso porque, a partir da alteração do paradigma filosófico do conhecimento para a filosofia da linguagem, a interpretação deixou de ser um mecanismo de revelação de objetos, com concepções ontológicas, para ser a construção, pelo sujeito cognoscente, de significações a partir dos textos, experiências históricas, sociais e culturais.

O Direito Positivo, assim como qualquer outro ramo, também se manifesta a partir da linguagem, de modo que todo signo empregado nos textos possui um significado, a partir dos critérios interpretativos. A análise quanto aos conceitos

---

<sup>275</sup> DERZI, *Direito Tributário, direito penal e tipo*, p. 103.

convencionalmente estabelecidos a partir destes signos é condição essencial para a interpretação das normas jurídicas e certeza do próprio Direito.

Assim, para a completude do que seria a norma de incidência do ICMS, por exemplo, é necessário compreender os significados da palavra *operação*, *circulação* e *mercadoria*. Igualmente, em relação ao ISS, os conceitos das palavras *prestação* e *serviços* são primordiais.

Para tanto, é preciso estabelecer regras quanto à expressão empregada pelo legislador, tendo em vista que, por vezes, o sentido comum da palavra não é suficiente. Em especial, em virtude das possíveis confusões dos sujeitos receptores das referidas normas. Trata-se da razão pela qual, para se compreender o Direito, utiliza-se a hermenêutica jurídica<sup>276</sup>.

No entanto, não apenas pela própria interpretação do direito emprega-se a hermenêutica jurídica, mas também pela atualização das significações no Direito. Neste sentido, destaca SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO que “não são poucas nem irrelevantes as transformações e inovações verificadas no âmbito da vida social. E sendo o direito o instrumento hábil a regular as relações sociais, forçoso que as normas alcancem essas transformações”<sup>277</sup>.

Tendo em vista que as relações sociais, objetos de regulação do Direito, são transformadas em um processo extremamente ágil, existe igualmente a necessidade de reinterpretar os textos prescritivos, a fim de identificar os sentidos empregados à luz de uma nova realidade.

Trata-se de um dos objetivos do presente trabalho, ou seja, a análise dos signos mercadoria e serviços de maneira adequada à nova realidade vivenciada pelo desenvolvimento tecnológico dos últimos anos<sup>278</sup>.

Dissemos que a realidade é construída a partir da linguagem, assim como a realidade jurídica, que decorre da tradução das prescrições normativas conforme a

---

<sup>276</sup> TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. Destaca que “[...] a determinação do sentido das normas, o correto entendimento do significado dos seus textos e intenções, tendo em vista a decidibilidade de conflitos constitui a tarefa da dogmática hermenêutica”. Em: FERRAZ JR., **Introdução ao estudo do direito**, p. 221–222.

<sup>277</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 33.

<sup>278</sup> A significação, ou seja, o conceito construído a partir dos textos jurídicos (termo) pode ser de ordem conotativa, nos casos em que um sujeito se vale das características comuns do sentido atribuído ao termo, ou denotativa, ou seja, da indicação dos objetos relacionados ao suporte físico. Em: *Ibid.*, p. 38. Explicando melhor, a partir de um primeiro contato com o signo (palavra), interpreta-se o texto (termo), tendo, em um primeiro momento um significado (conceito geral) a respeito do objeto interpretado. Na sequência, interpreta-se o próprio significado dando origem a uma significação particular.

exigência do Direito Positivo, tendo como ponto de partida do processo de interpretação o próprio texto<sup>279</sup>.

Conforme já explicamos, PAULO DE BARROS CARVALHO divide o percurso gerador de sentido em quatro planos de linguagem (S1, S2, S3, S4), para a identificação do sentido deôntico do intérprete.

O plano de expressão (S1) consiste na base dos enunciados prescritivos postos no sistema. A partir dos textos, o intérprete constrói significações isoladas (S2), as quais são posteriormente contextualizadas e construídas por meio de uma mensagem deôntica completa (S3), por vezes com a identificação de mais de um texto legal (simbolizada com a expressão  $D(H \rightarrow C)$ ). Por fim, é preciso o arranjo e organização das normas cuja produção se iniciou no processo anterior, com as significações ordenadas dos enunciados prescritivos, com vínculos de coordenação e subordinação (S4)<sup>280</sup>.

Não é difícil concluirmos que é praticamente impossível que exista um sentido único a partir dos enunciados prescritivos, tendo em vista as diferentes valorações dadas pelos sujeitos no processo de interpretação. Daí a razão pela qual é preciso estabelecer critérios argumentativos.

Outro aspecto que merece ser destacado é que o texto, base do processo de interpretação, é colocado no sistema a partir de certas circunstâncias históricas, que não devem ser ignoradas pelo intérprete. Afinal, o Direito é um reflexo da regulação de condutas, porém, os fatos que levaram tais estruturas foram efetivamente utilizados como justificativas para o processo legislativo original.

Trata-se da razão pela qual a interpretação do Direito deve partir do contexto em que os enunciados prescritivos foram elaborados, na medida em que esse contexto decorre das relações intersubjetivas, situadas em um ambiente cultural próprio. Ou seja, a realidade na qual a sociedade está inserida, suas crenças e valores.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO bem ilustra a necessidade de contexto, com o exemplo de uma placa que contém o enunciado “é proibido o uso de biquíni”:

---

<sup>279</sup> LARENZ, *Metodologia da ciência do direito*, p. 441.

<sup>280</sup> CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 74–80.

[...] considerando-se o contexto, o sentido atribuído à placa tenderia à primeira opção (i – *deve-se usar roupa mais composta*) se esta estivesse fixada na porta de uma igreja; e à segunda (ii – *deve-se tirar o maiô*), caso fixada na entrada de uma praia de nudismo. Isolando-se o contexto, diante da placa, uma freira, provavelmente, ficaria com a primeira opção e uma jovem mais moderninha, com a segunda.

Trabalhando com os pressupostos da teoria comunicacional o que se aproxima os sentidos e conseqüentemente as realidades significativas construídas (textos em sentido amplo) é o contexto com e o fato de os intérpretes vivenciarem culturas próprias<sup>281</sup>.

Em outras palavras, a significação atribuída a certo texto depende do contexto. Altera-se o intérprete (freira e jovem) ou os respectivos referenciais culturais e modificam-se, igualmente, as significações.

THATIANE DOS SANTOS PISCITELLI<sup>282</sup> destaca que o fato de alguém realmente compreender o que uma frase significa não depende do que seu emissor tenha querido significar. A compreensão depende da situação histórica em que a frase é utilizada.

Na realidade jurídica o processo interpretativo é similar. O intérprete, diante dos seus horizontes culturais (imersão linguística) entra em contato com os textos do Direito Positivo e vai atribuindo valores aos símbolos empregados nos enunciados prescritivos por meio de significações.

Compreender este processo é extremamente importante para a conclusão de que não existe um limite objetivo para a interpretação. No entanto, existe outro aspecto que precisa ser delineado no processo de construção das significações jurídicas que é a intertextualidade interna, ou seja, a relação do próprio texto interpretado com os demais que compõem o ordenamento jurídico<sup>283</sup>.

Afinal de contas, “um texto de lei não é posto no sistema isoladamente”<sup>284</sup>, mas sim de acordo com uma relação de coordenação e hierarquização que não pode ser desconsiderada pelo intérprete. Todo enunciado é construído a partir de outro enunciado, em virtude de um processo dinâmico do próprio discurso. O Direito também sofre alterações e inovações e é importante compreender as razões pelas quais o texto atualmente posto no ordenamento jurídico clamou pelas respectivas modificações.

<sup>281</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 244.

<sup>282</sup> PISCITELLI, Tatiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 35.

<sup>283</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 246.

<sup>284</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 54.

A intertextualidade se dá em dois níveis: a intertextualidade interna entre as unidades normativas do próprio Direito Positivo (normas infraconstitucionais que dialogam com as constitucionais) e a intertextualidade externa, com outros sistemas, tais como o econômico, político, entre outros. Em resumo, todo processo de interpretação jurídica depende de certa valoração baseada nas vivências do próprio intérprete e também no respeito da unidade e lógica de todo o ordenamento jurídico.

De todo modo, ainda que não seja o objetivo do presente trabalho o aprofundamento do processo de interpretação, parece-nos importante indicar, ainda que brevemente, alguns métodos de interpretação, quais sejam: (i) literal ou gramatical; (ii) lógico; (iii) teleológico; (iv) sistemático; e (v) histórico.

O primeiro deles, gramatical, seria aquele em que o intérprete se preocupa apenas com a literalidade dos textos, ou seja, “ao significado base dos signos”<sup>285</sup>. Temos para nós que a interpretação literal não se conjuga com a teoria da linguagem e o processo de interpretação até aqui demonstrado, na medida em que toda base hermenêutica parte de um contexto valorativo cultural. Assim, mesmo um significado dito literal depende de uma valoração e contexto, pois não há texto sem contexto e a significação de um texto é por si só, valorativa.

O método lógico procura identificar o sentido das expressões empregadas no Direito, aplicando a lógica formal, a partir de deduções.

O terceiro método, teleológico, procura analisar a finalidade da norma, de modo que o intérprete “deve buscar o fim para o qual a norma foi criada”<sup>286</sup>.

O método sistemático procura compreender o Direito enquanto normas que se relacionam entre si, perpassando todos os planos de linguagem, sintático, semântico e pragmático<sup>287</sup>.

Por fim, o método de interpretação histórico pressupõe as circunstâncias que envolveram a produção dos textos jurídicos. Decorre do plano semântico e pragmático, extremamente relevante para a compreensão dos estudos das significações dos signos.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, o critério histórico-evolutivo “requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de

---

<sup>285</sup> CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**, p. 276.

<sup>286</sup> *Ibid.*, p. 280.

<sup>287</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 109.

vontade que o legislador depositou no texto da lei”<sup>288</sup>, motivo pelo qual se torna muito importante aos objetivos do presente trabalho – alcance dos signos mercadoria e serviços.

Pelo exposto, a partir da intertextualidade, contexto e métodos de interpretação histórico-evolutivo e sistemático é possível concluir que a análise quanto às significações dos signos empregados no texto constitucional deve partir da análise de toda a realidade em torno dos fatos e valores culturais na estrutura atual de um ordenamento jurídico.

Caso contrário, “realiza-se o absurdo de uma vontade legislativa supostamente inalterável e superior aos próprios fatores da vida que criam e modificam o direito”<sup>289</sup>, ou seja, imutável mesmo diante do desenvolvimento da própria sociedade que é objeto de regulação do ordenamento jurídico.

#### 4.4 A EVOLUÇÃO E ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Passada a análise sobre a distinção entre tipos e conceitos, uma leitura bastante apressada poderia levar à conclusão de que a defesa pela utilização de conceitos no texto constitucional significa a inalterabilidade dos enunciados e, portanto, das interpretações originalmente empregadas.

No entanto, mesmo admitindo a premissa de que o texto constitucional emprega o uso de conceitos (e não tipos) na definição dos critérios materiais dos tributos, devemos atentar para o fato de que estes signos podem sofrer alterações ao longo do tempo.

Afinal de contas, a própria realidade social, objeto de regulação pelo Direito Positivo, acaba por sofrer alterações em suas estruturas e elencar novos fatos sociais que necessitam, igualmente, de definições, a exemplo das realidades tecnológicas.

De acordo com a imprevisibilidade, novas ocorrências podem resultar em mutações semânticas e a eleição de novos conceitos, em especial em virtude da alta carga valorativa e vaguidade das interpretações empregadas a partir do texto do Direito Positivo.

---

<sup>288</sup> *Ibid.*, p. 108.

<sup>289</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932, p. 185.

Vale dizer, não há uma rigidez quanto à experiência da realidade social, mas apenas uma estrutura de competências muito bem delineada pelo texto constitucional que outorga faixas de poder às pessoas de direito público, com o estabelecimento de critérios materiais suscetíveis à própria evolução social.

Por exemplo, o conceito de entidade familiar, estabelecido no art. 1.723 do Código Civil<sup>290</sup>, como a união estável entre o homem e a mulher, atualmente já não é o mesmo interpretado pela jurisprudência à época em que os referidos signos foram empregados pelo texto legal.

A ideia de entidade familiar a partir da relação homem e mulher deu lugar à união de pessoas do mesmo sexo, cuja mudança de interpretação do texto foi confirmada pelo próprio Supremo Tribunal Federal<sup>291</sup>.

Para utilizarmos um exemplo próprio do Direito Tributário, o próprio texto constitucional em relação ao antecessor do IPI, o imposto sobre consumo na Constituição de 1934, não complementava precisamente o que era o consumo suscetível à tributação. Isto é, não existia exemplos do que seria o consumo onerado pelo tributo, mas sim definições dos itens enquadrados na categoria consumo e que estariam suscetíveis à imposição tributária (consumo de mercadorias com exceção do combustível por motor de explosão).

RUBENS GOMES DE SOUSA já em 1948 advertia que o sistema tributário brasileiro não poderia ser compreendido como regras com significações imutáveis.

Para o autor:

[...] um nome é apenas um símbolo e só tem significação quando a coisa simbolizada corresponde ao símbolo. Isso nem sempre acontece e o que vemos são os Estados premidos pela rigidez do sistema e pela impossibilidade prática de criar novos impostos, procurar encaixar na

---

<sup>290</sup> Dispõe o art. 1723 do Código Civil Brasileiro que é “É reconhecida como entidade familiar a união estável entre o homem e a mulher, configurada na convivência pública, contínua e duradoura e estabelecida com o objetivo de constituição de família”.

<sup>291</sup> O Supremo Tribunal Federal, por meio das ADIs 4277/DF e ADPF 132/RJ, compreendeu a redação do art. 1.723 do CC não obsta que a união de pessoas do mesmo sexo possa ser reconhecida como entidade familiar apta a merecer proteção estatal. Prevaleceu o voto do Ministro Ayres Britto, relator, que deu interpretação conforme a Constituição Federal ao art. 1.723 do Código Civil para dele excluir qualquer significado que impeça o reconhecimento da união contínua, pública e duradoura entre pessoas do mesmo sexo como entidade familiar, entendida esta como sinônimo perfeito de família. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4277. União homoafetiva e seu reconhecimento como instituto jurídico. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 05 de maio de 2011, Tribunal Pleno.

legislação dos tributos que lhe são privativos, figuras tributárias diferentes tanto econômica, como juridicamente<sup>292</sup>.

Pelo exposto, pensamos que as palavras têm sentido de acordo com os valores e objetivos que os falantes atribuem a elas. Não existem acepções ontológicas de mercadoria, serviço, renda, entre outros signos conferidos na competência das pessoas políticas.

Do mesmo modo, é extremamente perigoso afirmar que o texto constitucional possui conceitos fechados imutáveis, de forma que novas realidades deverão ser necessariamente vinculadas às definições existentes, sem que quaisquer modificações sejam realizadas no texto ou na interpretação constitucional.

O sentido de uma determinada mensagem esta atrelado, assim, a um *jogo de linguagem*<sup>293</sup>, o qual depende que os demais participantes do jogo aceitem a significação atribuída pelo emissor.

Isto é, a veracidade e interpretação de determinados signos depende da aceitabilidade dos demais jogadores da proposição como verdadeira dentro da realidade em que estão inseridos, o que torna temerária a afirmação de que o texto constitucional possui um só significado e que o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo do Poder Judiciário, tem o poder de dizer qual é essa significação<sup>294</sup>.

Parece-nos, portanto, que, ao contrário do que entendem autores como PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>295</sup> e ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>296</sup>, no sentido de que a Constituição possui texto completo e acabado, existem sim determinados conflitos de competência em virtude da mutação dos conceitos vinculados aos signos previamente utilizados pelo Constituinte.

Afinal de contas, o sentido das expressões utilizadas pelo Constituinte perpassa pelo uso que lhes era dado nas legislações anteriores e que serão dadas nos textos posteriores.

<sup>292</sup> SOUSA, Rubens Gomes. **Curso de Introdução ao Direito Tributário**: parte especial. 3 Termo Letivo. São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, 1948, p. 5–6.

<sup>293</sup> AURORA TOMAZINI DE CARVALHO explica que a teoria dos jogos de linguagem inicialmente apresentada por WITTGENSTEIN, “pretende acentuar que, nos diferentes contextos, existem diferentes regras, podendo-se, a partir delas determinar o sentido das expressões linguísticas”. Assim, o significado das palavras é estabelecido pelo uso da linguagem empregada, diante de certos hábitos linguísticos. Em: CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito**: o constructivismo lógico semântico, p. 37.

<sup>294</sup> HART, Herbert L. **O conceito de direito**. Trad.: A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001, p. 166.

<sup>295</sup> CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 228–229.

<sup>296</sup> CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 880–882.



Inclusive, quando da Assembleia Constituinte de 1988, já afirmava ALCIDES JORGE COSTA, convidado a se manifestar pelos Constituintes, sobre o alcance da significação atribuída ao signo mercadoria:

O conceito de mercadoria, que pode parecer bastante simples, no entanto não é, e deu margem a muita discussão e à fixação de determinada jurisprudência do supremo tribunal federal. A situação foi resolvida, afinal, pela emenda nº 23.

Para evitar esse tipo de discussão e um texto constitucional muito grande, propõe-se um imposto sobre coisas móveis corporis, porque abrange tudo aquilo que seja mercadoria e que não possa ser conceituado como tal. Então, para evitar brigas discussões, quando da cobrança do imposto, eu falo do imposto sobre circulação e coisas móveis corporis produzidas por industriais, produtores e comerciantes<sup>297</sup>.

Pelo exposto, é possível verificar que à época das discussões já existiam debates acerca dos conceitos empregados pelos textos constitucionais. Em termos constitucionais, é possível afirmar que os conceitos são passíveis de evolução.

Porém, é preciso destacar que, a nosso ver, o processo de reinterpretação e mutação dos signos empregados na delimitação das competências das pessoas políticas perpassa, necessariamente, pela análise dos enunciados constitucionais.

É dizer, é com base na Constituição, instrumento normativo de maior hierarquia no ordenamento jurídico, e que encontra validade apenas na norma fundamental kelseniana, que o processo de reinterpretação dos signos dispostos nas competências tributárias deve ocorrer, independentemente do que eventuais legislações infraconstitucionais possam dispor acerca do tema<sup>298</sup>.

Apesar de o texto constitucional possuir caráter duradouro, em virtude de consistir a base do nosso ordenamento jurídico e resguardo da segurança jurídica, as constantes mudanças na realidade social, considerando o desenvolvimento da própria sociedade, ensejam a necessidade de alterações nas significações

<sup>297</sup> SENADO FEDERAL, Anais do Senado Federal, Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. **Ata da décima reunião ordinária, realizada em 7 de Maio de 1987**, p. 41. Também em: COSTA, **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, p. 99.

<sup>298</sup> Neste mesmo sentido, SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO dispõe que “Como a interpretação deve se dar de cima para baixo, a consolidação da alteração de sentido desse enunciado constitucional em virtude da mutação impõe a edição de novo regramento infraconstitucional”. Em: BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 64. Da mesma forma, discorre PAULO GUSTAVO GONET BRANCO que “[...] as normas infraconstitucionais não hão de ter aplicação automática, devendo ter sempre o seu significado aferido pelo novo sistema constitucional, que pode ter-lhe modificado o sentido atribuído anteriormente”. Em: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 98.

atribuídas aos textos dispostos na Constituição Federal. Afirmção diametralmente oposta a esta “implicaria frustrar a sua finalidade, já que a criação diária de um Direito com vistas a acompanhar esse fenômeno é algo que se encontra no campo do impossível”<sup>299</sup>.

Obviamente, a Constituição Federal deve ser estável, mas isso não significa afirmar que não possa ser alterada<sup>300</sup>. Pelo contrário, a modificação em virtude das alterações na própria sociedade demonstra uma confirmação de que seu texto continua apto ao patamar de veículo introdutor máximo do sistema e parâmetro para a elaboração dos demais enunciados normativos, eis que reflete a realidade social e jurídica necessária à solidez do ordenamento jurídico.

“As constituições abrigam matérias cuja relevância e transcendência implicam a necessidade de sua preservação. São decisões fundamentais de uma sociedade que devem ser protegidas de maiorias políticas eventuais”<sup>301</sup>. Tais razões engendram a conclusão de permanência, mas nunca de imutabilidade do texto constitucional.

Assim, a previsão de instrumentos para a reforma do texto constitucional, especialmente os informais que serão tratados no tópico seguinte, pressupõe exatamente a longevidade constitucional a partir da conclusão de que o ordenamento jurídico deve acompanhar as mudanças da sociedade para que esteja apto a regulá-las.

#### 4.5 PROCESSOS DE ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Estando clara a necessidade de reinterpretções do texto constitucional em virtude do dinamismo social e tecnológico, falta-nos, ainda, exemplificar de que maneira a referida alteração pode ser realizada, ou seja, os modos de alteração da Constituição Federal.

---

<sup>299</sup> BARRETO, *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, p. 67.

<sup>300</sup> CÁRMEN LÚCIA ANTUNES esclarece que “a Constituição é feita para durar, mas não para se eternizar, eis que a eternidade não é própria das obras humanas. Por ser a vida dinâmica, mutável e mutante, não se permite seja a lei petrificada, menos ainda a que lhe forma e lhe conforma o modelo jurídico de ser, como é a Constituição. Para acompanhar as mudanças que se processam no seio da sociedade, e que são inarredáveis da condição humana, é que o Direito formula a possibilidade de modificação das leis, a fim de que elas se compatibilizem com as necessidades que vão surgindo nos povos”. Em: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional*. *Revista de Informação Legislativa*, v. 120, n. outubro/dezembro, 1993, p. 163–165.

<sup>301</sup> MIGUEL, *O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação*, p. 177.

O processo de alteração *formal* da Constituição Federal pode se dar de duas maneiras: por meio da modificação de todo o texto, com a promulgação de um novo diploma, ou em relação a trechos parciais, como é o caso das emendas à Constituição, pelo poder reformador.

Diz o art. 60 da Constituição que o texto constitucional poderá ser modificado desde que não tenda a abolir: (i) a forma federativa do Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; e (iv) os direitos e garantias individuais.

Exemplo de alteração parcial do texto constitucional foi a Emenda Constitucional nº 87 de 2015, que modificou a forma de recolhimento do ICMS devido nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, não contribuinte do imposto, em operações interestaduais.

Até a publicação da emenda, o remetente da operação recolhia o tributo sobre a operação própria com a aplicação da alíquota interna do seu Estado de origem nas operações destinadas a consumidores finais dos bens e serviços não contribuintes (no sentido sem habitualidade). Nas operações interestaduais cujo destinatário era contribuinte do imposto, recolhia-se a alíquota interestadual ao Estado de origem, enquanto a diferença entre as alíquotas interna do Estado de destino e a interestadual, atreladas ao mesmo bem ou serviço, era devida ao Estado em que se localizava o destinatário (o chamado DIFAL).

A sistemática até então prevista pelo texto constitucional fazia com que os Estados consumidores – nos quais estavam localizados os adquirentes finais dos produtos e serviços não contribuintes – não recebessem nenhuma parcela do total da carga incidente na operação. A prática era comum especialmente em virtude do desenvolvimento do comércio eletrônico, em que os lojistas estão localizados em grandes capitais.

Diante de uma tentativa de minimizarem seus prejuízos, alguns Estados da federação (particularmente das regiões Norte e Nordeste) firmaram um acordo, o Protocolo ICMS 21/2011, o qual obrigava que contribuintes recolhessem parcela do ICMS sobre mercadorias e serviços que ingressassem em seus territórios, originadas de operações interestaduais.

Entretanto, após discussões instauradas no Supremo Tribunal Federal, e que serão exemplificadas em tópico específico acerca da posição hierárquica dos

Convênios e Protocolos, restou demonstrada a inconstitucionalidade da referida norma, especialmente em virtude da ausência de lei que dispusesse sobre o tema.

Após a referida inconstitucionalidade<sup>302</sup>, sobreveio a Emenda Constitucional nº 87/2017, em nítida tentativa de corrigir eventuais distorções entre as receitas arrecadas pelos Estados de origem e de destino nas operações com consumidores finais. Assim, a atual redação do art. 155, §2º, inciso VII, dispõe que caberá aos Estados destinatários, independentemente do adquirente que lá reside ser contribuinte ou não do ICMS, a diferença entre a alíquota do Estado destinatário e a interestadual, equalizando a distribuição da carga entre os entes envolvidos na operação.

Em outras palavras, por tratar-se de modificação formal do texto, foi necessária a figura do poder reformador envolvido nas alterações textuais. Não bastou uma alteração em âmbito infraconstitucional para a mudança da sistemática de cobrança, tendo em vista que a definição acerca do sujeito ativo do imposto está disposta no próprio texto constitucional.

No entanto, existem igualmente alterações no texto constitucional que decorrem de processos *informais*, sem a alteração dos enunciados prescritivos. Ou

---

<sup>302</sup> O julgado possui a seguinte ementa: Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTOS. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. [...] In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. [...] O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas. ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014.

seja, muda-se a interpretação dos textos, com base no contexto e intertextualidade de determinada realidade, mas não se alteram os enunciados<sup>303</sup>.

A reconstrução de conceitos pressupõe a própria arte de interpretar advinda da filosofia da linguagem e a vaguidade inerente às palavras utilizadas por uma comunidade linguística. Estando o Poder Legislativo em condição de desvantagem ao avanço da própria sociedade, o surgimento de novos fatos sociais demanda revisões, com a atividade hermenêutica no próprio domínio jurídico.

Trata-se da chamada mutação constitucional. SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO, em extenso estudo acerca deste fenômeno, explica que a modificação informal decorre do exemplo da Constituição alemã de 1871, “que despertou na doutrina a existência desse fenômeno, tendo em vista as mudanças ocorridas sem reformas constitucionais, necessárias diante das evoluções do Império”<sup>304</sup>.

ANNA CANDIDA DA CUNHA<sup>305</sup> explica que sempre que se atribui novo conteúdo ao significado do texto constitucional, ou a norma constitucional atinge fatos não contemplados por ela originalmente, será possível afirmar a existência de mutação do texto da Constituição.

A mutação constitucional está atrelada à alteração da própria realidade de determinada sociedade, mediante a combinação de dois fatores: “o temporal, consistente no reconhecimento da historicidade do ordenamento e o social, decorrente da outorga de relevância interpretativa a elementos externos ao enunciado normativo, seja econômicos, ideológicos e políticos”<sup>306</sup>.

A mutação constitucional está intrinsecamente conectada com a mutação da própria sociedade, em virtude de transformações sociais, políticas, econômicas, históricas, bem como pela evolução de valores.

No entanto, ainda há certa discussão acerca da sua legitimidade para alteração constitucional, tendo em vista que as mutações são lentas e não estão

---

<sup>303</sup> Para KARL LOEWNSTEIN, a mutação constitucional “se produce una transformación en la realidad de la configuración del poder político, de la estructura social o del equilibrio de intereses, sin que quede actualizada dicha transformación en el documento constitucional”. Em: LOEWNSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 164–165.

<sup>304</sup> BARRETO, *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, p. 75.

<sup>305</sup> FERRAZ, *Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais*, p. 56–57.

<sup>306</sup> DIAS, Cibele Fernandes. A interpretação evolutiva da Constituição: mutação constitucional, *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, v. 9, p. 9329–9342, 2013, p. 9332.

contidas nos enunciados prescritivos. Ademais, “até que venha uma norma individual ou geral e concreta – um precedente jurisprudencial – que ateste a mutação constitucional, a mesma estará sujeita a questionamentos”<sup>307</sup>.

A mutação, neste sentido, ocorre em virtude de fatos antes não considerados pelo ordenamento jurídico, mas que somente serão reconhecidos pelo Direito quando forem traduzidos na linguagem específica, por meio de enunciados. É dizer, “faz-se necessário que o aplicador da lei, ao decidir um determinado caso concreto, dê por ocorrida a mutação de um dado enunciado constitucional. Conferindo-lhe novo sentido”<sup>308</sup>.

Em outras palavras, uma vez assumida a premissa de que o Direito se constitui em linguagem, é preciso que este fenômeno, a mutação constitucional, seja convertido na linguagem compreendida pelo próprio sistema jurídico. Caso contrário, a despeito de significar um processo de interpretação do exegeta, enquanto não convertido em linguagem jurídica, o processo informal de alteração constitucional é despercebido pelo Direito Positivo<sup>309</sup>.

Isso porque muito provavelmente já existirão decisões exaradas por autoridades competentes em determinados sistemas em sentido oposto ao que se pretenda com a mutação da interpretação e, neste caso, outro enunciado, pelo aplicador da lei, se fará necessário para o aceite na nova compreensão em linguagem competente.

---

<sup>307</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 76.

<sup>308</sup> *Ibid.*, p. 80.

<sup>309</sup> Através deste ato de vontade se distingue a interpretação jurídica feita pelo órgão aplicador do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente da interpretação levada a cabo pela ciência jurídica. A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica. Ela cria Direito. Neste sentido, “a interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Como conhecimento do seu objeto, ela não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas tem de deixar tal decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o Direito”. Em: KELSEN, **Teoria pura do direito**, p. 249. SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO afirma que a “aceitação da mutação constitucional pela comunidade jurídica dependerá da autoridade emissora da norma concreta. Se emitida pelo Supremo Tribunal Federal em sede e controle concentrado, a aceitação da mutação será geral, dado seu efeito *erga omnes*”. Além disso, a autora ressalta a importância de, além da autoridade competente, o processo ser realizado com o devido processo legal. Em: BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 84–85. Também em relação à Competência do Supremo Tribunal Federal para dispor acerca da interpretação constitucional, BETINA TREIGER GRUPENMACHER destaca que o tribunal consiste em “[...] munus da mais alta relevância, posto que, para além de garantir a observância do princípio da segurança jurídica, o qual deve nortear as relações entre o Estado e o cidadão, assegura a observância de todos os demais direitos e garantias individuais” Em: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Interpretação constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores**. In: NAVARRO, Sacha Calmon. **Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 207–208.

Obviamente, a alteração deverá ser realizada pelo Poder Judiciário, em virtude da hierarquia e legitimidade do próprio sistema. Pela interpretação constitucional judicial, “transforma-se o significado e o alcance da Constituição; evolui o sentido das normas e disposições constitucionais, adapta-se a Constituição ao momento presente, à realidade social existente”<sup>310</sup>.

Dito de outra maneira, caso a alteração fosse realizada pelo Legislativo, em âmbito infraconstitucional, ou pelo o próprio Poder Executivo, existiria o risco de inconstitucionalidade da própria interpretação, em virtude de alteração constitucional por veículo introdutor inferior ou a existência de alterações formais, e não mutações em virtude da alternância de interpretação.

Interpretar o Direito é diferente de aplicá-lo, de modo que os conceitos formulados somente se tornarão Direito Positivo de acordo com os sujeitos competentes. Ou seja, os juristas poderão construir a linguagem da Ciência do Direito, que influenciará certamente o Direito Positivo, mas nunca regular as condutas intersubjetivas. Apenas a definição de conceitos pelo aplicador do Direito é que resultará no surgimento do Direito Positivo.

Neste sentido, concordamos com SIMONE RODRIGUES BARRETO<sup>311</sup>, de que, ao contrário do que pressupõem outros autores, como ANNA CANDIDA DA CUNHA FERRAZ<sup>312</sup>, o processo de alteração do texto constitucional não pode ocorrer em virtude de interpretação constitucional legislativa e administrativa<sup>313</sup>.

Parece-nos, neste caso, que a existência de uma decisão emitida pelo Poder Judiciário é necessária justamente em virtude de já existirem posicionamentos distintos acerca do tema baseados em interpretação anterior deste mesmo objeto suscetível à mutação interpretacional. Voltando ao exemplo da alteração da compreensão do que seria entidade familiar, já existiam decisões anteriores emitidas

---

<sup>310</sup> FERRAZ, **Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**, p. 126.

<sup>311</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 87.

<sup>312</sup> FERRAZ, **Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**, p. 1993. Neste sentido, também LUIS ROBERTO BARROSO admite que a mutação pode ocorrer pela interpretação constitucional dos órgãos e agentes públicos, bem como pelos costumes constitucionais, ou seja, as práticas reiteradas da sociedade. Em: BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 128–129. Importante destacar que discordamos da ideia de que os costumes constituem fonte do direito, na medida em que dependem de uma atividade enunciativa que o constitua como um enunciado prescritivo integrante do direito. Ou seja, os costumes podem servir de motivo para criação de normas, mas não são as próprias fontes do direito aptas à mutação constitucional.

<sup>313</sup> Em tais casos, existiria, na realidade, a edição de atos normativos com pretensão de alteração do texto constitucional.

pelo Poder Judiciário compreendendo que a união entre homens e mulheres estava abrangida no art. 1.723 do Código Civil.

Foi preciso, então, que uma nova norma fosse produzida, neste caso pelas maiores autoridades do país, conferindo nova interpretação dada ao referido artigo para englobar igualmente a união homoafetiva em tal significação. Trata-se da razão pela qual EROS GRAU compreende que “na mutação constitucional caminhamos não de um texto a uma norma, porém de um texto a outro texto, que substitui o primeiro”<sup>314</sup>.

No entanto, a construção de novos sentidos pelo exegeta, ainda que de acordo com a autoridade competente, deve estar atrelada aos horizontes culturais e o contexto em que os termos são utilizados. O contexto, neste caso, é o próprio Direito Positivo, e a Ciência do Direito, que, a despeito de não alterar individualmente o Direito, serve de parâmetro ao processo interpretativo, para a modificação dos enunciados prescritivos e fundamentação das decisões judiciais.

Também a intertextualidade deve ser respeitada, com a vinculação de normas hierarquizadas e com conteúdos axiológicos supremos, a partir das normas constitucionais. Acaso a reformulação do conceito não se amolde às repartições das competências tributárias, será necessário ao legislador constituinte a produção de novos textos abrangendo os novos negócios, sob pena de incorrer, o aplicador do Direito, em inconstitucionalidade por usurpação dos poderes conferidos às demais pessoas políticas. Voltaremos ao tema ao tratar sobre a possibilidade de mutação do conceito constitucional de mercadorias.

Parece-nos, entretanto, que as alterações na própria realidade social são motivos suficientes para a mutação do texto constitucional. Afinal, como já tivemos a oportunidade de destacar, as mudanças nas condutas intersubjetivas não aguardam o pronunciamento prévio do poder reformador nem a adaptação dos textos jurídicos para se tornarem efetivas.

Trata-se de conferir um caráter dinâmico ao texto constitucional, diante da eficiência procedimental, tendo em vista a possível demora nas alterações dos enunciados prescritivos e os reflexos dos anseios da própria sociedade.

---

<sup>314</sup> GRAU, Eros Roberto. Atualização da Constituição e mutação constitucional: art. 52, X, da Constituição. *Revista acadêmica da escola de magistrados da Justiça Federal da 3ª Região*, n. 1, p. 60–75, 2009, p. 67.



Ainda quanto ao processo de interpretação e extensão dos conceitos em matéria tributária, passemos a análise dos artigos 109 e 110 do CTN.

#### 4.6 INTERPRETAÇÃO E OS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN

Já tivemos a oportunidade de destacar que a Constituição por vezes emprega conceitos em virtude do uso comum de certos signos no ordenamento jurídico. Por ser o Direito Tributário um ramo didaticamente autônomo, é possível que certas significações decorram do emprego dos signos em outros diplomas normativos, como o Direito Privado, a exemplo das hipóteses dos impostos sobre transmissão inter vivos, sobre a propriedade de veículos automotores, entre outros.

Neste sentido, haverá relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado quando “o legislador tributário busque, em sua hipótese normativa, fenômenos com consistência econômica”<sup>315</sup>.

Trata-se exatamente do que dispõe o art. 109 do CTN, no sentido de que “os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Este dispositivo significa que o intérprete pode buscar sentidos já existentes para os conceitos empregados, sem, no entanto, confundir com os efeitos, que são próprios ao Direito Tributário.

A respeito, já dizia RUBENS GOMES DE SOUSA, no anteprojeto do CTN, que:

O Direito Tributário tem por fim a atuação dos tributos. Mas não se podem impor tributos sem uma base; essa base é dada pelos institutos do direito privado, pelos atos, fatos ou negócios jurídicos disciplinados pelo direito privado. Mas não pelos atos, fatos ou negócios jurídicos disciplinados pelo direito privado. Mas não pelos atos, fatos ou negócios jurídicos como categorias jurídicas, mas unicamente como categorias econômicas: o conteúdo econômico dos institutos jurídicos de direito privado é que interessa ao Direito Tributário como base para a imposição de tributos<sup>316</sup>.

Na sequência, o art. 110 estabeleceu que a lei tributária não pode alterar a “definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito

<sup>315</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, p. 782.

<sup>316</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de Direito Tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, v. 11, 1948, p. 458–459.

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”.

É vedado ao legislador infraconstitucional alterar conceitos preexistentes a fim de modificar as competências tributárias conferidas pelo texto constitucional.

Trata-se, obviamente, de conferir logicidade e segurança jurídica ao ordenamento, na medida em que seria extremamente temerária a utilização de expressões similares com definições distintas a depender dos cortes epistemológicos realizados (civil, tributário, societário, entre outros) uma vez que há um único Direito a ser analisado, com normas que se inter-relacionam.

Inclusive, a razão pela qual o STF julgou a inconstitucionalidade do dispositivo na Lei Complementar nº 116/03, acerca da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, foi justamente o art. 110 do CTN<sup>317</sup>.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>318</sup> esclarece que o texto constitucional nem sempre se valeu de conceitos próprios para atribuição de competências tributárias, retirando definições do Direito Privado.

Nesta hipótese, caso o Constituinte empregue um conceito inerente ao Direito Privado, ao legislador ordinário é defeso redefinir o conceito empregado, sob pena de violação do art. 110 do CTN<sup>319</sup>. O preceito decorre da utilização da intertextualidade.

No entanto, ainda que a expressão adotada pela Constituição utilize expressões também em uso pelo Direito Privado, nem sempre implica afirmar que o instituto tenha sido adotado da mesma maneira. O autor bem destaca que o texto constitucional deve ser interpretado em seu contexto, e “é neste que se investigará

---

<sup>317</sup> “IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional”. RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.

<sup>318</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, p. 269. No mesmo sentido: CARVALHO, *Curso de Teoria Geral do Direito*: o constructivismo lógico semântico, p. 114.

<sup>319</sup> BRASIL, *Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 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.”.

se houve, ou não, a adoção de um instituto de Direito Privado pelo Constituinte, na discriminação de competências”<sup>320</sup>.

O autor cita interessante exemplo da aplicabilidade do art. 110 do CTN no caso da instituição da base de cálculo das contribuições sociais (PIS e COFINS) nas importações<sup>321</sup>.

A Constituição Federal estabeleceu, em seu art. 149, §2º, inciso III, alínea ‘a’<sup>322</sup>, que as referidas contribuições teriam como base de cálculo o valor aduaneiro na importação de produtos. Neste sentido, o Brasil assinou um Acordo de Valoração Aduaneira, que determina a forma como o valor aduaneiro será apurado.

No entanto, a Lei nº 10.865/2004 passou a indicar que a base de cálculo das referidas contribuições seria o valor aduaneiro, assim compreendido o valor que servir ou que serviria de base de cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei<sup>323</sup>.

Obviamente, restou claro que o legislador ordinário extrapolou a competência que lhe foi outorgada, de modo que o STF acabou limitando a base de cálculo ao valor aduaneiro definido ao imposto de importação. Neste sentido, a Corte Suprema compreendeu que a atividade interpretativa no Direito Tributário poderia significar a distorção de institutos do direito privado, sob pena de se alargar a parcela de poder conferida ao referido ente.

No Recurso Extraordinário nº 547.245, o STF julgou a constitucionalidade da incidência do ISS sobre o leasing financeiro, sob o argumento de que o conceito de serviços empregado pelo texto constitucional seria mais amplo que o do Direito Civil.

---

<sup>320</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, p. 270.

<sup>321</sup> *Ibid.*, p. 812.

<sup>322</sup> BRASIL, **Constituição**: República Federativa do Brasil, p. art. 149, §2º, inciso III, alínea a. Art. 149: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”.

<sup>323</sup> BRASIL. **Lei nº 10.865/2004, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências, art. 7º, inciso I.

A defesa dos contribuintes partia da ideia de que, nas operações de leasing, haveria uma atividade de locação seguida da opção de compra e venda. No entanto, o Ministro Eros Grau compreendeu que o objeto da operação não era a entrega do bem, mas sim o financiamento, sobre o qual pode incidir o ISS.

Importante destacar trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa, que, ao negar um conceito imutável de serviços, decidiu:

Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu Irving Copi. Nesse sentido, obervo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Ideais como a divisão de obrigações de “dar” e “fazer” desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formulação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e às posturas dos sujeitos envolvidos (e.g., *software as service*, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias)<sup>324</sup>.

Críticas à parte sobre a caracterização do contrato de leasing como uma locação, uma operação de dar e a utilização de conceitos privados, fato é que o voto do Ministro deixa clara a inaplicabilidade de conceitos absolutos, sendo perfeitamente possível a mutação dos signos previamente estabelecidos no texto constitucional, obviamente com as devidas limitações do próprio ordenamento jurídico e das competências dos demais entes.

#### 4.7 E, AFINAL, HÁ MUTAÇÃO DO CONCEITO DE MERCADORIAS?

Demonstramos que o Direito Tributário deve ser interpretado à luz do contexto em que uma determinada sociedade está inserida. Dito de outro modo, o sistema tributário brasileiro foi originalmente concebido dentro de uma ordem econômica na qual a produção de bens e o comércio físico eram base das atividades econômicas existentes.

No entanto, esta realidade econômica passou por profundas alterações em decorrência das inovações tecnológicas que surgiram até então. Neste sentido, o ICMS emergiu em um contexto social e econômico totalmente distinto ao que

---

<sup>324</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 547.2245. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. Rel. Min. Eros Grau, Brasília, DF, julgamento em 02 de dezembro de 2009, D.J. 05 de março de 2010, Tribunal Pleno.

atualmente conhecemos, de modo que se torna extremamente difícil ao intérprete da norma de incidência associar os signos empregados pelo texto constitucional e infraconstitucional às novas realidades.

Como esclarecido no tópico anterior acerca do critério material do ICMS, a doutrina costuma afirmar que o conceito de mercadoria atribuído pelo texto constitucional seria toda coisa móvel (já que os imóveis estariam atrelados à incidência do ITBI, nas transmissões intervivos, e ITCMD no caso de doações e herança), corpórea e que possua como objetivo principal a destinação comercial.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI destaca que, embora os conceitos possuam notas irrenunciáveis “não são, por sua própria natureza, imutáveis, eternos, mas sempre ligados às lentas mutações das significações ou às alterações legislativas. O sistema jurídico é histórico e aberto”<sup>325</sup>.

SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO<sup>326</sup> destaca que o primeiro limite em um processo de interpretação acerca da mutação constitucional consiste no respeito ao conteúdo semântico mínimo dos signos empregados no texto constitucional. Não cabe ao intérprete se valer de outro sentido completamente descabido em relação à pré-compreensão de determinada cultura. Além disso, o intérprete deve se vincular às demais normas constitucionais de um determinado ordenamento.

Aliás, conforme já mencionado ao longo do presente trabalho, em sede de Assembleia Constituinte para a instituição da Constituição de 1988, e também em relação ao histórico dos textos constitucionais anteriores, o Constituinte emprega palavras para a definição de impostos que já conhecia.

Porém, em verdade, nenhuma palavra possui um significado imutável *a priori*, pois as construções decorrem de um acordo da própria sociedade e as significações, a partir do jogo de linguagem pré-estabelecido. Mudadas as circunstâncias que justificaram a criação das regras do jogo, possível, igualmente, será a alteração semântica dos signos empregados.

Já dizia GERALDO ATALIBA, em relação à flexibilidade econômica do texto constitucional, que ao legislador foi concedida a faculdade de “atualizar-se com as conquistas da ciência econômica e acompanhar o progresso das especulações

---

<sup>325</sup> DERZI, *Direito Tributário, direito penal e tipo*, p. 74.

<sup>326</sup> BARRETO, *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, p. 96–97.

financeiras, adaptando-se às exigências fluidas e mutáveis das realidades condicionais do comércio privado<sup>327</sup>.

SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO advoga, neste sentido, pela mutação do conceito constitucional de mercadoria, de forma a abarcar os bens corpóreos e incorpóreos. Defende a autora que o progresso do setor tecnológico justificaria a nova definição, ressalvando, contudo, que os bens intangíveis não poderiam se sujeitar ao imposto, pois “embora incorpóreos, não figuram com mercadorias, seja para quem os transfere, seja para quem os adquire”<sup>328</sup>.

Para a autora, o principal critério para a admissão da mutação seria o intuito comercial dos referidos bens, sejam bens físicos ou digitais, o que não seria o caso dos bens intangíveis, tais como o fundo de comércio, as marcas, entre outros. No entanto, para fins de incidência do ICMS nas transações com *software*, sejam eles contidos em meio físico ou não, a autora restringe a cobrança apenas aos *softwares* produzidos em série, enquanto os sob encomenda restariam vinculados à incidência do ISS.

Interessante destacar que a autora justifica a incidência do ICMS, inclusive, nas hipóteses em que filmes são “adquiridos” pela internet, pois existiria uma compra e venda de um filme, ressalvada apenas o fornecimento destes mesmos recursos por meio de uma TV por assinatura, situação em que a autora defende a incidência de um serviço de comunicação.

A incidência do ICMS também se daria nas transações envolvendo livros virtuais e músicas “adquiridas” pela internet e até mesmo no licenciamento para distribuição ou uso de bens digitais, na medida em que a autora compreende existir em tais hipóteses uma cessão de direitos como espécie de transferência dos direitos do autor pela obra intelectual<sup>329</sup>.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO defende que mercadoria é “bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualidade diversa<sup>330</sup>”.

Diante do exposto, iniciamos nossa opinião pela definição do que não seria mercadoria, para, então, definirmos o conceito proposto.

---

<sup>327</sup> ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 30–31.

<sup>328</sup> BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 168.

<sup>329</sup> *Ibid.*, p. 172.

<sup>330</sup> MELO, **ICMS: teoria e prática**, p. 17.

Compreendemos que o conceito de mercadoria não abrange os bens imóveis. A primeira razão diz respeito aos demais dispositivos constitucionais que outorgam a competência aos Municípios (art. 156, inciso II da CF/88) para a incidência do ITBI, na transmissão de bens imóveis, e do ITCMD (art. 155, inciso I) aos Estados e Distrito Federal, pela transmissão *causas mortis* e doação, nos quais há clara exclusão de tais fatos jurídicos tributários da incidência do ICMS.

O segundo motivo decorre da própria sistemática da instituição do ICMS, que incide sobre as etapas de produção e comercialização até o consumo, bem como nas importações, lógica esta incompatível com bens imóveis.

No entanto, em relação à característica de corporalidade da mercadoria para fins de incidência do ICMS, ousamos discordar da doutrina tradicional. A própria determinação do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, ao prescrever a tributação sobre operações com energia elétrica, já deixa clara a possibilidade de incidência tributária sobre bens intangíveis postos ao comércio de forma habitual (o que descaracteriza a incidência de outros bens do ativo não circulante, como marcas e patentes).

Neste sentido, destaca LUCIANO GARCIA MIGUEL que “no direito comparado, a eletricidade (assim como o gás, aquecimento e refrigeração) é tratada, por definição legal, como coisa tangível para efeito de tributação do IVA Europeu”<sup>331</sup>, de modo que a necessidade de equiparação da energia elétrica com outras coisas tangíveis significaria que ela não possui a característica de tangibilidade.

Ademais, ainda que reconheçamos a premissa de que o texto constitucional se baseou nas definições identificadas do Direito Comercial para determinar o que é mercadoria, não há qualquer impedimento de que tal conceito não possa ter sofrido uma mutação constitucional em virtude da alteração do contexto em que o signo é empregado – desenvolvimento tecnológico e tratamentos disruptivos do comércio até então existentes.

Nesta mesma seara, defende MARCO AURÉLIO GRECO que estão “incluídos no conceito de mercadoria todos os bens (independentemente de serem corpóreos ou incorpóreos) negociados no mercado, com habitualidade, objeto de lucro por alguém que é considerado comerciante”<sup>332</sup>.

---

<sup>331</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 107.

<sup>332</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 95.

Aliás, LUCIANO GARCIA MIGUEL advoga a ideia de que, mesmo no Código Comercial, a ideia de mercadoria já estava atrelada à incorporealidade, na medida em que o art. 119 determinava que seria considerada mercantil a compra e venda de “moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papeis de crédito comerciais”<sup>333</sup>, classe de bens que, embora incorpórea, era considerada mercadoria.

É possível afirmar, portanto, que o desenvolvimento tecnológico passou a reconhecer bens desassociados da ideia de matéria (física). São os casos dos criptoativos, dos livros, filmes, imagens, músicas, que passaram a serem operacionalizados por meio da internet, download, streaming.

Em síntese, concordamos que originalmente o conceito de mercadoria estava associado à ideia em seu sentido corpóreo, ou seja, de bens físicos objetos de finalidade comercial, com habitualidade.

No entanto, somos da opinião de que há sim espaço para defesa da mutação constitucional deste conceito, de modo a abarcar igualmente os bens incorpóreos, como os itens comercializados por meio da internet.

A alienação de *bitcoins*, por exemplo, sendo espécie de criptoativo (ou criptomoeda), poderá ser tributada pelo ICMS.

O *bitcoin*, assim como tantas outras espécies de “moedas virtuais criptografadas”, foi criado por SATOSHI NAKAMOTO (pseudônimo que pode ser associado a um ou a vários cyberpunks), cujo objetivo primordial era possibilitar a troca de valores sem a presença do intermediário de confiança (*middleman*). Surgiu, assim, em um contexto de crise quanto à confiabilidade do papel dos bancos e outros intermediários das transações financeiras.

As transações envolvendo tais criptoativos<sup>334</sup> ocorrem por meio da tecnologia na rede mundial de computadores, que possibilita o envio de recursos financeiros de parte a parte (*peer to peer*), com o controle por meio de um “livro-razão” de registro das transações efetuadas, o qual é compartilhado por vários usuários do sistema em uma rede pública das operações, as quais são relacionadas em cadeia, em blocos consecutivos (a chamada *Blockchain*).

---

<sup>333</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 108–109.

<sup>334</sup> Optamos pelo termo criptoativo por ser mais abrangente e didático e fazer referência aos tokens, ativos digitais, ativos criptografados, etc.



O objetivo da criação da *blockchain* foi a procura de um alto grau de segurança que tornasse praticamente impossível a falsificação ou modificação dos dados relativos ao registro das transações ali realizadas.

Em tais operações, há uma figura extremamente importante para a validação das transações – os “mineradores” (*miners*). Os mineradores podem ser caracterizados como pessoas ou grupo de pessoas/empresas (as chamadas *mining pools*) que, por meio do poder computacional que possuem, são chamados a resolver determinados algoritmos, espécie de problema matemático, para a validação dos blocos de transações. Tão logo o problema seja resolvido, os mineradores geram um bloco, submetido à validação dos demais computadores da rede, os chamados “nós” (*nodes*), que, por meio de um código de validação (*hash*), que é conectado ao bloco anterior, e assim sucessivamente.

Caso o(s) minerador(es) consiga(m) resolver o problema matemático na disputa, a recompensa é realizada pela própria rede, por meio da geração de *bitcoins* para cada novo bloco de transações incorporado à *Blockchain*.

Os *bitcoins* são “descobertos” por meio da mineração, inexistindo qualquer criptoativo em momento anterior. Poderíamos comparar a criação dos criptoativos, por exemplo, com o nascimento de um boi em uma fazenda: não há nada antes do nascimento do animal para se falar em circulação de mercadorias, daí a razão pela qual se associou a palavra “mineradores” (no sentido de identificação de minérios) aos responsáveis pela validação das operações na rede.

No entanto, caso tais mineradores, grupo de indivíduos, ou empresa passem a transacionar tais *bitcoins* com terceiros, com intuito de lucro, diante da indefinição quanto à natureza destes bens<sup>335</sup>, parece-nos ser perfeitamente possível enquadrá-los no conceito de mercadorias. Afinal, há uma efetiva transferência da titularidade dos criptoativos, pela disponibilização da chave de acesso à rede, e os mineradores/empresas podem ser considerados contribuintes do imposto, por realizarem, com a habitualidade, a comercialização, neste caso, de bens virtuais incorpóreos recebidos pela rede *blockchain*.

---

<sup>335</sup> O único pronunciamento existente decorre de uma resposta, nas “perguntas e respostas” da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - 2017, no sentido de que as criptomoedas podem ser equiparadas a ativos financeiros. O Banco Central do Brasil, por meio dos Comunicados 25.306/2014 31.379/2017, já afirmou que os criptoativos não são moedas, nem mesmo eletrônicas (Lei nº 12.865/2013). Da mesma forma, a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular 1/2018 e da Instrução nº 555/14 já se manifestou no sentido de que as criptomoedas (termo utilizado pelos referidos instrumentos) não seriam ativos financeiros.

Assim, ao menos até que sobrevenha definição acerca da natureza dos criptoativos por parte das autoridades regulatórias responsáveis, a comercialização, em caráter habitual, com a transferência da titularidade destes bens, poderá ser atrelada à incidência do ICMS, caso a mutação constitucional do conceito de mercadoria seja definitivamente formalizada no ordenamento. É dizer, reconhecida pelas autoridades competentes.

Esclarecemos, no entanto, que nem todo bem, ainda que incorpóreo, será objeto da incidência do ICMS, na medida em que não só do signo mercadoria se valeu o constituinte originário, mas também dos termos "operação" e "circulação", que, conforme vimos, pressupõem a circulação jurídica das mercadorias e a habitualidade dos atos de comércio.

Passados os esclarecimentos iniciais, continuaremos nosso estudo envolvendo os contratos de *softwares* no Brasil para, após a análise circunstanciada destes instrumentos, concluir se tais transações estão, de fato, sujeitas à incidência do ICMS ou do ISS diante das competências tributárias conferidas pelo texto constitucional.

## PARTE II – A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE *SOFTWARES* E A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS MERCADORIAS E O ISS

### 1 A ERA DIGITAL E A REDE MUNDIAL DE COMPUTADORES

O Direito se tornou convenientemente refém de um utilitarismo tecnológico: as crescentes utilidades decorrentes dos avanços computacionais, científicos e tecnológicos são por demais atrativos para que a sociedade não os abrace maternalmente – ao menos até que a próxima inovação surja. Na tentativa de ampliar seu alcance sobre as novas situações que é chamado a regular, o Direito atua sempre em atraso: os avanços tecnológicos são demasiado dinâmicos frente à necessidade de haurir e sua autoridade de regras oriundas de fontes sociais, cuja produção encontra empecilhos temporais – quando não políticos, constantes (CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO e LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO)<sup>336</sup>.

#### 1.1 A EVOLUÇÃO DA REDE MUNDIAL DE COMPUTADORES: BREVE PANORAMA

Já dissemos que a evolução da tributação está diretamente associada ao desenvolvimento da própria sociedade, que, por sua vez, está diretamente vinculada aos avanços tecnológicos.

Isso porque, “embora a ideia básica da tributação (subtração de uma parcela da riqueza individual para custeio do Estado) não tenha se alterado no decorrer do tempo, a forma como essa atividade se desenvolve varia profundamente”<sup>337</sup>, dependendo do contexto temporal e cultural de uma determinada sociedade.

Ao contrário do já conhecido mercado físico do fornecimento de mercadorias e prestação de serviços, com a globalização, as relações sociais e econômicas passaram a ser tratadas pela rede mundial de computadores por meio de tratativas

---

<sup>336</sup> NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novo Conceitos de Serviço e Mercadoria - Reflexos na Tributação. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 322.

<sup>337</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 89.

virtuais. “Bens como *softwares*, livros, músicas, filmes e imagens despiram-se do seu suporte tangível e passaram a serem objetos de transações virtuais, inicialmente por *download* e, depois, por *streaming*”<sup>338</sup>.

A Internet, compreendida como o tratamento e processamento de informações mediante o uso da rede mundial de computadores, tem sido vista como a criação mais revolucionária dos últimos tempos<sup>339</sup> justamente pela mudança paradigmática na forma como a comercialização de produtos e serviços é atualmente realizada, conectando bilhões de usuários ao redor do mundo<sup>340</sup>.

Até mesmo a própria concepção de moeda, associada ao meio físico e regulada por meio de uma entidade central, passou a ser questionada ou ao menos modificada pela existência de criptoativos, não mais baseados na confiabilidade regulatória estatal, mas na associação dos próprios indivíduos, a exemplo do *bitcoin*.

O comércio eletrônico, compreendido como a realidade que designa tanto operações mercantis como prestação de serviços na era da informação, é responsável por diversas transações, tais como seguros, passagens aéreas, jogos, entretenimento, incluindo os programas de computador. A nova estrutura baseia-se na união de dois computadores interligados a uma rede que permite aos sujeitos envolvidos realizar acordos negociais a qualquer dia e horário, sem a necessidade de deslocamento, alterando a própria noção de tempo e espaço conferida no mercado tradicional<sup>341</sup>.

As relações comerciais são hoje realizadas diretamente entre indivíduos no mundo todo, por vezes com a entrega de produtos em lugares distintos aos das partes previstas do contrato. Na era da globalização e do comércio eletrônico ainda “são as histórias, pensamentos, poemas, músicas e desenhos que constituíam e continuam a constituir o interesse da aquisição desses bens”<sup>342</sup>, ainda que

---

<sup>338</sup> *Ibid.*, p. 97.

<sup>339</sup> CARLOS ALBERTO SOTO COAGUILA considera ser a Internet “Uma das grandes descobertas no mundo da tecnologia e da informática é a internet, a rede das redes que permitiu a todas as pessoas do mundo se comunicarem em questão de segundos, e, do ponto de vista comercial, o instrumento que vem revolucionando a forma de fazer negócios com o mundo inteiro, já que mediante os meios eletrônicos se oferecem bens e serviços a um maior número de pessoas, levando à formação de numerosos contratos a custos menores. Em: COAGUILA, Carlos Alberto Soto. O Comércio Eletrônico no Direito Peruano. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (Coord.). **Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes**. Trad.: Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 185–186.

<sup>340</sup> IDANKAS, Rodney. **Informática para concursos**. São Paulo: Método, 2014, p. 291–302.

<sup>341</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 129.

<sup>342</sup> MIGUEL, O **ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação**, p. 127.

desprovidos dos instrumentos físicos nos quais são viabilizados aos consumidores. Isto é, as utilidades continuam similares, no entanto, a rede mundial de computadores é utilizada com o objetivo de facilitar a comercialização de mercadorias e prestações de serviços ao redor do mundo, sem a necessidade da presença física das pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com o Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas, a economia digital corresponde à “rede global de atividades econômicas e sociais que são habilitadas por plataformas como a Internet, redes móveis e de sensores”<sup>343</sup>.

E, como bem destaca MAURÍCIO BARROS, essa nova realidade acaba por produzir mudanças nos hábitos dos indivíduos e das empresas. Alterações aos indivíduos, na medida em que o consumo compartilhado e/ou por tempo de uso resulta em impactos profundos no comércio, transporte e até mesmo no relacionamento interpessoal e empregatício<sup>344</sup>. Já em relação às empresas, a constante opção por substituir investimentos em bens de capital (Capex) por despesas operacionais, em virtude das novas estruturas de mercado, bem como “a crescente utilização de processos automatizados e conectados (via Internet das Coisas) têm contribuído para a redução de custos e ganhos de eficiência em um ambiente empresarial globalizado e cada vez mais competitivo”<sup>345</sup>.

Obviamente, a nova realidade assumiu significativa importância não apenas na redução de tais custos, mas também no tocante à tributação e à maneira como tais imposições acompanham adequadamente esta revolução tecnológica.

É tamanha a importância da regulação do comércio eletrônico na atualidade que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2015, demonstrando preocupação internacional quanto aos desafios tributários da economia digital, criou o chamado Projeto Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*), com um relatório final do *action plan 1* (Ação 1 – Abordagem dos desafios fiscais da economia digital).

---

<sup>343</sup> LI, Jinyan. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014, p. 5. Disponível em: <[www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

<sup>344</sup> BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos entre ICMS e ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 359.

<sup>345</sup> *Ibid.*

Por meio do referido plano, recomenda-se a adoção de padronizações nos tratamentos tributários conferidos às inovações tecnológicas em âmbito internacional, tendo em vista o crescimento exponencial destas novas realidades na vida de todos os indivíduos. A recomendação, neste sentido, foi a adaptação da legislação local de cada um dos países para que as operações virtuais recebam o mesmo tratamento fiscal das operações físicas.

Justamente em virtude da atual impossibilidade de segregação da economia digital internacional, o projeto BEPS demonstra a necessidade de uma política fiscal global para tais transações, de modo que não é possível desassociar a ideia da economia digital da atual realidade econômica vivenciada por todos os países.

Especificamente em relação ao objetivo do presente trabalho, segundo dados da Associação Brasileira das Empresas de *Software* (ABES), o Brasil ocupa a 9ª posição no ranking mundial de *software* e serviços, com um mercado interno de cerca de US\$ 18,6 bilhões<sup>346</sup>, à frente de países como Holanda, Índia e Coreia do Sul. Verifica-se, portanto, o nítido potencial arrecadatório da manifestação de riqueza proporcionada pelas transações envolvendo os programas de computador.

Os *softwares* alteraram a forma como os próprios indivíduos se comunicam e se relacionam nas mais diferentes esferas, a exemplo de novos aplicativos e funcionalidades de um dispositivo telefônico, como o funcionamento de um processo fabril e redes de compartilhamento negociais (como *Uber*, *Cabify*).

Este grande potencial de mercado e a nítida manifestação de riqueza dos envolvidos naturalmente suscitaram discussões entre contribuintes, fisco, jurisprudência e doutrina acerca da natureza jurídica dos *softwares*, especialmente em virtude do desafio de emoldurar tais transações nos enquadramentos legais existentes.

Com o passar do tempo, a própria tecnologia inicialmente estudada, como os *softwares* disponibilizados por meio de suportes físicos, passou a se desenvolver com a economia digital, mediante o surgimento de novas formas de acessibilidade ao usuário, a partir do *software* dito de caixinha, passando ao download e, atualmente, o *streaming* e o *cloud computing*, tornando o referido trabalho de adequação da inovação às faixas de competência tributária ainda mais árduo.

---

<sup>346</sup> ABES, Associação Brasileira das Empresas de Software. **Mercado brasileiro de software: panorama e tendências.** São Paulo: ABES, 2018. Disponível em: <[http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/af\\_aves\\_publicacao-mercado\\_2018\\_small.pdf](http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/af_aves_publicacao-mercado_2018_small.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2019.

Nesta seara, as próprias complexidade e dificuldade de utilização de uma linguagem de programação que vencesse o obstáculo da incompatibilidade das arquiteturas de *hardware*<sup>347</sup> e plataformas de diferentes programas fizeram com que desenvolvedores e grandes companhias de tecnologia passassem a criar *softwares* desconectados de estruturas físicas. Tais inovações, entretanto, foram ainda mais ágeis do que a capacidade do nosso ordenamento jurídico interpretar e consolidar os tratamentos jurídicos e tributários vinculados aos modos de contratação já existentes.

Em grande parte, a desatualização das regras de tributação diante de novos fenômenos tecnológicos decorre da própria estrutura da tributação indireta no sistema tributário brasileiro, repartida em três esferas: a União (com o IPI), os Estados e Distrito Federal (com o ICMS) e os Municípios (ISS). Desde a reforma de 1965, este modelo já foi objeto de várias outras tentativas de alteração, ainda sem sucesso, mesmo em virtude das modificações econômicas no cenário em que foi criado.

Fato é que as estruturas de mercado de lá para cá foram sendo alteradas por novos modelos de negócios baseados em bens intangíveis, e não mais na circulação física, na realização de serviços complexos e no compartilhamento de informações de maneira globalizada em nuvem.

O mundo se digitalizou, a economia se diversificou e as relações negociais passaram a dispensar estruturas físicas e limites fronteiriços por meio de um processo de desmaterialização através das tecnologias disruptivas.

Entretanto, dadas as peculiaridades já mencionadas acerca da estrutura do sistema tributário brasileiro e a descentralização das competências tributárias, a despeito da nítida importância da compreensão dos impactos internacionais vinculados ao surgimento de novas tecnologias, parece-nos que antes é preciso definir o tratamento conferido às novas realidades pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, como o presente estudo perpassa pelos desafios atrelados aos reflexos desta nova tecnologia ao Direito, tendo em vista que tais impactos ainda não foram definitivamente definidos pelo Poder Judiciário, torna-se necessário

---

<sup>347</sup> O hardware pode ser compreendido como o conjunto de partes físicas de um computador ou equipamento, tais como CPU, monitor, mouse, teclado, unidades de áudio e vídeo. Em: PINOCHET, Luis Hernan Conteras. **Tecnologia da informação e comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 120.

realizarmos breves digressões acerca dos conceitos básicos dos programas de computador e das estruturas negociais vinculadas à sua disponibilização aos usuários.

Afinal, a situação de incerteza da tributação vinculada a essas novas tecnologias, seja pela ausência de regulamentações apropriadas ou pela dúvida acerca da aplicação das normas já existentes às novas realidades tecnológicas, coloca os contribuintes em clara situação de vulnerabilidade diante dos anseios arrecadatários, assim como causa confusão entre os próprios entes tributantes, reduzindo a eficiência em termos de arrecadação.

Passemos, assim, a discorrer sobre o conceito de *software*, o tratamento jurídico brasileiro acerca dos programas de computadores, as espécies de contratos envolvidas em tais transações e, por fim, as discussões jurisprudenciais atualmente existentes em relação à tributação pelo ISS e o ICMS diante do tratamento legal já existente no ordenamento.

## 1.2 DEFINIÇÃO E O FUNCIONAMENTO DO SOFTWARE

Para que possamos discorrer acerca da tributação envolvida nos contratos envolvendo *softwares*, antes é necessário compreender algumas premissas básicas sobre sua criação e o próprio funcionamento do programa de computador.

Afinal, é preciso compreender este novo fenômeno tecnológico para então amoldá-lo (ou não) a algum fato abstrato já regulado pelo Direito Tributário e que seja suficiente para a instauração da relação jurídica tributária. Neste sentido, a compreensão do *software* perpassa pela noção do próprio computador, como sendo uma ferramenta que recebe determinados dados, transformando-os, por meio de um processamento extremamente ágil, em informações (conteúdo) ao usuário.

Os conteúdos produzidos podem ser verificados de diferentes formas, como músicas, imagens, notícias, as quais são armazenadas em *bits* de informação. RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES explica que o grande responsável pelo controle de toda a estrutura de um computador é o sistema operacional, o qual seria o principal *software* desta estrutura, na medida em que “comanda e harmoniza todas as partes de um computador, sejam elas *hardware* – assim entendido como todas as



partes de um computador [...] – sejam outros *software*, denominados *software aplicativo*<sup>348</sup>.

Neste sentido, o autor exemplifica a importância dos programas de computador ao observar que, quando vemos uma imagem no monitor de um computador, o que verificamos na verdade são pixels, “que são cada pequeno ponto de luz que compõe a imagem – reproduzindo a imagem original, como resultado do processamento dos dados contidos no arquivo .jpg a partir das instruções fornecidas pelo respectivo *software*”<sup>349</sup>.

A Ciência da Computação surgiu com base em estudos relacionados à utilização da álgebra e lógica, na passagem do século XVIII para o XIX. Foi com base nos estudos desenvolvidos por GEORGE BOOLE que o raciocínio lógico foi transformado para propósitos automatizados, os quais embasaram o desenvolvimento da tecnologia computacional.

No entanto, os *softwares* ganharam tamanha importância no desenvolvimento tecnológico por meio da codificação. E foi com base nas contribuições de JOHN VON NEUMANN<sup>350</sup> que, em 1945, criou-se um novo modelo de máquina (na acepção de computador) que era baseada em cálculos algoritmos com uma programação automatizada, na qual existiam ferramentas de cálculo direcionadas à solução de problemas (espécie de um cérebro artificial)<sup>351</sup>. Trata-se da ideia de programa armazenado para o funcionamento dos dispositivos.

O funcionamento deste novo instrumento consiste na introdução manual de regras para cálculos em um equipamento que já está habilitado para calcular e

<sup>348</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 48.

<sup>349</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>350</sup> FONSECA FILHO, Clézio. **História da computação: o caminho do pensamento e da tecnologia**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2007, p. 119-121.

<sup>351</sup> Revolucionária em relação aos instrumentos até então existentes na computação, como: (i) ábaco na cultura mesopotâmica por volta de 3.000 a.C. e a alteração no método de cálculo aritmético; (ii) a régua de cálculo e os mecanismos analógicos de computação; (iii) a calculadora mecânica de Blaise Pascal, posteriormente aprimorada por Gottfried Leibniz, com as operações de multiplicar e dividir; (iii) a máquina das diferenças, de Charles Babbage em 1822, com cálculos não mais baseados em operações analógicas, mas sim de maneira digital por meio de formulas numéricas; (iv) a máquina analítica de Babbage em 1833, conhecido como o pai da informática, por meio de cálculos com alcance ilimitado. Aliás, foi por meio das instruções desta técnica capaz de proporcionar o funcionamento da máquina que mais tarde seriam designadas de *software*; (v) a lógica simbólica, em trabalho desenvolvido por George Boole pela automatização do raciocínio humano e base dos computadores baseados no sistema binário; (vi) o processador de dados eletromecânico para o arrolamento de pessoas nos Estados Unidos em 1890 de Herman Hollerith; (vii) a máquina de Turing, com uma capacidade de solucionar qualquer problema passível de descrição em algoritmos. Em: PINOCHET, Luis Hernan Conteras. **Tecnologia da informação e comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 91-92.

processar tais informações. Por meio de uma linguagem de programação, a própria máquina opera por meio de uma unidade de processamento e comando, a partir de instruções em código numérico (algoritmo)<sup>352</sup>.

Não nos ocuparemos da análise da evolução histórica dos computadores ao longo deste trabalho, no entanto, destacamos que o próprio desenvolvimento destes instrumentos se deu com a utilização de *softwares* específicos para o controle do sistema dos equipamentos de maneira automatizada, e não mais manual.

O processador de um equipamento é instruído pelo *software* a produzir determinada frequência visível no monitor a partir dos dados do arquivo. O arquivo com o conteúdo de dados é transformado em informação (imagem) por meio da instrução em linguagem técnica.

Trata-se de “operações lógicas utilizando como variáveis sequências de milhares de milhões de zeros e uns, que compõem o denominado ‘sistema binário’”<sup>353</sup>, de modo que ao “baixarmos” um *software* pelo computador, por exemplo, o que ocorre é uma transferência significativa de bits entre dois dispositivos.

É dizer, por meio de uma linguagem técnica própria (código fonte ou algoritmo de funções), o *software* nada mais é do que instruções de trabalho para um dispositivo (computador, tablet, entre outros) que o fazem realizar as tarefas previamente fixadas por um programador. O algoritmo, neste sentido, pode ser interpretado como um conjunto de instruções matemáticas que auxiliarão um computador (ou dispositivo semelhante) a solucionar um problema proposto<sup>354</sup>.

Em outras palavras, os programas de computador decorrem de um conjunto de comandos, traduzidos em linguagem sistêmica, por meio da extração, transformação, manipulação e exibição de dados, que permitem que diferentes instrumentos automatizados funcionem. O setor tecnológico é responsável pela funcionalidade de questões mais simples, como o funcionamento de dispositivos móveis, para outras mais complexas, como grandes projetos de engenharia.

---

<sup>352</sup> BRETON, Philippe. **História da Informática**. Trad.: Elcio Fernandes. São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1991, p. 100-101.

<sup>353</sup> GONÇALVES, A **Tributação do Software no Brasil**, p. 56.

<sup>354</sup> Texto original “a set of mathematical instructions or rules that, especially if given to a computer, will help to calculate an answer to a problem”. Em: UNIVERSITY OF CAMBRIDGE. **Dictionary**. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/algorithm>>. Acesso em: 04 mar. 2019.

A criação de um *software* decorre da utilização de uma linguagem apropriada, assim como tantos outros ramos científicos. Desta forma, o desenvolvimento parte da criação de um código fonte por um programador, o qual se aproxima de uma linguagem natural, que depende de posterior transformação deste primeiro nível de linguagem ao chamado código objeto (ou também código binário) para ser compreendido e devidamente processado por uma máquina<sup>355</sup>.

Isto é, o código fonte decorre de uma linguagem empregada pelos programadores no desenvolvimento de determinado *software* (geralmente denominada de linguagem alta) que, na sequência, passa por uma conversão em um código binário/objeto (sequência de 0s a 1s), apenas compreensível por computadores e dispositivos assemelhados (linguagem baixa).

Assim, mesmo na linguagem de programação, é possível afirmar existir uma metalinguagem, tendo em vista que “à medida que o *software* em ‘linguagem natural’ é convertido para aquilo que chamamos de linguagem de máquina (‘codificada’), começa a se tornar impossível a sua ‘leitura’ e compreensão de seu funcionamento por seres humanos”<sup>356</sup>.

O *software* ainda pode ser enquadrado como um bem intangível, por ser um ativo sem substância física, passível de avaliação econômica, que pode (ou não) ser acompanhado de um dispositivo corpóreo (CD, USB) ou plataforma eletrônica que permita a sua utilização<sup>357</sup>. Ao comparar o *software* com outras obras intelectuais, tais como peça teatral, composição musical, ROQUE ANTONIO CARRAZZA esclarece:

Todos estes produtos do espírito humano são bens incorpóreos, imateriais, de existência abstrata. Por isso mesmo, não pode prescindir de uma base material para atingir os fins que levaram à sua criação. Exemplificando, para melhor esclarecer: uma obra literária precisa estar impressa (digamos, em papel) para que o leitor a acesse e dela tire proveito intelectual<sup>358</sup>.

<sup>355</sup> GONÇALVES, A *Tributação do Software no Brasil*, p. 59.

<sup>356</sup> *Ibid.*, p. 60.

<sup>357</sup> A importância do *software*, como bem intangível, fica clara com os avanços da própria transação, atualmente muito realizada por meio da simples transferência eletrônica de dados. O download seria a transação em que um destinatário recebe em seu computador, tablet, celular, entre outros, um *software* por meio da internet, ou seja, que foi descarregado virtualmente. Em: MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação na internet*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 277-279.

<sup>358</sup> CARRAZZA, *ICMS*, p. 191.

Por fim, cabe distinguir as espécies de *software* básico e o *software* aplicativo. O *software* básico pode ser compreendido como o sistema operacional de determinado dispositivo, o qual correspondente ao conjunto de programas indispensáveis ao funcionamento do computador ou equipamento, a exemplo do *Windows*, *Linux*, entre outros programas.

Já os *softwares* aplicativos são utilizados para solucionar divergências específicas na realização de uma determinada tarefa pelo computador (jurídica, comercial, industrial), como os programas para edição de textos, imagens, fiscais, entre outros.

Em relação à elaboração dos programas, a disseminação da Internet e o desenvolvimento do comércio eletrônico exigiram complexidades ainda maiores na linguagem de programação. Isso porque, conforme mencionamos, os softwares devem ser atualmente desenvolvidos em linguagem que possibilite a utilização destes programas nas mais diferentes formas arquitetônicas de hardwares ao redor do mundo e construção de plataformas muitas vezes incompatíveis. É dizer, os programas necessitam superar a própria barreira interna quanto à linguagem empregada, de modo a se inter-relacionarem no mundo globalizado.

O famoso JAVA surgiu justamente neste contexto de elaboração de programas com características de portabilidade para que diferentes programas sejam executados em qualquer computador, desde que mediante o download na máquina JAVA, com a preparação de um ambiente necessário com uma arquitetura *neutra*<sup>359</sup>.

Para finalizar, destacamos novamente o grande papel da Internet para interligar a rede mundial de computadores, a despeito de fronteiras geográficas ao redor do mundo. A Internet partiu de um projeto do Departamento de Defesa dos Estados Unidos em 1969, para fins de investigação militar por meio de comunicação descentralizada durante a Guerra Fria, com interesses estratégicos no intuito de disponibilizar dados sigilosos de maneira ágil.

A ideia surgiu de um projeto financiado pelo Pentágono nos Estados Unidos (ARPAnet – *Advanced Research and Projects Agency Network*), apenas com o envio de mensagens pelo correio eletrônico. No entanto, após este projeto, outras

---

<sup>359</sup> FONSECA FILHO, *História da computação: o caminho do pensamento e da tecnologia*, p. 127.

pesquisas foram desenvolvidas como os protocolos TCP (*Transmission Control Protocol*) e o IP (*Internet Protocol*) para a transmissão de dados pela rede.

Foi, no entanto, TIMOTHY BERNERS-LEE quem revolucionou a maneira de centralização de recursos para a rede mundial de computadores, com o desenvolvimento do HTTP (*Hypertext Transfer Protocol* - protocolo de transferência de hipertexto), o HTML (*HyperText Markup Language* – linguagem de marcação de hipertexto) e o navegador de Internet (Internet Browser). O conjunto dos itens foi denominado de WorldWideWeb (*WWW*)<sup>360</sup>.

Assim, o desenvolvimento dos programas de computador está diretamente associado à proliferação de informação por meio do acesso à Internet e à infraestrutura necessária ao transporte de informações em âmbito global.

Feitos os breves esclarecimentos acerca das especificidades técnicas dos *softwares*, seguiremos nosso trabalho com a análise acerca do tratamento jurídico conferido à regulação dos programas de computador no sistema jurídico brasileiro.

### 1.3 A LEI Nº 9.609/1998 E A NATUREZA JURÍDICA ATRIBUÍDA AO SOFTWARE

Conforme visto, a expansão da rede mundial de computadores, atrelada ao desenvolvimento da sociedade civil e da própria forma como a comunicação é percebida na atualidade, culminou no processo de regulação do direito digital.

Neste sentido, a criação da Lei nº 9.609/98<sup>361</sup> foi um importante passo para tentativa de regulamentação destes novos fatos à luz da era da informática, dispondo sobre propriedade intelectual e, especificamente, os direitos autorais vinculados aos contratos para utilização, cessão e exploração econômica dos programas de computador.

Neste mesmo ano, editou-se a Lei nº 9.610/98 com a consolidação das normas acerca dos direitos autorais, nos quais se incluíram os programas de computador.

---

<sup>360</sup> IDANKAS, Rodney. **Informática para concursos**. São Paulo: Método, 2014, p. 291-302. Também em: VERAS, Manoel. **Cloud Computing: nova arquitetura de TI**. Rio de Janeiro: Brasport Livros e Multimídia, 2012, p. 10-11.

<sup>361</sup> De igual modo, importa destacar o Marco Civil da Internet, por meio da Lei nº 1.965/2014, o qual estabelece direitos, deveres e balizadas para o uso adequado da Internet, em especial o direito dos cidadãos ao acesso da rede mundial de computadores como um direito fundamental. Ademais, a Lei nº 7.646/1987 já dispunha sobre a proteção da propriedade intelectual dos programas de computador.

Os direitos vinculados à criação de programas de computador decorrem da tutela conferida à propriedade intelectual (gênero), na qual são espécies os direitos autorais (obras artísticas, literárias, científicas, programas de computador) e a propriedade industrial (invenções, modelos de utilidade, marcas e desenho industrial). A distinção é importante para esclarecer que a tutela do Direito é distinta aos *hardwares* (propriedade intelectual) e *softwares* (direitos autorais)<sup>362</sup>.

O *software*, nos termos da Lei nº 9.609/98, corresponde ao conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, “de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”<sup>363</sup>.

Tendo em vista a precisa descrição na chamada Lei do *Software*, parecemos perfeitamente clara a conclusão de que não seria possível adotar outra definição que não a descrita no conceito legal acima transcrito. E, neste sentido, destaca RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES, que “as expressões ‘de prateleira’, ‘standard’, ‘cópia única’ e ‘customized’ fazem referência, na realidade, à espécie de relação econômica (e, portanto, pré-jurídica) que se instaura entre as partes (proprietário de direitos autorais e usuário)”<sup>364</sup>, e não a uma distinção legal.

Em verdade, portanto, só existe uma natureza jurídica de *software*, sendo: (i) uma expressão de um conjunto organizado de instruções com linguagem natural ou codificada; (ii) contida em suporte físico de qualquer natureza; (iii) para emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga; (iv) e que visa fazer tais instrumentos funcionarem com o objetivo para os quais foram criados.

Por seu turno, a Lei de Direitos Autorais (Lei nº 9.610/98) confere ao autor da obra (leia-se, o desenvolvedor do *software*) os direitos patrimoniais e morais relacionados ao desenvolvimento do programa:

---

<sup>362</sup> POLI, Leonardo Macedo. **Direitos de Autor e Software**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 8-9.

<sup>363</sup> BRASIL. **Lei nº 9.609, 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília: DF, 1988.

<sup>364</sup> GONÇALVES, A **Tributação do Software no Brasil**, p. 77.

Art. 24. São direitos morais do autor:

- I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;
- II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;
- III - o de conservar a obra inédita;
- IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra;
- V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;
- VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;
- VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.

Os artigos 2º e 7º da Lei nº 9.609/98 esclarecem tratar-se de uma obra intelectual, cujo contrato de transferência usualmente se dá por meio de uma licença de uso do programa de computador. Veja-se:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

Art. 7º O contrato de licença de uso de programa de computador, o documento fiscal correspondente, os suportes físicos do programa ou as respectivas embalagens deverão consignar, de forma facilmente legível pelo usuário, o prazo de validade técnica da versão comercializada<sup>365</sup>.

No entanto, o art. 49 da Lei de Direitos Autorais (Lei nº9.610/98) destaca que os direitos patrimoniais podem ser negociados por meio de licença de uso, locação, cessão, a depender do modelo contratual estabelecido:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito [...]

---

<sup>365</sup> BRASIL, Lei nº 9.609, 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.

O direito autoral, disciplinado pela já mencionada Lei nº 9.610/98<sup>366</sup>, decorre de um regime legal próprio da propriedade intelectual, sendo que o autor do *software* possui como prerrogativas, justamente em virtude da natureza indicada, o direito de fruir, dispor e utilizar a obra produzida. O direito autoral procura proteger a criação e concatenação original de ideias, na medida em que o desenvolvimento dos programas reivindica o esforço e a capacidade técnica do desenvolvedor/programador.

De fato, não podiam ser outras as conclusões, na medida em que o *software* decorre da atividade intelectual de um programador que é responsável por converter os algoritmos (ou comandos) em uma linguagem sistêmica que seja compreensível ao equipamento receptor (código-objeto). Evidente, pois, o trabalho intelectual produzido.

Isso porque, conforme bem esclarece MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA, em cada *software* produzido “manifesta-se a criatividade pessoal e individual do programador, decorrente das escolhas e soluções por ele empregadas durante o desenvolvimento do código, inexistindo programas coincidentes se trabalhados separadamente”<sup>367</sup> por diferentes profissionais.

O trabalho de um desenvolvedor se assemelha a de um jurista que desenvolve um parecer por solicitação de um terceiro. Resta evidente, portanto, o trabalho intelectual produzido pelo programador, em uma linguagem técnica específica. Isso não significa, no entanto, que há uma obrigação de fazer envolvida no trabalho realizado.

O art. 4º da Lei do *Software*<sup>368</sup> ainda esclarece que sempre que o *software* for desenvolvido sem um vínculo trabalhista, estatutário ou uma relação de prestação de serviços, o titular dos direitos autorais será o próprio desenvolvedor do

---

<sup>366</sup> BRASIL, Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília: DF, 1988. Brasília: Distrito Federal, 1998.

<sup>367</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). *Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 712.

<sup>368</sup> BRASIL, Lei nº 9.609, 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. 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."



programa de computador. A exceção fica por conta das hipóteses em que o autor é contratado para a elaboração de um programa específico.

Por fim, parece-nos importante destacar que a Lei do *Software* dispõe acerca dos direitos patrimoniais do autor do programa, ou seja, quanto à utilização e exploração econômica. Isso porque o direito moral pode ser reivindicado a qualquer tempo pelo criador (art. 2º, 1º da Lei nº 9.609/98), opondo-se a qualquer alteração não autorizada que possa prejudicar sua honra e reputação<sup>369</sup>.

#### 1.4 OS DIFERENTES CONTRATOS DE SOFTWARE

Sendo o *software* um bem digital diretamente atrelado ao desenvolvimento da própria sociedade, é inegável que, dia após dia, novas formas de contratação associadas a tecnologias disruptivas são criadas dadas as facilidades da rede mundial de computadores, instaurando novos modelos de negócio.

Trata-se de nova realidade diretamente vinculada ao comércio eletrônico, com negócios não presenciais e baseados em bens muitas vezes intangíveis transacionados por partes do mundo todo, como é o caso dos *softwares*.

Enganam-se, no entanto, as vozes, a exemplo das discussões jurisprudenciais no capítulo a seguir, que advogam a existência de possíveis padronizações dos contratos de *softwares* apenas em virtude de uma estrutura de negócio.

A definição quanto às possíveis incidências tributárias de determinado fato depende igualmente da análise quanto aos efeitos econômicos e jurídicos destas novas realidades atreladas ao comércio eletrônico digital.

Isso porque, dada a complexidade da atividade de desenvolvimento dos programas de computador, o contrato pode ser firmado mediante o fornecimento de recursos prontos, incluir novas funcionalidades criadas especificamente ao usuário, bem como atrelar a disponibilização de *hardwares* em conjunto com os *softwares*.

---

<sup>369</sup> Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei. § 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

Neste sentido, nos termos do artigo 49, caput e inciso I, e do art. 50, da Lei nº 9.610/98<sup>370</sup>, os direitos autorais podem ser transferidos a terceiros de maneira parcial ou total. Isto significa que o programador de um *software*, titular de um direito autoral, está autorizado a alienar totalmente os direitos que possui a terceiros, transferir parcialmente tais direitos ou conceder apenas um direito de uso.

ANDRÉ PORTELLA bem esclarece a problemática dos diferentes tipos contratuais envolvendo as transações com os programas de computador, ao afirmar que:

(...) o regime tributário aplicável às transações que envolvem programas de computador; bem como os problemas subjacentes, dependerão da natureza da exploração econômica da qual são objeto. Desde a perspectiva jurídico-mercantil, a exploração econômica dos *softwares* pode assumir as seguintes feições, tendo cada uma delas implicações tributárias distintas:

- a) alienação da propriedade intelectual, quando o objeto da comercialização é a propriedade do aplicativo, transferindo-se a totalidade dos direitos de autor; salvo os de natureza oral e os expressamente excluídos por lei;
- b) alienação do direito de exploração econômica, quando apenas se outorga uma licença para comercializar o programa, conservando-se inalterável a propriedade sobre o mesmo; ou
- c) alienação do direito de uso, hipótese a qual se disponibiliza apenas uma licença para utilização do programa<sup>371</sup>.

É dizer, a contratação envolvendo uma obrigação de dar pode ocorrer por meio da transmissão total ou parcial dos direitos autorais do *software*. Assim, enquanto na cessão há transferência da titularidade do direito autoral, onerosa ou gratuita, na licença, com a transmissão parcial, há uma transferência temporária do direito de uso, normalmente atrelada ao pagamento de royalties pela exploração dos programas.

A transmissão parcial pode se dar por meio: (i) de uma *licença de uso* do *software*, em que o usuário não possui o direito de fruição ou disponibilidade do bem; ou (ii) de uma *licença de exploração econômica*, comumente conhecida como

<sup>370</sup> *Ibid.* Art. 49: "Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei; Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa."

<sup>371</sup> PORTELLA, André. Tributação dos programas de computador: Perspectiva geral da incidência. *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 100. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 243-256.

*comercialização do software*, em que se transmite apenas a fruição do programa de computador, mas não a disponibilidade acerca dos direitos autorais envolvidos.

Neste sentido, por meio de um contrato de licença de uso, o titular do programa autoriza o uso ou a exploração econômica da obra produzida, mediante prazo e contraprestação convencionados<sup>372</sup>.

A transmissão total, ao contrário, se dá com a concessão do uso, fruição e disponibilidade em relação aos direitos autorais para o adquirente. Obviamente, a transmissão da propriedade do programa de computador é mais comum nas transações envolvendo um *software* dito cópia única, elaborada especificamente a um usuário, pois, nos padronizados, o que se verifica é a concessão de uma licença de uso.

Aliás, os contratos de *software* do tipo padronizado normalmente são contratos de adesão, em que há nítida proteção do direito do autor e restrição do adquirente como, por exemplo, a proibição de reprodução de cópias ou qualquer outra utilização sem a autorização cabível.

Além da possível transmissão parcial ou total dos direitos autorais, há, ainda, algumas *obrigações de fazer* envolvendo o funcionamento dos programas de computador. É o que passaremos a analisar nos tópicos a seguir.

#### 1.4.1 A licença de uso do *software*

Conforme já mencionado, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.609/98, “o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”<sup>373</sup>. Em outras palavras, salvo determinação em contrário, toda reprodução, sublicenciamento ou qualquer alteração em um programa de computador dependem de autorização do autor (programador/desenvolvedor), mediante um contrato de adesão pela licença do uso.

No passado, o contrato de adesão era indicado na embalagem do suporte físico em que o *software* era armazenado. O contrato, também denominado de

---

<sup>372</sup> PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 85.

<sup>373</sup> BRASIL, **Lei nº 9.609, 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.

*shrink-wrap agreement*, concretizava-se com a abertura da embalagem e o imediato consentimento dos termos de uso.

Atualmente, no entanto, com o desenvolvimento das próprias formas de contratação digital, o termo de uso é consubstanciado pelo *click-wrap agreement*, em que o usuário clica em opções indicadas em caixas de diálogo ou janelas *pop-up*, como *ok* e *aceito/concordo*<sup>374</sup>.

Trata-se da modalidade mais comum prevista nos contratos de *software*, especialmente após a massificação dos programas de computador pela rede mundial de computadores. Dito em outras palavras, todo acordo econômico que discorra acerca do uso de um *software* será objeto de um contrato de licença deste programa de computador, sendo defeso ao usuário transferir, alienar, doar ou sublicenciar o programa.

RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES descreve o contrato de licença como um 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”<sup>375</sup>.

A licença de uso pode se dar de maneira exclusiva ou não, mediante contraprestação onerosa ou gratuita (caso do *software* livre)<sup>376</sup>, em que

---

<sup>374</sup> Atualmente, no entanto, “com os avanços tecnológicos e o desenvolvimento do comércio eletrônico direto, o SaaS passou a ser, cada vez mais, licenciado exclusivamente através da internet e, hoje, a vasta maioria dos softwares padronizados tem seu uso autorizado em ambiente virtual. Nessas hipóteses, os termos do contrato de adesão à licença, designado por *click-wrap agreement*, são gerados e visualizados quando o usuário opta por fazer a instalação do software no hardware e, durante o processo de instalação, o usuário clica no botão ‘ok’ ou ‘eu concordo/aceito’ numa caixa de diálogo ou janela *pop-up*, concordando assim com as condições estipuladas”. Em: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**, p. 714.

<sup>375</sup> GONÇALVES, **A Tributação do Software no Brasil**, p. 100. Neste mesmo sentido, CARLOS ALBERTO BITTAR destaca que “O contrato de licença (licensing) é aquele através do qual o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade. Pode, pois, ser celebrado diretamente entre o titular (ou seus representantes) e o interessado, mas também por intermédio de distribuidores, que atuam na colocação aos usuários. Cabe, ainda, na relação entre criador do programa e a empresa autorizada a comercializá-lo”. No entanto, “mesmo quando negocia todos os direitos patrimoniais disponíveis, conserva o titular o controle de sua criação, podendo exercer fiscalização sobre os usos concedidos e tomar medidas tendentes à proteção de seu interesse, em caso de violação a seus direitos”. Em: BITTAR, Carlos Alberto. Os contratos de comercialização de “software”. In: Carlos Alberto Bittar (Coord.) **Novos contratos empresariais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 39.

<sup>376</sup> BRASIL, **Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Art. 50: “A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa”.

normalmente o autor disponibiliza uma cópia do código objeto do programa, com uma série de restrições à utilização.

De todo modo, resta evidente que não há uma transferência dos direitos de propriedade autoral, como venda ou comercialização, mas sim uma permissão do uso do *software* por meio de um contrato de licença. Trata-se de uma circunstância próxima ao contrato de locação, permanecendo ao desenvolvedor a titularidade do programa, pois o usuário não possui o direito de modificar, copiar ou distribuir o programa recebido. Trata-se, portanto, de uma obrigação de dar.

Em relação às formas de remuneração nos contratos de licença, normalmente cobram-se royalties (objeto do tópico a seguir), pela exploração dos direitos autorais (art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64), ou um montante fixo quando percebidos pelo autor/criador da obra, caso da licença de uso.

Feitos os esclarecimentos acerca da licença de uso de um *software*, é preciso, ainda, destacar a diferença entre as subespécies decorrentes de um código fonte aberto ou fechado.

Conforme mencionado, em termos de linguagem de programação, os *softwares* são elaborados por meio de um algoritmo na chamada linguagem de alto nível, similar à linguagem humana. Este código-fonte é traduzido em uma linguagem de baixo nível, em um código binário/objeto, para que a máquina possa interpretar tais comandos.

O *software* com o código fonte fechado (ou *property software*) é aquele em que, em virtude da proteção das leis de direitos autorais, não se permite a modificação ou distribuição do programa pelo usuário: "significa dizer que os usuários (ou licenciados) não têm acesso àquilo que o *software* está programado para fazer<sup>377</sup>".

Os *softwares* com o código fechado são ainda denominados de *freeware*, quando licenciados a título gratuito, e de *shareware*, quando a gratuidade possui tempo determinado, ou seja, quando o usuário testa o programa.

Já o *software* com o código fonte aberto (ou *software* livre) permite ao usuário que o programa seja lido, copiado, distribuído ou, até mesmo, aprimorado, desde que respeitadas as exigências do contrato de licença original.

---

<sup>377</sup> GONÇALVES, A *Tributação do Software no Brasil*, p. 150.

#### 1.4.2 O contrato de distribuição ou comercialização do *software*

Nos termos do art. 8º da Lei nº 9.609/98, a exploração econômica de um *software*, ou sua comercialização, poderá ocorrer por meio do titular do direito autoral (programador) ou terceiro autorizado<sup>378</sup>.

É possível, assim, que exista uma relação comercial entre o proprietário do *software* e um terceiro para a divulgação do programa de computador, fornecendo aos interessados uma cópia ou o download.

Sendo o próprio proprietário o responsável pela distribuição, vimos existir um contrato de licença de uso do programa. No entanto, na distribuição ou comercialização do *software* por terceiros há, pelo menos, como bem destaca RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES, três possíveis estruturas:

- a) o terceiro se responsabiliza por disponibilizar o *software* aos interessados, seja por meio da entrega física de cópias do *software*, seja colocando-o à disposição para download via Internet; age por conta e ordem do titular dos direitos autorais do *software*;
- b) o terceiro, além de responsável pela entrega das cópias físicas do *software* como no item anterior, é responsável também por fomentar novos negócios envolvendo o *software*, em nome do seu titular de direitos de comercialização; entendemos que se trata da figura do agente, do Direito Civil; tem alguma autonomia;
- c) o terceiro tem o direito de explorar economicamente o *software*, "comercializar", sublicenciá-lo em determinados mercados, responsabilizando-se também pelo fomento de negócios e pela distribuição de cópias do *software*; aproximando-se da figura do distribuidor, do Direito Civil, distinguindo-se dele, no entanto, pois não tem a coisa a ser negociada à sua disposição; tem ampla autonomia<sup>379</sup>.

No primeiro caso (a), o contrato firmado entre o proprietário da obra e o terceiro consiste apenas na colocação do programa à disposição do usuário, por meio de uma *exposição ou efetiva entrega do software ao usuário*. Não há disponibilidade de uso ou fruição do programa.

<sup>378</sup> BRASIL, Lei nº 9.609, 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Art. 8º: "Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações."

<sup>379</sup> GONÇALVES, A Tributação do Software no Brasil, p. 158-159.

O *contrato de agência*<sup>380</sup>, descrito acima pelo autor no item (b), decorre do art. 710 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), o qual estabelece que “uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada”. Descarta-se, neste sentido, a hipótese de distribuição, tendo em vista que esta espécie só se aplica “quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada”<sup>381</sup>, o que não seria o caso dos contratos firmados apenas para intermediação da operação.

O agente representa o titular da coisa a ser negociada, mas não possui a disponibilidade deste bem, recebendo uma comissão pela operação. Já na distribuição, o terceiro atua por sua conta e risco, a exemplo de um distribuidor que revende mercadorias de um fabricante específico em determinada região.

Neste caso, parece-nos que não há como conceber existir um contrato de comercialização de um *software*, na medida em que é defeso ao terceiro dispor sobre o programa de computador para ser possível a concessão a outros interessados.

O que ocorre em tais transações envolvendo *softwares* é que um contratado é autorizado a colocar à disposição de outros usuários cópias do programa (por meio de download ou através de mídia física) que serão posteriormente objeto de um contrato de licença entre o proprietário do direito autoral e o usuário final, seja apenas pela *distribuição do bem digital, na representação comercial, ou pelo agenciamento*.

Importante destacar que a diferença entre a agência e a representação comercial é que, nesta última, regulada pelas Leis nº 4.886/65 e nº 8.240/92, existem regramentos específicos para a intermediação da coisa, sem, contudo, que o representante tenha a posse direta dos bens. Já na agência, promove-se geralmente determinada pessoa em certa região, com o intuito de explorar a representatividade do contratante ou visibilidade do negócio.

---

<sup>380</sup> A representação comercial é realizada mediante determinados requisitos legais, o que pode levar a formalização de um contrato de agência, no qual existem menos exigências burocráticas.

<sup>381</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro. Art. 710: “Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada. Art. 714. Salvo ajuste, o agente ou distribuidor terá direito à remuneração correspondente aos negócios concluídos dentro de sua zona, ainda que sem a sua interferência.”

Por fim, no *contrato de licença com exploração econômica de um software* (ou comumente denominado de comercialização) por pessoa distinta do proprietário do direito autoral (item c), o usuário possui o direito de sublicenciar o programa a outros usuários interessados.

Trata-se de uma transferência parcial dos direitos autorais em que é concedido a terceiro a fruição do direito autoral por meio de uma licença, sem que envolva uma comercialização da titularidade do programa. Daí a razão pela qual entendemos ser equivocada a palavra comercialização.

Em tais circunstâncias, é possível identificar duas relações contratuais: (i) entre o titular do programa e o sublicenciado, o qual recebe uma licença pela exploração do *software*; (ii) entre o sublicenciado e o usuário final, que receberá a licença do uso.

Em tais espécies de contratação, o autor/fornecedor normalmente mantém a política de preços, garantias e prestação de serviços de suporte do programa, sendo que cabe ao licenciado a exploração econômica, ou seja, a comercialização do *software*<sup>382</sup>.

#### 1.4.3 Contratos vinculados ao desenvolvimento e adaptação de um *software*

Vimos nos itens anteriores que o principal contrato envolvido nas operações com *softwares* decorre da licença de uso e da exploração econômica do programa. Os exemplos foram utilizados em virtude de programas cujas cópias são padronizadas, a exemplo do *Windows*.

Entretanto, existem casos em que um desenvolvedor é contratado para o desenvolvimento de um *software* específico ao usuário, também conhecido como *software de cópia única*, ou mesmo para a adaptação de um programa já existente, denominado de *software customizável*. Afinal, é bastante comum que determinadas empresas procurem soluções para suas necessidades particulares, recorrendo a *softwares* específicos às suas atividades econômicas.

Contudo, os dois contratos são normalmente distintos. Nos contratos cujo objetivo é o desenvolvimento de um programa novo, segundo as especificidades do

---

<sup>382</sup> CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software - direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos*. Curitiba: Juruá Editora, 2011, p. 63.



cliente, a titularidade dos direitos patrimoniais é, salvo determinação em contrário, do encomendante do *software* (art. 4º da Lei do *Software*).

Assim, no desenvolvimento de um *software* a determinado usuário, é possível que os direitos patrimoniais fiquem com o próprio desenvolvedor ou com a pessoa que solicitou a elaboração do programa.

Parece-nos, inclusive, tratar-se de uma das situações mais emblemáticas em relação à possível tributação envolvida nos contratos de *software*, de modo que nos ateremos ao tema ao abordar a incidência do ISS em tais operações.

Já nos contratos de customização, as adaptações e ajustes normalmente permanecem com os direitos autorais vinculados ao desenvolvedor, mediante uma licença com base em sigilo do código fonte. Inclusive, em tais espécies de contratação, é comum a exigência de um depósito pelo usuário com o objetivo de proteger os direitos autorais do desenvolver. Conforme explica PAULO MARCOS RODRIGUES BRANCHER:

O depósito de *software* tem por escopo proteger os direitos de propriedade intelectual do licenciador, bem como os direitos do licenciado de utilizar um suporte alternativo ao programa, no caso de o licenciador não cumprir os termos de licença de uso<sup>383</sup>.

Em ambas as circunstâncias, no entanto, ainda que o desenvolvimento do programa envolva um atendimento personalizado do usuário, comumente o que se fornece ao final do contrato é igualmente uma transferência parcial dos direitos autorais.

Ou seja, uma licença de uso ao usuário final, salvo as hipóteses em que o contratante possui os direitos autorais do *software* cópia única ou da customização realizada.

#### 1.4.4 Contratos vinculados à cessão total dos direitos autorais

Dissemos linhas atrás que um programa de computador pode ser objeto de uma transmissão total ou parcial dos direitos autorais. Isso porque, nos termos do art. 49 da Lei nº 9.610/98:

---

<sup>383</sup> BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de Software**. Florianópolis: Visual Books, 2003, p. 95.

Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

- I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;
- II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;
- III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;
- IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;
- V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;
- VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.<sup>384</sup>

A transmissão parcial se dá por meio das licenças de uso do *software*, em que o usuário não possui a titularidade do bem, mas apenas a possibilidade de usá-lo, além de alguns casos de fruição do bem digital<sup>385</sup>.

No entanto, há ainda a possibilidade da transmissão total dos direitos autorais atrelados ao desenvolvedor/programador do bem por meio da figura da *cessão de direitos*, transmitindo-se todos os direitos patrimoniais (uso, fruição e disponibilidade) do programa. Nas palavras de FÁBIO ULHOA COELHO:

Os contratos cujo objeto é o uso de programa de computador, classificados por Newton de Lucca entre os informáticos (2003:67/70), correspondem à hipótese mais frequente de negócios contratuais dessa categoria. Não se confunde com a cessão de direitos autorais, em que o titular da propriedade intelectual referente ao software (cedente) transmite-a a outrem (cessionário), mediante remuneração, deixando de ser, assim, o proprietário. Na licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio. O contrato pelo qual uma pessoa, física ou jurídica, fica legitimamente autorizada a usar programa de computador, então, é a licença de uso. Quando o consumidor “adquire”, no mercado, o software de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos<sup>386</sup>.

<sup>384</sup> BRASIL. Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.

<sup>385</sup> FRANCO, Vera Helena de Mello. *Contratos: direito civil e empresarial*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 438.

<sup>386</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: direito das coisas*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 840-841.

De maneira semelhante, ELIZABETH DIAS KANTHACK PEREIRA destaca que “apesar de não ser muito frequente, há negociação de venda de software, com a tradição total da propriedade, ocorrendo a entrega do Código Fonte e indicações técnicas concernentes ao programa”<sup>387</sup>.

Trata-se da única hipótese em que seria possível cogitar uma compra e venda do direito autoral, ou seja, uma aquisição de um *software* mediante cessão total dos direitos autorais. No entanto, discorreremos acerca do tema quando da análise da possível tributação envolvida na operação, em especial em relação à tributação do ICMS.

Quanto às formalidades envolvidas na operação, o art. 50 estabelece os procedimentos necessários à transferência da titularidade dos direitos autorais, que, regra geral, presume-se onerosa, bem como a inexistência de transferências dos direitos morais atrelados ao desenvolvedor (art. 49 da Lei nº 9.610/98).

#### 1.4.5 Contratos vinculados aos serviços técnicos

Feitos os esclarecimentos acerca dos contratos envolvendo a elaboração, licenciamento ou cessão total dos programas de computador, é importante destacar a previsão do art. 8º da Lei nº 9.609/1998, no sentido de que o titular dos direitos autorais ou o terceiro autorizado ao sublicenciamento fica obrigado, dentro do “prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações”.

Em outras palavras, é preciso que o próprio titular do programa ou o sublicenciado pela exploração econômica do *software* assegurem os usuários pela prestação de serviços técnicos relacionados à utilização do bem objeto da licença de uso.

Importante destacar que o pagamento de tal assistência pode ou não ser incorporado ao próprio preço pago pela licença. A prática, no entanto, é a segregação nas circunstâncias em que há novo faturamento dos serviços disponibilizados, tendo em vista o risco de os entes tributantes associarem a

---

<sup>387</sup> PEREIRA, Elisabeth Dias Kanthack. *Proteção Jurídica do software no Brasil*. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 156.

incorporação do serviço ao valor da própria licença para cobrança de determinado tributo, a despeito das discussões acerca do tema.

Assim, em conjunto com o próprio licenciamento do *software*, nada impede que as partes convençionem a prestação de serviços de suporte, treinamentos, consultoria e manutenção dos programas<sup>388</sup>.

Identificados os modelos dos negócios jurídicos envolvendo *softwares*, passemos à análise quanto às previsões legislativas já existentes para a regulamentação de tais operações, bem como as discussões jurisprudenciais acerca do tema.

---

<sup>388</sup> *Ibid.*, p. 41.

## 2 O ATUAL PANORAMA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA NOS CONTRATOS DE SOFTWARE

Houve uma época em que comprar e vender uma mercadoria se traduzia na entrega de um bem ao outro, desejoso de tê-la em mãos. Nessa mesma época, a circulação de bens resumia à sua própria movimentação física entre dois pontos distintos no espaço. Se as operações comerciais de hoje guardam cada vez menos semelhanças com aquelas realizadas no passado, cabe ao intérprete das normas estender o seu alcance sobre fatos que, dada a velocidade das mudanças em curso, as mesmas normas não conseguiram acompanhar (MATHEUS AUGUSTO FERRAZ RECTOR e RAPHAEL DE CAMPOS MARTINS)<sup>389</sup>.

### 2.1 AS DISCUSSÕES DO PODER JUDICIÁRIO – SOFTWARE DE PRATELEIRA, ENCOMENDA E DOWNLOAD

Vimos no capítulo anterior que o software decorre de uma obra intelectual cujos direitos são resguardados pela proteção ao direito autoral. Além disso, concluímos que não existe apenas uma espécie de *software*, mas diversos modelos negociais a depender dos objetivos das partes contratantes.

A estrutura mais comum é a de licença do direito de uso, mas o programa de computador pode ser negociado para exploração econômica do usuário e também pela transferência total dos direitos autorais, com exceção do direito moral.

As formas de apresentação do *software* e disponibilização ao usuário são tão variadas na atualidade (*download, streaming, cloud computing*) que é extremamente difícil identificar legislações e discussões nos tribunais locais que abarquem todas as relações contratuais. Afinal, já dissemos que o Direito tarda a retratar com precisão as inovações tecnológicas, tornando-se obsoleto antes mesmo de regular o que se pretendeu originalmente.

---

<sup>389</sup> RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; MARTINS, Raphael de Campos. Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ nº 181/2015. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). *Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 447.

Parece-nos importante destacar que as discussões acerca da tributação nos contratos de *software* ultrapassam a dicotomia entre a tributação do ICMS e ISS retratada no presente trabalho, assumindo contornos, em âmbito federal, pelas discussões acerca do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Contribuições Sociais sobre o Faturamento e Receita (PIS e a COFINS)<sup>390</sup>, entre outras perspectivas, e também internacional, com as tratativas acerca do Estado competente para tributação das transações com *software* (se do programador ou do usuário) e a definição de estabelecimento permanente dada a existência de *websites*/plataformas e outros meios de disponibilização ao redor do mundo<sup>391</sup>.

Obviamente, não teríamos espaço, nem seria metodologicamente recomendável tratar de todos os pontos destacados acima, no entanto, é preciso compreender que as novas tecnologias suscitam diversas discussões pela comunidade local e internacional, justamente em virtude de representarem uma realidade até então inexistente e fora das “caixinhas” conhecidas pela regulação.

---

<sup>390</sup> Em âmbito federal, caso a pessoa adquira a titularidade do bem digital do exterior, estará sujeita a tributação do IRRF de 15%. Já o pagamento por uma licença de exploração do programa ao exterior possui a natureza de royalties, sujeita à alíquota de 15% do IRRF e a CIDE caso exista transferência do código fonte. Além disso, tanto na cessão quanto no licenciamento haverá a incidência do IOF de 0,38%. Neste sentido, a Solução de Consulta nº 18/2017 estabeleceu que, nos casos de download de softwares produzidos em série (softwares de prateleira), cuja execução dependa da inserção de um número serial ou do auxílio de outros dispositivos, será caracterizada uma relação jurídica de venda de licença de uso. Assim, independentemente da forma de instalação ou atualização destes softwares (mídia física ou download), sua comercialização será tratada como venda de mercadoria ou de uma licença de uso, não se confundindo com uma prestação de serviço. A Solução de Divergência nº 18 de março de 2017 resolveu anterior divergência da RFB, determinando a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no importe de 15%, em remessas ao exterior pela licença para comercialização dos softwares. Neste caso, o fisco interpretou que tais remessas, caracterizam-se como pagamento de royalties, haja vista a exploração de direito autoral. Assim, sobre esses valores haverá a tributação pelo Imposto de Renda (15%), sem, contudo, a incidência de CIDE, em virtude da previsão de isenção para estes casos. Na Solução de Consulta nº 374/2017 a Receita Federal compreendeu que no pagamento ao exterior de direitos autorais pela utilização de programas de computador, sem a transferência de tecnologia, não há incidência do PIS e da COFINS Importação, em virtude do pagamento de royalties. Por fim, a Solução de Consulta nº 243/2017 estabeleceu que nos softwares adaptados, ou seja, aqueles desenvolvidos inicialmente em caráter geral e customizados para determinado cliente, não haverá retenção na fonte de IR, CSLL, PIS e COFINS. Isso porque tais adaptações não configurariam, de fato, uma encomenda, não podendo ser considerados como prestação de serviço (caso em que a operação seria inteiramente tributada conforme descrito). Existem ainda discussões relacionadas ao crédito de PIS e COFINS, bem como a opção pelo lucro presumido ou real nas operações envolvendo software de prateleira ou por encomenda. Em: Consulta COSIT nº 123/2014 e Solução de Divergência nº 18/2017.

<sup>391</sup> Para maior detalhamento, ver: BIANCO, João Francisco; FERNANDES DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 16.

Especificamente em relação ao ISS e ICMS, não existem definições precisas nos textos do ordenamento jurídico acerca da tributação nos contratos de *software*, resultando em igual indefinição na jurisprudência dos tribunais superiores do país. Quando menos, as discussões permanecem na clássica distinção dos *softwares* de prateleira e por encomenda, como se tais espécies contratuais ao fim e ao cabo não significassem a mesma realidade – o licenciamento do direito de uso de um determinado programa.

Inicialmente provocada quanto à discussão da tributação indireta, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do julgamento do Recurso Especial 39.797-9/SP<sup>392</sup>, compreendeu não haver incidência do ICMS, mas sim do ISS nas operações com programas de computador, pois os *softwares* não poderiam ser confundidos com o seu suporte físico.

Tratava-se de discussão acerca da tributação em contratos de licença de uso de programas em grande escala e colocados à venda nos mais diversos estabelecimentos, à época em que os *softwares* eram alocados em suportes físicos (a exemplo das caixas de Windows) e expostos em grandes redes distribuidoras e varejistas.

Aliás, conforme mencionado, neste período convencionou-se a utilização de contratos de adesão conhecidos como *shrink-wrap agreement*, em que existia um termo de aviso nos programas observando que o rompimento da embalagem implicava automaticamente o consentimento quanto às disposições de uso do *software*.

Na oportunidade, o estado de São Paulo alegou que o antigo Decreto Lei nº 406/1968 não arrolava expressamente os programas de computador como sujeitos ao ISS. No entanto, o STJ compreendeu que o *software* era um bem imaterial impossível de ser compreendido como mercadoria.

A despeito da ausência de definição do licenciamento no antigo Decreto Lei, o Tribunal entendeu que o suposto serviço poderia se enquadrar no antigo item 24 da Lei Complementar nº 56/1987 (revogada pela Lei Complementar nº 116/03) como

---

<sup>392</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 39797/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. Brasília, DF, julgamento em 15.12.1993, D.J. 21.02.1994. Ementa: ICMS. Programas de computador. Não incidência. A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS. Recurso improvido.

“análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”.

Em 1994, a Primeira Turma se manifestou novamente pela incidência do ISS nos contratos de licença de uso e de exploração econômica de *softwares*<sup>393</sup>.

No entanto, em 1996, quando do julgamento do Recurso Ordinário nº 5.934/RJ<sup>394</sup>, a Segunda Turma do Tribunal compreendeu que deveria existir uma distinção entre os programas produzidos em grande escala daqueles elaborados em função de um encomendante. Para o primeiro caso, o Tribunal decidiu que seria hipótese da incidência do ICMS, enquanto no segundo, seria a cobrança do ISS.

Após esta manifestação, a Primeira Turma mudou seu entendimento e passou a diferenciar os diferentes contratos de softwares, compreendendo que o ISS incidiria sobre os programas produzidos por determinado usuário, ao passo que o ICMS incidiria nas operações em grande escala<sup>395</sup>.

---

<sup>393</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 39.457/SP, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 13/08/1994, DJ 05/09/1994, p. 23040. Ementa: Tributário - ISS - Programas de computador - Lei 7.649, art. 27 - Decreto-Lei 406/68, lista de serviços - item 24. 1. Os sistemas de computação, constituídos de programas, exprimem o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS. 2. A exploração econômica de programa de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se a cobrança do ISS (item 24, da lista de serviços, anexa ao decreto-lei 406/68). 3. Recurso desprovido..

<sup>394</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RO 5.934/RJ. Relator: Ministro Hélio Mosimann, Data de Julgamento 04.03.1996, T2 - Segunda Turma, Data de Publicação 01.04.1996, p. 9892. Ementa: Mandado de segurança. Recurso. Tributário. Software. Programas de computador. Tributação pelo ISS ou pelo ICMS. Atividade intelectual ou mercadoria. Distinção. Inviabilidade na via estreita do mandado de segurança preventivo. Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS. Cumpre distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura..

<sup>395</sup> Neste sentido, BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 493.251/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2014, DJe 22/05/2014. Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 126, 458 E 535 DO CPC. INEXISTENTE. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. PRODUÇÃO DE PROGRAMAS PERSONALIZADOS. CONTRIBUINTE DE ISS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. Não há a alegada violação dos arts. 126 e 458, II e III, e 535 do CPC, tendo em vista que o Tribunal de origem decidiu, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. Cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. 3. Tendo a Corte de origem concluído, com base no contexto fático dos autos que a parte recorrente desenvolve programas personalizados de computador, o que atrai a incidência de ISS, entendimento contrário demandaria a incursão no conjunto probatório dos autos impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido..



Em relação ao Supremo Tribunal Federal, quando dos julgamentos do Recurso Extraordinário (RE) 176.626-3/SP<sup>396</sup> e RE 199.464-9/SP<sup>397</sup>, o Tribunal firmou o entendimento quanto a não incidência do ICMS pela equiparação do *software* à mercadoria nas operações de licenciamento ou cessão do direito de uso, tendo em vista tratar-se de um bem intangível e inexistir circulação física.

Isso porque a interpretação adotada pelos Ministros foi a de que há uma diferenciação entre a cessão do direito de uso e o meio físico no qual o programa é disponibilizado ao usuário (USB, CDs, entre outros) nas transações envolvendo um *software* de prateleira. Para o Tribunal, o ICMS poderia incidir apenas na circulação de cópias ou exemplares do programa comercializados no varejo.

Basicamente, a jurisprudência até então aplicada seguiu a definição do professor RUI SAAVEDRA, autor da obra "A proteção jurídica do *software* e a internet", para quem há ao menos três classificações para o *software*: (i) *software* de prateleira, que pode ser adquirido em redes de varejo e distribuidores, produzido em grande escala; (ii) *software* sob encomenda, em que há uma criação original, a partir das definições do solicitante; e (iii) *software* customizado (adaptado ao adquirente),

---

<sup>396</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 176626, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998. Ementa:

I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio..

<sup>397</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999. Ementa: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

em que existem definições pré-estabelecidos, mas que podem ser adaptadas às necessidades do cliente<sup>398</sup>.

O autor ainda defende que no licenciamento de *softwares* do tipo standard (padronizado) existem dois contratos: o de licença do direito autoral e o das manifestações físicas do programa<sup>399</sup>.

Assim, a jurisprudência até então aplicada nos tribunais compreendia que os chamados *softwares* de prateleira, produzidos em grande escala e com uma suposta finalidade comercial, estariam sujeitos ao ICMS, mas tão somente em relação aos seus suportes físicos, enquanto aqueles produzidos especificamente para determinado cliente seriam tributados pelo ISS.

Entretanto, a discussão quanto à incidência do imposto ganhou novos contornos perante o STF, em razão do indeferimento da medida cautelar pleiteada no julgamento na ADI nº 1945/MT<sup>400</sup>, a qual discute a ilegalidade da cobrança do ICMS em Lei Estadual (nº 7.098/1998) elaborada pelo estado do Mato Grosso para a cobrança do tributo nas licenças de *softwares* por meio da transferência eletrônica

<sup>398</sup> SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a Internet*. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Autores, 1998, p. 80.

<sup>399</sup> *Ibid.*

<sup>400</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26.05.2010, DJe 14.03.2011. Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de Lei Complementar. Inexistência. Lei Complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre "prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio" (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação "iniciado fora do território mato-grossense" (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

de dados, ou seja, sem o suporte físico. O Tribunal entendeu que o posicionamento até então adotado deveria ser revisto, motivo pelo qual o procedimento acautelatório não poderia ser adotado para inibir a arrecadação fazendária.

Na oportunidade, os Ministros compreenderam que o Tribunal não poderia se abster de analisar novos fatos decorrentes da revolução da Internet, a qual permitiu a formação de novas relações comerciais por meio de um processo digital (download) sem mídia física, sendo desnecessária a classificação entre bens tangíveis ou intangíveis para fins da cobrança do ICMS. Importante destacar que a própria Procuradoria Geral da República nesta oportunidade opinou pela não incidência do imposto.

Além disso, os Ministros identificaram inconsistências nos entendimentos até então adotados pela Corte. Isto porque, caso decidam que o ICMS não deve incidir sobre contratos envolvendo *softwares*, ainda que adquiridos por meio de transmissão eletrônica de dados (por serem bens incorpóreos), também terão que afastar a incidência nos casos denominados como *de prateleira* (com suporte físico), já que ambas as formas de contratação envolvem um bem intangível.

LUCIANO GARCIA MIGUEL sintetiza as conclusões do STF nos seguintes termos:

- a) A mudança na realidade pode acarretar a mudança na interpretação de conceitos.
- b) A forma de comercialização de alguns bens foi profundamente afetada pela alteração que a internet provocou na realidade. Operações com mercadorias que antes do advento da internet eram efetuadas de forma física passaram a ser feitas por meio eletrônico.
- c) É necessário que haja uma atualização do conceito tradicional de mercadoria pois, caso contrário, não haverá incidência do ICMS sobre as operações praticadas por empresas de determinados setores que tradicionalmente contribuem para a arrecadação desse imposto.
- d) Em face da nova realidade, o caráter corpóreo não pode mais ser utilizado para definição do conceito de mercadoria, o que torna possível a incidência do ICMS sobre bens virtuais<sup>401</sup>.

Parece-nos possível concluir, por duas razões, que não há uma definição dos tribunais locais a respeito da tributação das transações envolvendo programas de computador. Inicialmente, em virtude de as decisões terem sido proferidas apenas em um cenário em que os softwares eram disponibilizados aos usuários em

---

<sup>401</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 186.

conjunto com suportes físicos que acabam sendo confundidos com a natureza da operação. Em segundo lugar, devido às decisões terem sido proferidas apenas com base na distinção entre software de prateleira e por encomenda, que, na maior parte dos casos, são negociados por meio de um contrato de licença de uso que receberia o mesmo tratamento e proteção jurídica.

Em outras palavras, não há qualquer razoabilidade na distinção entre os tratamentos tributários apenas em virtude de um programa ser acompanhado por um suporte físico em que é instalado ou por ter sido cedido apenas a uma pessoa (física ou jurídica). Muito pelo contrário, é preciso que se analise a discussão sob a perspectiva da natureza das operações e dos objetivos para os quais os contratos são originalmente elaborados: uma obrigação de dar ou de fazer algo ao contratante.

De todo modo, seguiremos nossa análise com a verificação das recentes disposições das legislações, em âmbito municipal e estadual, para, então, esclarecermos nosso entendimento acerca da perspectiva tributária aplicável em cada propósito negocial debatido no capítulo anterior.

## 2.2 O SOFTWARE E A LEGISLAÇÃO DO ICMS

Seguindo a tendência das decisões dos tribunais superiores, as legislações estaduais determinam a possibilidade de cobrança do ICMS nos ditos *softwares* produzidos em série ou de prateleira. Os Estados acabam por confundir a incidência do *software* (bem intangível) com o bem corpóreo (USBs/CDs) que o acompanha para que possa, de fato, ser utilizado nos mais diversos equipamentos.

Destacamos, contudo, que este entendimento acaba distorcendo os próprios posicionamentos jurisprudenciais indicados, na medida em que o Supremo Tribunal Federal compreendeu ser o bem físico (suporte em que o *software* é armazenado) sujeito ao imposto estadual, e não o próprio programa de computador, já que em relação ao *download* ainda não há uma definição do tribunal (ADI nº 1945/MT).

Para exemplificar o tratamento conferido aos *softwares* em âmbito estadual, utilizaremos as disposições previstas na legislação do estado de São Paulo<sup>402</sup>, que tributava o *software* sobre uma base de cálculo equivalente ao dobro do suporte físico. Inclusive, o *software* cedido por meio de download não era tributável por não existir um bem tangível sujeito à cobrança. Neste mesmo sentido, outros Estados, como o Rio de Janeiro<sup>403</sup> e Minas Gerais<sup>404</sup>, também tributavam o *software* a partir do suporte físico com algumas especificidades.

Voltando ao exemplo de São Paulo, após a edição do Decreto nº 61.522/15, sob a justificativa de que deveria equiparar sua sistemática de tributação com as demais unidades federativas, passou-se a exigir em território paulista o ICMS sobre *softwares* com uma base equivalente ao valor da *operação*, que, segundo o fisco paulista, corresponde ao valor do programa, suporte físico e outros valores que forem cobrados do adquirente.

Neste ponto, parece-nos importante destacar que a alteração foi realizada após a concessão da liminar da ADI nº 1.945/MT, na qual, conforme já esclarecemos, a despeito de não existir uma decisão em caráter definitivo, sugeriu uma possível alteração do posicionamento até então adotado pelo tribunal, no sentido de que a própria transação envolvendo o licenciamento ou cessão do programa de computador, ainda que com a transferência eletrônica de dados, estaria sujeita ao ICMS.

Entretanto, em virtude da edição do Convênio ICMS nº 181/2015 do CONFAZ, o qual autorizou os Estados a reduzirem a base de cálculo dos programas de computador, sobreveio o Decreto nº 61.791/2016, por meio do qual o Estado de

---

<sup>402</sup> SÃO PAULO. Decreto nº 51.619, de 27 de fevereiro de 2007. Introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador. Artigo 1º: "Na operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático."

<sup>403</sup> RIO DE JANEIRO. Decreto nº 27.307, de 20 de outubro de 2000. Dispõe sobre o ICMS na operação realizada com programa de computador (software), e dá outras providências. Rio de Janeiro: Poder Executivo, 2000. Art. 1º: "A base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com programa de computador ("software") não personalizado corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar)."

<sup>404</sup> MINAS GERAIS. Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Institui o Regulamento de ICMS do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Poder Executivo, 2002. Inciso XV do art. 43 do Regulamento do ICMS.

São Paulo reduziu a base de cálculo das operações com *software* de modo que a carga tributária seja, atualmente, de 5% (cinco por cento)<sup>405</sup>.

É dizer, por meio da referida legislação, o estado de São Paulo passou a exigir o ICMS sobre o valor total do programa de computador e do suporte informático, reduzindo a base de cálculo para o percentual de carga tributária efetiva de 5%.

Entretanto, a legislação também destacou que, ao menos até aquele momento, o ICMS não seria exigido em operações com *softwares*, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que restasse definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

A previsão de ausência do recolhimento do imposto nas transações envolvendo o licenciamento de programas por meio de download permaneceu apenas até a edição do Convênio 106/2017 do CONFAZ, do qual nos ocuparemos no próximo tópico, mas que de antemão esclarecemos ter conferido a possibilidade para que os Estados passassem a instituir e cobrar o ICMS sobre a transferência eletrônica de dados.

O estado de São Paulo passou, então, a estabelecer, por meio da edição do Decreto nº 63.099/2017<sup>406</sup>, que o imposto nas transações envolvendo *softwares* por meio da transferência eletrônica de dados deve ser recolhido na unidade da federação em que estiver domiciliado o adquirente final do programa.

Neste cenário, é possível constatar, a exemplo da legislação paulista, mas que pode ser utilizada como parâmetro do entendimento em geral adotado por outros entes federados, que, nos dias atuais, os Estados compreendem que a competência para instituição do ICMS recai sobre os contratos de *software*, sem que exista uma limitação entre a licença de uso, exploração econômica ou cessão total dos direitos autorais.

---

<sup>405</sup> SÃO PAULO. Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, São Paulo: Poder Executivo, 2016, p. 7.

<sup>406</sup> SÃO PAULO. Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. São Paulo: Poder Executivo, 2017.

A única limitação imposta é a de que sejam programas padronizados, chamados de prateleira, de modo que os elaborados para um usuário específico estariam sujeitos ao ISS.

Aliás, em virtude da discussão acerca do conflito de competência entre Estados e Municípios sobre a tributação em tais transações, é igualmente possível concluir que a redução da base de cálculo para o percentual de 5% do valor da operação decorre justamente de uma tentativa de que o imposto estadual seja concorrente à carga tributária usualmente aplicada pelos Municípios em situações similares (dada a limitação da alíquota de 5% ao ISS – art. 8º da Lei Complementar nº 116/03).

Por fim, destacamos que diante das alterações promovidas pelo Estado de São Paulo, a Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou a ADI nº 5576/SP<sup>407</sup>, na qual discute a inconstitucionalidade dos Decretos nº 61.522/2015 e nº 61.791/2016, bem como da Lei nº 8.198/1992, sob o argumento de que os contratos com *softwares* seriam tributados pelo ISS, a nosso ver, de maneira

---

<sup>407</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal ADI 5576 MC, Relator(a): Min. Roberto Barroso, julgado em 06/10/2016, publicado em 10/10/2016. Ementa: Decisão: 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços - CNS, com pedido de medida cautelar, em que se pleiteia suspensão de eficácia do artigo 3º, II, da Lei nº 8.198/92 e dos Decretos nº 61.522/15 e 61.791/16 do Estado de São Paulo. [...] 2. A requerente sustenta a desconformidade das normas com os arts. 146, III; 150, I; 155, II e 156, III, da Constituição Federal, combinado com os arts. 97 do Código Tributário Nacional; 2º da Lei Complementar nº 87/96 e 1º da Lei 6.347/89, essa última, lei do Estado de São Paulo. 3. Defende a inconstitucionalidade dos dispositivos, visto que as empresas estão atualmente sujeitas à imposição de exigibilidade do recolhimento do ICMS sobre as operações com programas de computador – software, seja por meio físico, sejam as realizadas por transferência eletrônica de dados, bem como submetidas ao âmbito de incidência tributária da Lei Complementar nº 116/03, que prescreve o recolhimento do ISS aos Municípios, sobre a mesma operação, o que majorou a carga tributária desta categoria econômica, instituindo, na prática, uma bitributação. Aduz, ainda, os seguintes vícios: (i) formal, por violação os princípios da legalidade tributária (CF, art. 150, I), na medida em que acabou por instituir, por via transversa, imposto por intermédio de Decreto e não por Lei Complementar. (ii) material, por entender que não restou configurada a ocorrência do fato gerador do ICMS, que consiste na circulação de mercadoria. 4. No que se refere ao *fumus boni iuris*, a requerente sustenta a evidente invasão de competência municipal promovida pelo Estado de São Paulo por intermédio dos dispositivos impugnados, tendo em vista que a Constituição Federal, ao definir as regras para o ICMS, exclui do seu campo de incidência os serviços eleitos categoricamente em Lei Complementar como suscetíveis de exigência do ISS pelos Municípios. 5. Por fim, acrescenta que o *periculum in mora* decorre do fato de que, caso o imposto venha a ser afastado somente ao final da tramitação da presente ação, os contribuintes já terão sofrido os danos emergentes decorrentes do seu indevido recolhimento, tendo em vista que já arcam com o recolhimento do ISS aos municípios. E, mesmo que os contribuintes consigam reaver os valores indevidamente recolhidos pela via da repetição de indébito, os danos emergentes decorrentes de tal recolhimento indevido já terão ocorrido. 6. Face à relevância da matéria, adoto o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, pelo que determino: (i) solicitem-se informações às autoridades requeridas, no prazo de dez dias; (ii) em seguida, encaminhem-se os autos ao Advogado-Geral da União para manifestação, no prazo de cinco dias; (iii) sucessivamente, colha-se o parecer do Procurador-Geral da República, no prazo de cinco dias..

igualmente equivocada, conforme trataremos em tópico próprio a respeito da tributação envolvida nos contratos de *softwares*.

### 2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS CONVÊNIOS ICMS

Conforme visto, a competência dos entes federados em dispor sobre a regra matriz de incidência do imposto e as extensões de tal implicação, como a eleição de sujeitos passivos, por exemplo, deve seguir o processo de enunciação disposto na Constituição Federal e demais atos complementares infraconstitucionais. Afinal, a própria concepção de validade da norma relaciona-se com a autoridade competente emissora e o procedimento de criação.

Inicialmente, destacamos que o art. 150, inciso I, do texto constitucional, estabelece que o veículo introdutor que determina norma é uma lei (princípio da estrita legalidade). Assim, a despeito de a significativa discussão acerca da necessidade de edição de uma lei ordinária ou complementar, fato é que um Convênio ICMS não entraria nesta caracterização. No entanto, antes é preciso esclarecer o surgimento e a função destes veículos, que são normas complementares previstas no art. 100, alínea IV, do CTN.

A figura dos convênios inicialmente aparece no art. 155, inciso XII, alínea “g”, do texto constitucional, ao determinar que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Trata-se da Lei Complementar nº 24/75.

Em seu art. 2º, a referida lei complementar dispõe que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados [...]”<sup>408</sup>. São os chamados Convênios ICMS, publicados pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), os quais são celebrações entre os Estados e o Distrito Federal, com a participação do Ministério da Fazenda.

A lei ainda determina os procedimentos para internalização dos convênios nas legislações internas das unidades federadas. Os convênios terão em sua deliberação (art. 2º) a presença de representantes da maioria das unidades da

---

<sup>408</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 24, 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 07 janeiro 1975.



Federação, aprovados pela unanimidade dos presentes. Por sua vez, a ratificação ou não do convênio dependerá da elaboração e publicação de decreto pelo ente federado (art. 4º) no prazo de 15 (quinze) dias. Ao esclarecer o processo de concessão de incentivos fiscais, explica ROQUE ANTONIO CARRAZZA que:

(...) Os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual<sup>409</sup>.

Além da definição acerca dos benefícios fiscais, a Lei Complementar nº 87/96 ainda prevê, em seu art. 9º, que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”<sup>410</sup>. Eis a segunda função admitida aos convênios ICMS: dispor acerca da substituição tributária nas operações interestaduais.

No entanto, a despeito da função original dos convênios – deliberação acerca dos incentivos fiscais e acordos quanto à substituição tributária nas operações interestaduais –, o que se vê na prática é a utilização indistinta deste instrumento toda vez que se procura legitimar determinada cobrança ou regular o conflito de competência entre um ou mais entes federados.

Obviamente, há limites para a deliberação por meio de convênios, na medida em que, como bem observa LUCAS GALVÃO DE BRITTO não é permitido aos convênios “versar sobre os itens da regra-matriz de incidência tributária, a não ser no que diz respeito às duas exceções previstas no próprio texto constitucional: a concessão de benefícios fiscais e a sujeição ativa na regra-matriz de incidência tributária do ITR”<sup>411</sup>.

Para o autor<sup>412</sup>, os convênios poderiam ter aplicabilidade em apenas três circunstâncias: (i) delimitação de expedientes e procedimentos de órgãos fazendários em benefício da fiscalização e agilidade de provas; (ii) desenvolvimento

<sup>409</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Convênios-ICMS e Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Revista de Estudos Tributários, 2000, p. 150.

<sup>410</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Brasília: Congresso Nacional, 1996.

<sup>411</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 35.

<sup>412</sup> *Ibid.*, p. 37.

de mecanismos para concessão de benefícios em matéria de ICMS; e (iii) alteração da sujeição ativa no ITR (Imposto Territorial Rural).

No entanto, conforme mencionado, muitos são os casos de convênios que carecem de legitimidade constitucional por fugirem das situações acima descritas<sup>413</sup>. Exemplos bastante atuais, e que decorrem da presente discussão, poderiam ser claramente verificados nos Convênios ICMS nº 181 de 2015 e nº 106 de 2017.

Em breve síntese, em uma nítida legitimação da cobrança do ICMS sobre *softwares*, independentemente da estrutura dos contratos, inclusive na transferência eletrônica de dados, o Convênio ICMS nº 181 de 2015<sup>414</sup> previu a possibilidade de concessão de redução da base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda a 5% (cinco por cento) do valor da operação. Inclusive, o ato determina a possibilidade de não exigência de valores do passado, lançados ou não, em razão das operações em questão.

Muitos dos entes federados, conforme já destacado, compreenderam a referida norma como uma espécie de autorização para a cobrança do imposto sobre o licenciamento de *softwares*. Outros, como o já mencionado Estado de São Paulo na origem de suas tratativas acerca da cobrança do ICMS no *download*, preferiram em um primeiro momento se abster de exigir a cobrança especificamente nas situações em que há tão somente transferência eletrônica de dados, sob a justificativa de que aguardariam uma definição acerca do sujeito ativo legitimado à cobrança.<sup>415</sup>

---

<sup>413</sup> Como exemplo, existem três ADIs em discussão pelo Supremo Tribunal Federal (5439, 5464 e 5469), as quais questionam a usurpação da Competência da lei complementar no Convênio nº 93/15.

<sup>414</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, **Convênio ICMS nº 181 de 2015**. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Brasília: CONFAZ, 2015.

<sup>415</sup> SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490, de 2000**. Regulamento do ICMS - Estado do São Paulo. São Paulo: Poder Executivo, 2000. Artigo 37 (DDTT): "Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto."

No entanto, dada a diversidade de informações e opiniões dos Estados e Distrito Federal acerca do tema, o Convênio ICMS nº 106 de 2017<sup>416</sup> foi criado para “disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. O referido Convênio definiu, entre outros temas:

- (i) o sujeito ativo da cobrança (estado em que se localiza o adquirente consumidor final);
- (ii) o sujeito passivo da operação (pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados);
- (iii) responsabilidade tributária (aquele que realizar oferta, venda, entrada do bem ou mercadoria digital ao consumidor; intermediário financeiro; adquirente do bem ou mercadoria digital; administradora do cartão de crédito ou débito ou intermediadora financeira de câmbio);
- (iv) incidência do ICMS não apenas no download de programas de computador, mas também na simples disponibilização de conteúdo digital via pagamento de assinatura (streaming ou computação na nuvem);
- (v) equiparação com sites e plataformas como sendo interna independentemente da localidade do consumidor final, desconsiderando eventuais operações interestaduais na transmissão eletrônica de dados.

Parece-nos importante destacar que a publicação do convênio com a análise tão precisa acerca da tributação de *softwares* pelo ICMS na transmissão eletrônica de dados acirrou ainda mais a disputa com os Municípios, em virtude das previsões de tributação pelo ISS dispostas na Lei Complementar nº 116/03, das quais nos ocuparemos no tópico seguinte.

A despeito de não ser o objetivo principal do presente trabalho, é notória a usurpação de competência de matérias atribuídas pelo texto constitucional à lei complementar pelos referidos Convênios ICMS, ferindo os princípios da legalidade, segurança jurídica e capacidade contributiva em diversos pontos dos textos publicados.

Isto porque, apesar das discussões já mencionadas acerca do mérito quanto à incidência do ICMS no licenciamento de *softwares*, não há dúvidas de que as

---

<sup>416</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília: CONFAZ, 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>. Acesso em: 24 mar. 2019.

definições de contribuinte, fato gerador (hipótese de incidência – transmissão eletrônica de dados) e do sujeito ativo/local da operação deveriam ser estabelecidas por meio de lei complementar (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “d”, da Constituição Federal), por serem normas gerais em matéria tributária.

Criou-se grande ilegalidade e confusão entre os entes federados. Destaca-se que os convênios dependem de internalização dos atos publicados pelo CONFAZ nas legislações dos Estados e Distrito Federal. Assim, caso um dos Estados internalize as novas disposições, a exemplo do estado de São Paulo (Decreto nº 63.099/2017), que atualmente compreende ser o ICMS devido ao local em que se encontra o adquirente final dos programas de computador por transferência eletrônica de dados, haverá ainda mais conflito quando a operação ocorrer por fornecedor localizado em outro Estado no qual a norma ainda não produz efeitos.

Neste caso, o Estado de origem de um programador/desenvolvedor que ainda não internalizou a norma poderá exigir o mesmo tributo que São Paulo, tendo em vista que o fisco paulista entenderá ser o sujeito ativo legítimo da operação nas aquisições em seu território.

Ademais, o convênio acabou alterando o próprio conceito de “operação interna”, igualmente firmado por meio do texto constitucional (art. 155, §2º, da Constituição Federal) e lei complementar (Lei Kandir nº 87/1996), pois determinou que a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização de bens e mercadorias digitais deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas ao consumidor final.

Ou seja, tanto as plataformas localizadas no Brasil quanto as localizadas no exterior deverão se inscrever em todos os Estados em que existam clientes que adquiram ou importem os bens digitais. Especificamente em relação aos fornecedores localizados no exterior, a obrigação acessória invade a própria competência exclusiva da União para legislar sobre comércio exterior (art. 22, inciso VIII, da Constituição Federal), sem contar os custos de transação envolvidos nas operações nacionais e internacionais.

Em relação à figura do responsável tributário, compreendido como a pessoa que não realizou o fato jurídico que ensejou a imposição, mas que foi indicado por lei para o pagamento da obrigação tributária (art. 155, §2º, da Constituição Federal e artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 87/96), de igual modo, o convênio é eivado

de ilegalidade, pois autorizou que pudessem ser responsáveis, entre outros, a pessoa que realizar a oferta do programa ao consumidor final, o intermediador financeiro ou a própria administradora de cartões de crédito ou débito.

O convênio indica como responsável pelo recolhimento do tributo, inclusive, com a obrigação de cadastro na inscrição estadual das referidas unidades federadas, atividades que sequer seriam tributadas pelo imposto e que não participam da suposta operação comercial de “compra e venda” dos programas, mas tão somente das facilitações da operação, como os cartões e as plataformas de disponibilização das ofertas.

Imagine-se, por exemplo, uma plataforma que ofereça a intermediação de compra e venda de vários fornecedores ter que recolher o tributo de cada uma destas operações quando apenas cobra o valor correspondente ao serviço prestado pela intermediação dos interessados.

Neste sentido, importa-nos observar que a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), ao dispor sobre a responsabilidade tributária, prevê hipóteses em que a lei<sup>417</sup> (figura distinta dos Convênios) poderá atribuir a terceiros a obrigação de recolhimento do tributo, desde que exista relação entre o responsável e o fato jurídico tributário em uma das etapas comerciais da cadeia.

Pelo exposto, apesar da intenção dos Convênios nº 181/2015 e nº 106/2017 em regular e uniformizar a cobrança do ICMS nas cessões de direito e licenciamento de *softwares*, o instrumento escolhido (publicação de convênios) não legitima a iniciativa proposta. Pelo contrário, cria mais uma obrigação sujeita a inúmeros questionamentos e incrementa a complexidade do sistema tributário.

## 2.4 O SOFTWARE E A LEGISLAÇÃO DO ISS

Em relação à legislação quanto à tributação pelo ISS, vimos que os precedentes jurisprudenciais dispunham acerca da incidência do imposto nas transações envolvendo *softwares* baseada no antigo item 1.04 da Lei Complementar nº 116/03 (elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos

---

<sup>417</sup> Como bem destaca ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “ninguém deve arcar com um tributo, total ou parcialmente, senão em virtude da edição de uma lei para esse fim, nos termos dos artigos 97, inciso I, VI, 175, inciso I, e 176 do CTN”. Em: CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 88.

eletrônicos) e no item 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação).

Entretanto, recentemente, foram aprovadas alterações na referida lei complementar, inclusive, por meio da criação e alteração dos itens 1.03, 1.04 e 1.09 da lista anexa de serviços:

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).

1.09 - 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)<sup>418</sup>.

Em relação à alteração da lei complementar, esclarecemos que, similarmente ao que ocorre com o ICMS, a cobrança do imposto não é imediata, de modo que cada Município deve alterar suas respectivas leis ordinárias para que o imposto passe a incidir sobre tais operações.

Neste sentido, para utilizarmos como exemplo mesma região geográfica do país, parece-nos importante destacar o Parecer Normativo SF nº 01/2017, proferido pelo Município de São Paulo acerca da tributação de *softwares*, o qual se baseia na Lei nº 13.701/2003.

Em virtude da disputa na cobrança do ICMS e ISS sobre tais transações, e considerando a edição dos Convênios ICMS nº 181/2015 e nº 106/2017 pelo CONFAZ para a cobrança do ICMS nos programas de computadores, inclusive por meio de downloads, o município de São Paulo editou o referido parecer a respeito da cobrança do ISS das atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, através de suporte físico, transferência eletrônica de

---

<sup>418</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116/03. Diário Oficial de União: dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

dados (*download de software*) ou, ainda, quando instalados em servidor externo (*Software as a Service – SaaS*).

O município de São Paulo, sob o argumento da necessidade de uniformização da interpretação e enquadramento tributável do ISS nas transações envolvendo *softwares*, estabeleceu que o tributo poderia ser exigido no licenciamento de *software*, por meio físico ou *download*, ou mesmo quando instalado em servidor externo (hipótese do *Software as a Service – SaaS*).

O parecer ainda deixa claro ser irrelevante que o *software* tenha sido desenvolvido por encomenda ou padronizado para inúmeros usuários, em contrariedade com alguns posicionamentos dos tribunais superiores acerca do tema (a exemplo do já mencionado RE 176.626-3).

Diante de tais considerações, nosso objetivo não foi o de exaurir todos os aspectos quanto à proteção jurídica do *software* no Brasil, mas sim o de demonstrar que não há como reduzir a análise jurídica quanto à tributação do *software* apenas em relação a uma espécie de contrato ou à clássica distinção entre *software* de prateleira e por encomenda.

Nossa intenção foi a de demonstrar que a discussão quanto aos aspectos tributários perpassa, necessariamente, pelos limites impostos pela Lei nº 9.610/98 e o licenciamento/cessão dos programas de computador. As premissas básicas quanto às naturezas das operações, contudo, não são regulamentadas pela legislação interna em matéria tributária, nem foram objeto de análise pelos tribunais.

Identificadas as respectivas previsões e discussões, seguiremos na análise quanto às possíveis incidências tributárias nos contratos de *software*, sob a perspectiva do ICMS e do ISS.

### 3 A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS MERCADORIAS E DO ISS NOS CONTRATOS DE SOFTWARE

Dizer que o sistema tributário brasileiro é complicado e que as novas tecnologias trouxeram grandes desafios nesse campo é repetir o que tem sido constatado um sem-número de vezes. [...] Para o ordenamento funcionar plenamente, o grande desafio é identificar a correlação entre o modelo abstrato previsto na norma e a realidade à qual se pretende aplicá-lo. Ou, ao revés, identificar na realidade as qualidades que o ordenamento contempla em abstrato para fins de deflagração das respectivas consequências (MARCO AURÉLIO GRECO)<sup>419</sup>.

#### 3.1 RETOMANDO A PROBLEMÁTICA: A COMPLEXIDADE NA TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES

Após um longo percurso quanto aos temas fundamentais à análise do presente trabalho, chegamos, finalmente, ao capítulo final, em que pretendemos concluir nossas considerações acerca da tributação, sob a perspectiva do ISS e do ICMS, nos contratos envolvendo *softwares*.

Dentro desta perspectiva, e pelo que pudemos constatar até o momento, os posicionamentos jurídicos e legislações em âmbito interno acerca do tratamento tributário conferido aos contratos com propósitos negociais envolvendo programas de computador tratam basicamente da distinção entre: (i) os chamados *softwares* de prateleira (ou *standard*), os quais são produzidos para suposta comercialização em massa e geralmente acompanhados de um suporte físico; (ii) os *softwares cópia única*, que são elaborados conforme necessidade específica de um cliente; (iii) e, por último, os *softwares* por *encomenda*, que se baseiam em um programa padrão, porém adaptável ao usuário.

Ademais, parece-nos que o grande equívoco dos que procuram discorrer acerca da natureza tributária dos contratos envolvendo *softwares* está justamente no

---

<sup>419</sup> GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 780-781.



desconhecimento da natureza jurídica destas transações, o que por vezes pode levar a incorreções sobre a caracterização como mercadoria ou como serviço.

Entretanto, já tivemos a oportunidade de destacar que os contratos de *software* perpassam por diferentes tipos de modelos negociais, basicamente atrelados à licença de uso/exploração econômica, cessão total dos direitos patrimoniais autorais, agenciamento ou representação comercial, bem como serviços técnicos relacionados à manutenção ou suporte dos programas.

Nos próximos tópicos, portanto, retomaremos algumas destas premissas e opiniões até então adotadas a fim de concluirmos acerca da tributação (ou não) dos contratos suscitados pelo ICM e ISS.

### 3.2 O SOFTWARE E A TRIBUTAÇÃO PELO ICMS

Conforme destacamos no tópico acerca da mutação dos conceitos constitucionais (capítulo 4), no processo de interpretação acerca dos novos contornos semânticos de determinado signo, os enunciados dispostos no próprio texto constitucional cumprem papel decisivo na análise do exegeta.

Por maiores que sejam as imprecisões semânticas diante do novo contexto da realidade social, há sempre hierarquia das normas constitucionais no ciclo de positivação da regulação das condutas intersubjetivas. Deste modo, é preciso verificar se as novas dimensões aos conceitos empregados condizem com o evento perfectível no mundo fenomênico e se a alteração, ainda que informal, da extensão do significado está em consonância com as demais diretrizes constitucionais.

Especificamente em relação à tributação pelo ICM, por mais que o conceito de mercadoria possa ter sofrido mutações ao longo do desenvolvimento da própria sociedade, é preciso que todos os elementos integrantes do critério material do ICM estejam presentes para se conferir a incidência nas operações envolvendo o licenciamento de *softwares*.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA defende que para que um ato jurídico configure uma operação mercantil, ou seja, que esteja sujeito ao ICM, é preciso que: "a) seja regido pelo direito comercial; b) venha praticado num contexto de atividades

empresarias; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria<sup>420</sup>.

Com base na análise do autor, e diante do que defendemos ao longo do presente trabalho, temos que ICM poderá incidir sobre: (i) mercadorias, físicas ou intangíveis; (ii) que importem transferência jurídica da titularidade destes bens (ainda que digitais/virtuais); (iii) em caráter habitual, ou seja, com a característica de mercancia própria ao mercado; (iv) que constitua uma obrigação de dar, ou seja, que não esteja atrelada à prestação de um serviço sujeito ao ISS e descrito no rol da Lei Complementar nº 116/03.

Isto é, o novo contexto tecnológico, a despeito de inovador, deve ser interpretado de maneira compatível com o texto constitucional e o papel conferido à legislação complementar, garantindo coerência ao sistema tributário. Apenas após este percurso interpretativo é que será outorgada às pessoas políticas a possibilidade de instituição e exigência do tributo a partir das novas realidades vivenciadas na era tecnológica.

Do contrário, apenas uma inovação, com processo de alteração formal do texto constitucional mediante emenda, ou o exercício da competência residual é que permitirá a aplicação de uma nova exigência tributária para os fatos alheios às características indicadas, de tal sorte que a atualização interpretativa não pode extrapolar os contornos dos signos já dispostos pelo Constituinte.

Ressaltamos que, diferentemente do ICM, em que o pressuposto para a incidência do imposto é a circulação de mercadorias, no ISS há o necessário desempenho remunerado do trabalho humano, desvinculado de uma relação de emprego (art. 2º, inciso II da Lei Complementar nº 116/03).

Assim, partimos da ideia de que a distinção entre as duas faixas de competência decorre essencialmente do objetivo do propósito comercial – obrigação de dar (receber) ou obrigação de fazer algo, havendo a incidência do ICMS no primeiro caso e do ISS no segundo.

No entanto, conforme esclarece LUCIANO GARCIA MIGUEL, a resposta nem sempre é tão objetiva, na medida em que “não existe mercadoria que não seja fruto do trabalho humano” e “o prestador não consegue desenvolver o serviço sem que esteja acompanhado de algum bem material<sup>421</sup>”.

---

<sup>420</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 46.

<sup>421</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 51–52.

Inicialmente, em relação ao *licenciamento de softwares*, com o devido respeito aos autores que entendem ser o bem incorpóreo motivo suficiente para a não incidência do imposto<sup>422</sup>, propomos o presente questionamento sob perspectiva diversa, em relação à ausência de transferência jurídica (interpretação dada ao termo operação) nos contratos envolvendo programas de computador. Afinal, sendo uma obra intelectual tal qual é o *software*, não há o que se falar em operação de circulação jurídica da propriedade intelectual.

Deste modo, ainda que seja possível defendermos a incidência do imposto sobre bens intangíveis, em razão da evolução dos bens tecnológicos<sup>423</sup> e diante da mutação constitucional da acepção do signo mercadorias, a exemplo do que tratamos ao discorrer sobre as transações com *bitcoins*, parece-nos que o argumento não é suficiente para onerar *licenças de direito de uso de softwares*, nas quais inexistente qualquer transferência da propriedade dos direitos autorais.

Também não há como considerar o *software* como uma mercadoria, na medida em que, regra geral, sua origem não se destina ao comércio de bens, mas o licenciamento de um direito envolvendo o trabalho intelectual realizado.

Regra geral, o titular/criador do *software* não transfere os direitos da propriedade da obra por ele confeccionada, mas tão somente o direito de uso deste programa, a exemplo do que ocorre quando alguém recebe a licença do programa Windows. Neste mesmo sentido, acrescenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Convém acrescentar que nos negócios jurídicos (contratos) realizados com *softwares* não se dá a transferência da propriedade dos direitos imateriais

---

<sup>422</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 191. CARVALHO, **Hipótese de incidência tributária e base de cálculo do ICM**, p. 87. Neste sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO destaca que o bem digital não possui as características de âmbito legal e constitucional como mercadoria, “além do que o respectivo ‘*software*’ representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa. Em: MELO, **ICMS: teoria e prática**, p. 19. Já Autores como JOSÉ GOMES JARDIM NETO, EDISON CARLOS FERNANDES e RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES compreendem que o *software* não pode ser tributado pelo ICMS, sob o viés de que a licença de uso de direitos autorais não corresponde a uma compra e venda de mercadoria. Em: JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na internet e o ICMS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: o direito na era virtual**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 287. FERNANDES, Edison Carlos. **Tributação na internet**. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 345-346.

<sup>423</sup> Neste sentido, MAURINE MORGAN PIMENTEL FEITOSA compreende que “o elemento caracterizador da circulação de mercadorias consiste na sua circulação econômica, compreendida pela evolução da mercadoria na cadeia produtiva, da fonte produtora até o consumidor final, o que pode ser inferido da dicção do art. 2º, §2º, LEI COMPLEMENTAR nº 87/1996, que expressamente assinala que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui. Em: FEITOSA, **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**, p. 126. De igual modo, ver: BARRETO, **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**, p. 188.

(direitos autorais), mas sim, a transferência da licença do direito de uso destes mesmos direitos. [...]

Dá-se a cessão (ou cedência) de direitos quando o titular dos mesmos (cedente) os transfere, total ou parcialmente, a terceiro (cessionário), a título oneroso ou gratuito, por prazo certo ou indeterminado<sup>424</sup>.

Assim, o contrato de licença de *software* corresponde a uma simples concessão de uso, não envolvendo a transferência da titularidade dos direitos autorais relativos ao programa, de modo que é inteiramente irrelevante em tais circunstâncias se o *software* é adquirido em um suporte físico (de *prateleira*), *baixado* pelo usuário, encomendado ou adaptado para determinado contratante (de *encomenda*)<sup>425</sup>.

RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES bem observa que, caso admitíssemos que um “mesmo *software* é comprado e vendido a cada operação de licença de uso, afrontariamos gravemente o caráter de exclusividade, pois teríamos tantos direitos reais de propriedade distintos quantos fossem as relações de licença de uso”<sup>426</sup>, o que não se demonstra razoável.

Não negamos a existência de interessantes perspectivas da diferenciação entre os direitos autorais e da forma de suposta comercialização dos produtos resultantes da inserção no mercado da respectiva obra, tal qual defende LUCIANO GARCIA MIGUEL:

[...] a transferência dos direitos autorais é decorrente do contrato firmado entre o autor da obra e a empresa que irá inseri-la no mercado (contrato de direitos autorais); a relação jurídica que se estabelece posteriormente à inserção da obra no mercado é a de venda e compra de um bem<sup>427</sup>.

No entanto, a despeito do posicionamento destacado, parece-nos que a segregação econômica do preço da licença de uso paga pelo usuário em diferentes parcelas em virtude da cadeia de distribuição de um programa de computador não altera a natureza jurídica da licença de uso (entre o titular do programa e o

<sup>424</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 192-194.

<sup>425</sup> A despeito de não corresponder à discussão acerca da incidência do ICMS nos contratos de *software*, parece-nos importante destacar o RE nº 607.056, no qual o Supremo Tribunal Federal compreendeu a não incidência do ICMS-M nos contratos de fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Na oportunidade, o tribunal compreendeu que as concessionárias não seriam proprietárias da água tratada apenas em virtude da concessão do direito de uso, motivo pelo qual o imposto não incidiria na operação. Em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 607.056. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento 10 de abril de 2013. Tribunal Pleno. Publicação em 16 maio de 2013.

<sup>426</sup> GONÇALVES, A Tributação do Software no Brasil, p. 82.

<sup>427</sup> MIGUEL, O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação, p. 130.

sublicenciado e entre sublicenciado e o usuário final), de modo que não há incidência do ICMS em nenhuma das fases.

Inclusive, muitas vezes, o contrato sequer dispõe sobre a concessão de uso pelo sublicenciado, mas acerca de um propósito comercial de agência ou representação comercial da parte que disponibiliza os programas aos usuários finais, sem existir qualquer transferência, ainda que parcial, do direito de uso e fruição do *software*.

Assim, o contrato de licença se assemelha ao de locação e, neste sentido, destacam LUIZ ROBERTO PEROBA e VINÍCIUS JUCÁ ALVES que:

Hoje nada mais circula, não existe qualquer bem que possa ser sujeito à “circulação de mercadorias”. A única coisa em negociação é a licença de uso, que como vimos não é mercadoria – aqui o direito autoral não circula, somente é “alugado” o direito de usar o software. Além disso, a relação de quem baixa o programa por meio de download é direta com o detentor dos direitos autorais<sup>428</sup>.

Ou seja, parece-nos que o ICMS não incidirá em qualquer hipótese de um contrato de licença, seja nos *contratos de licença pelo uso* (que poderá abarcar a customização) *ou exploração econômica* do programa de computador.

Ocorre que os Estados acabavam por confundir a incidência do *software* (bem intangível) com o bem corpóreo (USBs/CDs) que acompanha o programa para que possa, de fato, ser utilizado nos mais diversos equipamentos (a exemplo dos posicionamentos já tratados pelo Supremo Tribunal Federal). Também sob este aspecto, pensamos existir clara inconsistência entre a base de cálculo (valor do suporte físico) e o critério material da hipótese de incidência que se pretende confirmar, o que já descaracterizaria o tributo<sup>429</sup>.

Afinal, o *software* não perde sua natureza como obra intelectual apenas por estar associado a um suporte físico. Em um exemplo acerca de um parecer jurídico, mas que se amolda à presente discussão, GERALDO ATALIBA destacou que “não

<sup>428</sup> PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinicius Jucá. A ação direta de inconstitucionalidade (“ADI”) nº 1945 e a tributação pelo ICMS no download de programas de computador. In: LIMA, Maurício Rodrigues de; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; PINHEIRO, Vera Lúcia Arenas; LARA, Daniela Silveira (Coord.). *Tributação em Telecomunicações: Temas Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 259.

<sup>429</sup> Como bem destaca PAULO DE BARROS CARVALHO, uma das principais funções da base de cálculo é a de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência tributária. Neste sentido, ao atribuir como base de cálculo do ICMS o suporte físico que acompanha os programas de computador as legislações estaduais acabam por distanciar os dois critérios comparativos, descaracterizando a cobrança do tributo. Em: CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 318.

se pode cogitar de um parecer jurídico, escrito, sem o emprego das folhas de papel em que se o expende. Absurdo seria insinuar, porém, que o jurista vende papel. Mero ingrediente que não se destina ao comércio, não é objeto de mercancia<sup>430</sup>. Ou seja, os serviços advocatícios não perdem sua natureza apenas porque a entrega foi realizada em conjunto com um bem corpóreo (o parecer impresso)<sup>431</sup>.

A codificação do *software* está para as ideias emitidas no parecer assim como o papel em que as ideias foram impressas está para o suporte físico (mídia). Ora, não se comercializa um parecer apenas em razão da qualidade do papel em que será enviado ao cliente, mas pela qualidade do conteúdo intelectual.

Assim, a mídia ou o suporte físico é mera condição para viabilizar o licenciamento do uso do *software*, para fins de entrega e armazenagem do programa. Mais do que isto, a mídia de um *software* corresponde ao método de armazenamento dos dados digitais (bits). Trata-se apenas de um meio para armazenar a mídia que será posteriormente lida e processada por computadores.

Parece-nos importante destacar que mesmo a transferência eletrônica de dados (download) possui um suporte físico que consiste na própria web, razão pela qual se demonstra ainda mais improcedente a cobrança do ICMS, mesmo diante do entendimento preliminar firmado no RE nº 176.626, supostamente favorável à tributação pelo imposto nos ditos *softwares de prateleira*.

Por fim, esclarecemos que também compreendemos não existir a incidência do imposto nos chamados *softwares embarcados*, em que o programa acompanha um determinado hardware que não é parte integrante de um equipamento (computadores e demais dispositivos). Ou seja, nas situações em que apenas agrega funcionalidades. Isso porque o *software* continua sendo objeto de um licenciamento de uso, devendo obter tratamento tributário de maneira distinta<sup>432</sup> ao da circulação de mercadorias.

---

<sup>430</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Conflitos de Competência e Tributação de Serviços. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, outubro a dezembro de 1978, p. 57-58.

<sup>431</sup> CARRAZZA, ICMS, p. 204.

<sup>432</sup> Obviamente, compreendemos que o ICMS não incidirá sobre a licença de uso que for segregada quando da elaboração do contrato, a exemplo do que ocorre na venda de um computador e um licenciamento em conjunto. Isso porque, caso o valor corresponda a mero custo incorporado a preço do hardware ou do produto, como um programa em um carro, haverá a incidência do imposto sobre o valor total faturado ao cliente. Neste mesmo sentido, ver: FIGLIOULO, Fernanda Sá Freire; PILLEKAMP, Maria Virgínia Fantucci. Tributação de software “embarcado” e os conflitos ICMS vs. ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). *Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 740-741.

### 3.2.1 A cessão total dos direitos autorais e o ICMS

Conforme dissemos em capítulos anteriores, um *software* pode ser objeto da transferência parcial dos direitos autorais, que é a espécie de contrato mais comum dos contratos envolvendo programas de computador, a exemplo da licença de uso.

No entanto, é igualmente possível existir uma cessão total dos direitos autorais e, neste caso, são poucos os autores que se dedicaram à análise dos contratos de *softwares* em que há esta transferência, onerosa ou gratuita, da propriedade intelectual.

Sobre a distinção entre a cessão total dos direitos autorais e a licença de uso, esclarece FÁBIO ULHOA COELHO que:

Os contratos cujo objeto é o uso do programa de computador, classificados por Newton de Lucca entre os informáticos (2003:67/70), correspondem à hipótese mais frequente de negócios contratuais dessa categoria. Não se confunde com a cessão de direitos autorais, em que o titular da propriedade intelectual referente ao *software* (cedente) transmite-a a outrem (cessionário), mediante remuneração, deixando de ser, assim, proprietário. Na licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio. O contrato pelo qual uma pessoa, física ou jurídica, fica legitimadamente autorizada a usar programa de computador, então, é a licença de uso. Quando o consumidor 'adquire', no mercado o *software* de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos autorais a ele relativos<sup>433</sup>.

A nosso ver, a despeito da confusão na utilização entre os institutos de licença e cessão, a única hipótese em que seria possível cogitar uma compra e venda do direito autoral, ou seja, uma aquisição de um *software*, seria no contrato de cessão/transferência total dos direitos autorais.

No cenário proposto, e partindo da premissa de que a mutação constitucional depende dos limites conferidos às competências dos demais entes, esclarecemos inicialmente não haver margem para incidência do ISS, afinal há uma obrigação de dar envolvida na operação, e não uma obrigação de fazer. Isto é, o autor da obra se obriga a conferir o direito autoral, em todas as suas perspectivas (uso, fruição, disponibilização) ao adquirente. Mas seria possível cogitar a incidência do ICMS?

---

<sup>433</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: Direito das coisas e direito autoral**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 840-841.

Parece-nos que a primeira resposta seria negativa, mas não pelas razões usualmente elencadas pela doutrina<sup>434</sup> no sentido de que se trata de um bem intangível e, por esta razão, incompatível com a caracterização como mercadoria. Aliás, já tivemos a oportunidade de esclarecer que somos da opinião de que mercadoria pode ser compreendida como todo bem tangível ou intangível, desde com intuito comercial.

No entanto, parece-nos que o que falta em tal circunstância é a habitualidade conferida ao desenvolvedor/programador na venda de programas de computador. Mesmo que o critério pessoal da regra matriz de incidência tributária do ICM não seja objeto do presente trabalho, já tivemos a oportunidade de esclarecer que o próprio verbo do critério material da hipótese do tributo pressupõe a personalidade do importador, industrial, comerciante ou varejista na circulação jurídica de mercadorias.

A personalidade do verbo está intrinsecamente ligada à habitualidade do sujeito passivo na comercialização de mercadorias. É dizer, normalmente um trabalho de desenvolvimento de um *software* está relacionado a um bem digital cuja titularidade permanecerá com o programador, de modo que há uma licença (de uso/exploração) parcial dos direitos.

Isto é, um titular de um programa de computador não o elabora com a intenção de colocá-lo no mercado para fins de revenda, mas sim para licenciá-lo ao uso ou à exploração econômica, ainda que eventualmente possa ceder todos os direitos autorais vinculados a um programa em uma operação individualizada.

Caso o propósito negocial de um desenvolvedor/programador não seja o de criar programas de computador para a posterior cessão total dos direitos patrimoniais a terceiros, não há o que se falar em incidência do ICM, ainda que envolva um bem digital com transferência jurídica da propriedade. Carece, neste caso, o intuito habitual do negócio mercantil.

Trata-se de situação similar a de uma pessoa jurídica cuja atividade decorre da prestação de serviços, mas que aliena um ativo que possui em seu estabelecimento que, a despeito de não mais lhe conferir utilidade, ainda possui um valor no mercado.

---

<sup>434</sup> GONÇALVES, A *Tributação do Software no Brasil*, p. 175-176.



De todo modo, observando-se a coerência científica do presente trabalho, propomos a seguinte situação como hipótese na qual haveria a incidência do ICMS: um desenvolvedor/programador que possua vários programas de computador de sua titularidade e que procure vendê-los ao mercado em volume que caracterize intuito comercial (art. 4 da Lei Complementar nº87/1996), ou, ainda, que costume criar *softwares*, sem a encomenda de um cliente específico, para posterior comercialização habitual, com a cessão total dos direitos autorais.

Aliás, a Lei nº 9.610/98, em seu art. 3º, e o art. 83, inciso III do Código Civil<sup>435</sup>, equiparam o direito autoral a bens móveis, com os direitos reais a ele inerentes.

Assim, a incidência estaria caracterizada diante do preenchimento dos requisitos da materialidade do ICMS, quais sejam: (i) uma mercadoria digital; (ii) com transferência da titularidade ao adquirente; (iii) e com a circulação em caráter habitual.

De todo modo, acreditamos ser hipótese bastante restrita e de difícil ocorrência na realidade, na medida em que, conforme dissemos, os contratos de *softwares* baseiam-se, regra geral, em uma licença para uso ou exploração.

Por fim, já tivemos igualmente a oportunidade de tecer breves considerações a respeito do ICMS-Importação para concluir que, a despeito dos consideráveis argumentos quanto à inconstitucionalidade da cobrança nas situações em que um consumidor não contribuinte do imposto adquire uma mercadoria de um fornecedor estrangeiro, fato é que, atualmente, o posicionamento dominante dos tribunais superiores é o de que o imposto deve ser recolhido na importação qualquer que seja sua finalidade.

Assim, tendo em vista a alteração realizada no próprio texto constitucional, parece-nos que, ao menos até que se estabeleça eventual inconstitucionalidade na cobrança atrelada a não contribuintes do imposto, o ICMS-Importação poderá incidir sobre as importações de *softwares* objeto de cessão total de direitos patrimoniais do desenvolvedor/programador, seja na hipótese em que o fornecedor negocia apenas a aquisição de um software ou nos casos em que vários programas são comercializados pelo fornecedor.

---

<sup>435</sup> Neste sentido, dispõe o art. 3º da Lei do Software que "os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis". E o Art. 83 do Código Civil, no sentido de que "Consideram-se móveis para os efeitos legais: [...] III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações".

### 3.3 O SOFTWARE E A TRIBUTAÇÃO PELO ISS

Inicialmente, parece-nos importante relembrar o conceito defendido no presente trabalho acerca dos serviços sujeitos à incidência do ISS, qual seja, o de que será tributado pelo ISS todo negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual (obrigação de fazer), recebendo, em troca, remuneração de caráter econômico sem vínculo empregatício.

Em outras palavras, estando disposta ou não na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, é defeso ao legislador complementar indicar atividade estranha ao conceito de prestação de serviço<sup>436</sup>.

Tal qual fizemos em relação à tributação do ICMS, parece-nos bastante claro que a *licença de uso* de um programa de computador não corresponde a uma obrigação de fazer, mas, sim, a uma obrigação de dar (conceder/transferir a outro o uso da coisa), tanto nos casos do licenciamento do direito pelo próprio titular da obra quanto nos casos de sublicenciamento. Afinal, tais atividades não objetivam o esforço físico ou intelectual em favor de outra pessoa<sup>437</sup>.

Ainda que exista um esforço intelectual por parte do titular do direito autoral, a obrigação de fazer não é o objeto contratual da licença de uso ou exploração do *software*, mas sim o de fornecer um programa que atenda as necessidades do cliente, objeto este consubstanciado no próprio bem digital sem a transferência dos direitos autorais.

Neste caso, seria possível comparar a licença de uso de um *software* com a própria atividade de locação, em que uma das partes “se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa fungível, mediante certa

---

<sup>436</sup> Importante destacar que, no âmbito da Comunidade Europeia e OCDE, as operações com bens digitais são normalmente enquadradas como prestação de serviço. No entanto, a tributação baseia-se na estrutura do IVA que é diversa do ISS. Isso porque o critério material do tributo no modelo europeu abrange as transmissões de bens e as prestações de serviços a título oneroso por exclusão às demais operações tributadas ou, inclusive, nas cessões de direito. A Itália, por exemplo, adotou em 1971 a definição de prestação de serviço como qualquer operação diversa da transferência de bens, incluindo as cessões de patentes, marcas e de direitos. Em: EMERENCIANO, *Tributação no Comércio Eletrônico*, p. 164.

<sup>437</sup> Neste mesmo sentido, destaca RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES, para quem “Cessões de direito (tais como a licença de uso e a locação de coisas) sejam onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, não são serviços pois não envolvem nenhuma prestação de esforço pessoal para outrem (em benefício de terceiro). Em: GONÇALVES, *A Tributação do Software no Brasil*, p. 118.

retribuição<sup>438</sup>, a qual já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal como uma obrigação de dar não suscetível ao ISS, a despeito de estar, até aquele instante, listada na Lei Complementar nº 116/03<sup>439</sup>.

A situação não se altera em virtude do sublicenciamento, ou seja, nos contratos de *licença para exploração econômica* de um *software*, na medida em que ainda está presente uma obrigação de dar envolvida ao direito autoral, e não de fazer.

Ademais, mesmo nas hipóteses em que há o desenvolvimento de um *software* específico ao usuário final, ou seja, de um *software com cópia única ou customizável*, se o objeto final do contrato for uma licença de uso, ainda estará insuscetível à incidência do ISS, pois o programador permanecerá com o direito autoral.

Em relação à chamada *distribuição de softwares sem o direito ao sublicenciamento*, compreendida como a possibilidade de um terceiro colocar à disposição de certo público interessado cópias de um *software* por meio de download ou conjugado com mídia física parece-nos existir verdadeira prestação de serviço. Isto porque o contratado se obriga a uma prestação de fazer, compreendida como a disposição ou entrega dos bens digitais ao usuário final.

Neste sentido, nos contratos de *agenciamento de software* em que o contratado se obriga ao incremento do negócio do proprietário do programa, em virtude de um novo nicho de mercado ou mesmo novos usuários, diferentemente do sublicenciado (que possui o direito a exploração do negócio), entendemos existir uma prestação de serviços vinculada à remuneração do agente por meio de uma comissão suscetível, igualmente, à incidência do ISS.

O mesmo ocorre nos contratos de representação comercial. Em tais circunstâncias, o posterior contrato para o uso do *software* será firmado, inclusive, entre o proprietário do programa e o usuário interessado pela licença do uso.

Por fim, acerca dos serviços técnicos associados à obrigação do titular do *software* ou ao sublicenciado pela exploração econômica do programa, não há dúvidas se tratar de verdadeira prestação de serviço, como, aliás, discorre o próprio art. 8º da Lei nº 9.609/1998.

---

<sup>438</sup> BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro, p. art. 565.

<sup>439</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.131-3-SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, julgamento em 11 de outubro de 2000, D.J. 25.05.2001.

Conforme já tivemos a oportunidade de ressaltar, em tais circunstâncias é comum, inclusive, que estes serviços sejam segregados do próprio valor correspondente ao licenciamento pelo uso/exploração do programa.

De todo modo, ainda que sejam incorporados ao preço pelo programa, entendemos que eventual base de cálculo do ISS correspondente ao serviço técnico será apenas em relação à prestação de fazer (de assistência), e não pela transferência parcial dos direitos autorais.

### 3.3.1 Desenvolvimento de um software por encomenda – direito autoral do usuário final

Passada toda a análise dos contratos comumente praticados nas transações envolvendo *softwares* e as respectivas consequências tributárias, ainda é preciso tecer breves comentários acerca do chamado *software* por encomenda/cópia única.

Vimos que muitos dos contratos envolvendo a solicitação e elaboração de um *software* específico estão atrelados à mera transferência de uma licença de uso ao usuário, por vezes devido a uma parceria firmada entre o desenvolvedor e eventuais sublicenciados.

No entanto, existem casos em que um determinado usuário encomenda o desenvolvimento de um *software* específico, em virtude de uma necessidade individual, cuja titularidade do direito autoral será do próprio encomendante.

Trata-se de afirmação que decorre da própria Lei do *Software* (Lei nº 9.609/98), que, conforme já tivemos a oportunidade de destacar, em seu art. 4º determina que, salvo disposição em contrário, pertencerão ao contratante de serviços os direitos relativos ao programa de computador, mediante remuneração previamente estipulada.

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. *Grifo nosso.*

Em tais circunstâncias, nas quais há a contratação do desenvolvimento de um programa de computador e cujos direitos autorais permanecerão com o usuário final contratante, parece-nos que há uma clara obrigação de fazer suscetível ao ISS. Neste mesmo sentido, compreende RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES:

Não nos parece restar dúvidas que esta sim, sendo uma clássica prestação de serviços, poderá ser tributada pelo ISS desde que (i) o titular dos direitos autorais do software seja o contratante dos serviços e (ii) a remuneração dos serviços prestados limite-se à remuneração convencionada<sup>440</sup>.

Importante destacar que, a despeito de compreendermos que o conceito de mercadorias é passível de ser objeto de mutação constitucional, especialmente em virtude do próprio desenvolvimento tecnológico da forma como são realizadas operações comerciais por meio das chamadas mercadorias intangíveis, o ICMS não poderá incidir do desenvolvimento de programas de computador por encomenda em que o contratante permanece com os direitos autorais.

A uma, em razão do nítido esforço físico do desenvolvedor e de uma obrigação de fazer no desenvolvimento do programa. A duas, e o que nos parece ser mais importante na análise, em razão da titularidade do programa nunca ter sido do programador/desenvolvedor em tal circunstância.

Observa-se, portanto, que não há transferência jurídica de uma mercadoria intangível, pois a titularidade do programa nunca foi do desenvolvedor. Assim, há duas possibilidades: o desenvolvimento do *software* por encomenda é objeto de uma licença de uso, inexistindo incidência do ISS e do ICMS, por se tratar de uma transferência parcial de um direito autoral; o desenvolvimento do *software* se dá mediante o acordo de que o direito autoral vinculado ao programa de computador será do contratante de uma prestação de fazer e, neste caso, só há margem para a incidência do ISS, pois não há cessão de um direito que nunca foi do desenvolvedor/programador.

Em outras palavras, quando o próprio encomendante é titular dos direitos autorais do programa, o desenvolvedor foi contratado única e exclusivamente pelo trabalho intelectual realizado (como no caso do parecer jurídico) e não pela obrigação de dar algo a terceiro.

---

<sup>440</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 171.

### 3.4 O *DOWNLOAD*, O *STREAMING* E A COMPUTAÇÃO NA NUVEM

Conforme destacamos, não só a discussão acerca da incidência do ISS e do ICMS sobre os contratos de *software* se desenvolveu ao longo dos anos, como também a própria exploração econômica de tais programas, não mais pelas chamadas “caixinhas”, mas também pela possibilidade de *download*, *streaming* ou computação na nuvem, tudo por meio da rede mundial de computadores.

Isso se deve ao próprio crescimento da importância dos *softwares* diante dos equipamentos em que costumavam ser instalados. Isto é, anteriormente o *software* era compreendido como parte integrante do computador ou dispositivo comercializado (*hardware*). Com o passar dos anos, e do desenvolvimento do comércio eletrônico, o *software* passou a ter relevante importância econômica de maneira desassociada do suporte físico. Afinal, a utilidade dos usuários decorre do objetivo vinculado à programação do *software*, ou seja, dos impactos posteriores em virtude dos comandos programados.

Importante destacar que há diferenças entre: (i) o *download* de um *software*, compreendido como uma cópia por meio da transmissão eletrônica de dados; (ii) o *streaming*, também conhecido como serviço over-the-top, o qual corresponde à tecnologia que capta sons e imagens em um computador sem que seja necessário baixar os referidos dados em um computador ou dispositivo semelhante; e (iii) a *computação na nuvem*, a qual resulta o acesso de determinadas funcionalidades por meio da internet.

É dizer, alteraram-se as formas de disponibilização do conteúdo ao usuário, mas não a forma jurídica segundo a qual se opera a licença ou cessão do *software*. Tal qual o *download* suprimiu a necessidade do suporte físico, a computação na nuvem permitiu a alteração simultânea do programa por meio da utilização da internet.

No *download*, os dados são transferidos de um computador a outro (o do usuário). Trata-se da transferência de informações de um *hardware* para outro, ainda que o destinatário permaneça com a cópia de maneira temporária.

O *streaming*, amplamente conhecido por meio de exemplos como *Spotify* e *Netflix*, decorre da disponibilização de uma plataforma, na qual são permitidos o acesso do usuário a vídeos, filmes, áudios, sem a cessão definitiva do programa/conteúdo, com o pagamento de uma quantia mensal por tais assinaturas.

ALBERTO MACEDO compreende o *streaming* como “uma tecnologia de transmissão de áudio e/ou vídeo pela internet, a qual permite que a transmissão de áudio e vídeo seja realizada sem a necessidade de fazer o download de todo o conteúdo a ser transmitido”<sup>441</sup>.

Utiliza-se, portanto, um sistema *buffer* (arquivo em memória de curta duração), no qual há armazenamento de conteúdo aos poucos e transmissão para o usuário, equilibrando o download. É dizer, o player, ou a aplicação que executa o áudio/vídeo e inicia a execução da mídia/som, continua coletando dados do pacote que permanece sendo *baixado*, sem perder o fluxo da qualidade do som/imagem<sup>442</sup>. Trata-se de técnica de envio de dados de maneira comprimida pela rede, disponibilizando-os ao usuário e excluindo-os tão logo sejam reproduzidos.

A *computação na nuvem* (ou *cloud computing*) permite o acesso a determinados aplicativos ou funcionalidades por meio da internet, popularmente conhecida como “nuvem”, a exemplo do que ocorre no *Office 365* da Microsoft, que oferece os *softwares* Word, Excel, Power Point e One Note, com recursos informáticos via nuvem. Em tais transações, o usuário não é obrigado a adquirir a infraestrutura computacional atrelada aos benefícios oferecidos.

O novo recurso está ligado à ideia de disponibilização de recursos de tecnologia da informação como se estivessem instalados no computador do usuário. As funcionalidades permanecem na nuvem, ou seja, na Internet, cujo armazenamento, manutenção e atualização são de responsabilidade do fornecedor, enquanto o usuário necessita apenas de um equipamento próprio para acesso, como um *tablet* ou celular.

O Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia (National Institute of Standard and Technonolu – NIST)<sup>443</sup> compreende a computação na nuvem como um modelo que permite o acesso, de qualquer lugar, a uma rede compartilhada de recursos de tecnologia, como redes, servidores, armazenamento e aplicativos, através da Internet, a partir de um dispositivo conectado à rede. O provedor da nuvem oferece ao cliente o acesso a todos os recursos vinculados ao programa.

---

<sup>441</sup> MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 515.

<sup>442</sup> *Ibid.*, p. 514.

<sup>443</sup> MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. Gaithersburg MD US: National Institute of Standards and Technology, 2011. Disponível em: <<http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Último acesso em 17 de março de 2019.

Nas palavras de PATRÍCIA PECK PINHEIRO, o *cloud computing*:

[...] é um modelo de disponibilização de *software* e de infraestrutura de processamento e armazenamento de dados por meio de uma rede (Internet). O princípio da nuvem de virtualização total e de máxima disponibilidade dos dados, sendo irrelevante o local de acesso e o dispositivo utilizado. Ou seja, desafia o modelo jurídico atual ainda baseado em fronteiras físicas<sup>444</sup>.

Dentre as vantagens da nova tecnologia, destacamos uma maior flexibilidade do usuário, pela possibilidade de contratação de licenças temporárias e redução de custos envolvidos na customização dos programas.

Além disso, a computação na nuvem fez surgir maior possibilidade de descentralização tecnológica. Mediante a redução dos custos atrelados a profissionais especializados na área e o suporte a cada nova versão dos programas, empresas de pequeno e médio porte possuem um maior acesso a tais recursos.

Trata-se da razão pela qual o exemplo mais utilizado para a tecnologia é o *Software as a Service* (SaaS). TATHIANE PISCITELLI ainda destaca que, ao lado do SaaS, existe uma camada de infraestrutura que “provê servidores para armazenamento de dados (*Infrastructure as a Service*, IaaS) e de plataforma que, além da infraestrutura, provê um sistema operacional a partir do qual aplicações serão construídas (*Platform as a Service*, PaaS)”<sup>445</sup>.

Em termos genéricos, no IaaS são oferecidos recursos para a infraestrutura na nuvem, como capacidade e armazenamento computacional. No PaaS, estão previstos os serviços do IaaS, bem como ferramentas ao usuário para criação de aplicações, usualmente por desenvolvedores. Já no SaaS, o usuário paga uma mensalidade para utilização de um programa conjugado aos recursos informáticos, mediante o recebimento de um usuário e senha.

Exemplos muito conhecidos de SaaS são o próprio *Office 365 for business* e o *Dropbox*, assim como o próprio streaming do *Spotify* e *Netflix*.

---

<sup>444</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. Aspectos Legais do Cloud Computing. In: **Direito Digital Aplicado**. São Paulo: Intelligence, 2012, p. 131.

<sup>445</sup> Exemplo de PaaS seria o *Microsoft Azure*, espécie de plataforma na nuvem em que se permite a criação de aplicativos inteligentes, por desenvolvedores e clientes para marketing digital ou criação de jogos, por exemplo. Já o *rackspace* seria um exemplo de IaaS. Em: PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 408.



Trata-se da disponibilização de *serviços online* que são padronizados, ou seja, independem de uma solicitação do usuário, podendo corresponder ao armazenamento e ao gerenciamento de dados por meio de recursos compartilhados<sup>446</sup>. O usuário não controla a infraestrutura do programa, incluindo servidores, sistemas operacionais e armazenamento, bastando apenas o acesso à internet e um dispositivo que permita este recurso.

Aliás, uma questão interessante é que o próprio titular do programa no SaaS acaba consumindo funcionalidades do IaaS e PaaS, a fim de projetar o *software* e licenciá-lo ao usuário final.

No entanto, concordamos com PAULO CÉSAR TEIXEIRA DUARTE e ARTHUR PEREIRA MUNIZ BARRETO no sentido de que, a despeito do nome comumente utilizado no mercado (*software como serviço*), o detentor do *software*, em princípio, não presta nenhum serviço, embora possa oferecer assistência ao uso, ajustes, atualizações, entre outros. Afinal, “esses serviços, quando existentes são extremamente secundários em relação ao negócio jurídico central, que é a disponibilização da plataforma”, sendo uma obrigação de dar<sup>447</sup>.

---

<sup>446</sup> Neste sentido SERGIO ANDRÉ ROCHA e DIANA RODRIGUES PRADO DE CASTRO destacam os modelos de computação da nuvem como: “- Infraestrutura como um serviço (IaaS – Infrastructure as a Service): neste modelo, os provedores de infraestrutura como um serviço oferecem computadores – máquinas físicas ou com mais frequência) virtuais – e outros recursos de computação fundamentais. [...] como biblioteca de imagens de disco de máquina virtual, armazenamento em bloco e armazenamento baseado em arquivos, firewalls, endereços de protocolo de internet (IP) [...] O cliente não gerencia ou controla a infraestrutura de nuvem subjacente, mas tem domínio sobre o sistema operacional, sobre o armazenamento e sobre os aplicativos implantados e pode, também, receber controle limitado de determinados componentes de rede. - Plataforma como um serviço (PaaS – Platform as a Service): a plataforma como um serviço é uma categoria de serviços de computação em nuvem que fornece uma plataforma de computação e ferramentas de programação como um serviço para desenvolvedores de *software*. Os recursos de *software* fornecidos pela plataforma são incorporados no código de aplicativos de *software* destinados ao usuário final. O cliente nem controla nem gerencia a infraestrutura de nuvem subjacente (incluindo a rede, os servidores, Os sistemas operacionais ou o armazenamento), mas tem controle sobre os aplicativos implantados. *Software como serviço* (SaaS – Software as a Service): trata-se de uma forma comum de computação em nuvem, na qual um provedor permite que o usuário acesse um aplicativo de vários dispositivos por uma *interface* de cliente, como um navegador WEB [...] Ao contrário dos antigos modelos de fornecedores de *software*, o código é executado remotamente nos servidores, liberando assim o usuário da necessidade de atualização[...]. Via de regra, o consumidor não gerencia nem controla a infraestrutura de nuvem subjacente, incluindo rede, servidores, sistemas operacionais, armazenamento ou recursos de aplicativos individuais, com a possível exceção de definições de configuração de aplicações específicas do utilizador”. Em: ROCHA, Sergio André; PRADO DE CASTRO, Diana Rodrigues. Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 23.

<sup>447</sup> DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios na tributação doméstica de operação com *software* na era da economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 186.

Trata-se de uma locação do espaço de uma plataforma com a possibilidade de determinados serviços secundários, ou melhor, com a personalização do uso do usuário, mediante o pagamento de uma contraprestação<sup>448</sup>.

Como bem destaca BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “a prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão para desencadear o fenômeno da incidência se considerada atividade-fim de uma relação contratual de natureza privada”<sup>449</sup>, por meio da verificação de uma utilidade material ou imaterial a partir do esforço físico ou mental do prestador.

Assim, tanto no *download*<sup>450</sup> quanto na computação na nuvem (na qual se inclui o *streaming*), parece-nos inexistir cessão definitiva dos conteúdos, de modo que não cabe incidência do ICM<sup>451</sup>.

Nos termos do “serviço” disponibilizado pelo *Spotify*<sup>452</sup>, por exemplo, o item 5 (“Usando nossos serviços”) determina que o provedor do serviço se compromete a

---

<sup>448</sup> Importante destacar que, do ponto de vista da Receita Federal, a Solução de Consulta nº 191/2017 versou sobre as operações com softwares as a service (SaaS), nos quais comercializa-se apenas licenças de uso de programas e bancos de dados hospedados na nuvem, devendo o fornecedor apenas prestar serviços de manutenção e suporte técnico. Nestes programas, o usuário-adquirente do software SaaS apenas terá acesso aos recursos fornecidos via internet, não havendo transferência de tecnologia ou de licença para comercialização. Diante disso, a RFB concluiu que os direitos autorais não são explorados comercialmente, o que descaracteriza o pagamento de royalties. Dessa forma, a operação com software SaaS será considerada serviço técnico especializado em informática, devendo incidir o IR, à alíquota de 15%, e a CIDE, à alíquota de 10% sobre os valores remetidos ao fornecedor localizado no exterior.

<sup>449</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação do Streaming*. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 328.

<sup>450</sup> Neste ponto, parece-nos importante destacar, apesar de não ser o objetivo do presente trabalho, que há ainda discussão acerca da incidência do ICMS comunicação envolvendo o streaming de áudio e vídeo, em contrapartida ao conflito com o ISS após as alterações promovidas na LEI COMPLEMENTAR 116/03 (item 1.09). No entanto, ALBERTO MACEDO compreende se tratar de um serviço *over the top* de valor adicionado à internet e, portanto, não tributável pelo ICMS Comunicação. Em: MACEDO, Alberto. *Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS*. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**, p. 505.

<sup>451</sup> Neste mesmo sentido, destaca TATHIANE PISCITELLI que “ainda que o usuário acesse um programa de computador padronizado, pretender equiparar o acesso na nuvem com a aquisição dos chamados “softwares de prateleira” revela desconhecimento sobre a operação praticada: muito mais do que ter acesso a um *software* padrão, o SaaS permite a entrega de várias outras funções que integram o desenho do objeto contratado”. Em: PISCITELLI, A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**, p. 409.

entregar ao usuário uma licença, não exclusiva e revogável, de uso do *streaming*, bem como licença para uso pessoal e não comercial do entretenimento musical. Igualmente, por se tratar de disponibilização parcial de direitos, não há o que se cogitar de prestação de serviço sujeita ao ISS<sup>453</sup>.

Aliás, ressaltamos nossa opinião no sentido de ser completamente descabida segregações contratuais entre atividades intermediárias e finais apenas sob o pretexto de que algumas etapas poderiam ser interpretadas como serviço. Neste sentido, destaca AIRES FERNANDINO BARRETO que:

Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Nas as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias a obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo). As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas "para" o propósito do prestador e não "para terceiros", ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornam possível). [...] Em conclusão, somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço – porque previsto, em sua integridade no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria

---

<sup>452</sup> "O Serviço Spotify e o Conteúdo são de propriedade do Spotify ou dos licenciados do Spotify. Nós concedemos a você uma permissão limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify e uma permissão limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal e não comercial do Conteúdo (coletivamente, "Acesso"). Este Acesso permanecerá em vigor, a menos que seja encerrado por você ou pelo Spotify. Você promete e concorda que você está usando o Serviço Spotify e o Conteúdo para seu próprio uso pessoal, não comercial e que você não irá redistribuir nem transferir o Serviço Spotify ou o Conteúdo. O Conteúdo e os aplicativos de software Spotify não são vendidos nem transferidos para você, e o Spotify e os seus licenciados retêm a titularidade de todas as cópias dos aplicativos de software Spotify e do Conteúdo, mesmo após a instalação em seus computadores pessoais, telefones celulares, tablets, dispositivos do tipo wearable, alto-falantes e/ou outros dispositivos ("Dispositivos"). Disponível em: <[www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/](http://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/)>. Acesso em: 10 de mar. 2018.

<sup>453</sup> Igualmente, destaca BETINA TREIGER GRUPENMACHER que "o constituinte não contemplou entre as competências impositivas federais, estaduais, municipais e distritais, a cessão de direitos como passível de incidência tributária". Em: GRUPENMACHER, Tributação do Streaming. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**, p. 329. Há, inclusive, autores como SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR que defendem a imunidade dos serviços de streaming em virtude do art. 150, inciso VI, o qual estabelece ser imune "fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser". Assim, como não seria possível distinguir artistas brasileiras dos estrangeiros, a assinatura do streaming seria inteiramente imune. Em: BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no serviço de streaming. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 356–358.

uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto<sup>454</sup>.

Trata-se, pois, de um modelo de business do licenciamento de uso de *softwares*, marcado pela própria evolução mercadológica da inovação atrelada aos programas de computador. É dizer, a unicidade de um negócio jurídico tem relação com a preponderância do fim comercial almejado, como nos casos do *cloud computing*, os quais decorrem de negócios jurídicos uno com complexidade.

MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA compreende que, a exemplo do que ocorre com o SaaS, não se trata de um contrato cujo o objeto é o somatório de subcontratos individualizados, mas sim do “encadeamento de diversos deveres e correspondentes direitos na formação de um contrato uno que tem como especificidade preponderante o licenciamento do uso do programa”<sup>455</sup>.

Em resumo aos pontos descritos acima, a evolução do desenvolvimento de programas de computador ocorreu em virtude da própria transação do SaaS (*software as a product*) ao SaaS (*software as a service*).

Isto é, a forma de operacionalização do SaaS se desenvolveu dos *softwares* disponibilizados por meios físicos aos transferidos por meio eletrônico, no entanto, como regra geral, o programa ainda é instalado pelo usuário ou disponibilizado mediante usuário e senha, com atualizações fornecidas pelo desenvolvedor. O licenciado é responsável apenas pelo funcionamento apropriado do *software*.

No SaaS, a licença é concedida mediante o oferecimento de recursos da nuvem, não apenas para própria utilização do programa, mas também de outros recursos, como manutenção, armazenamento e demais melhorias de funcionalidades atreladas à licença. Os recursos são acessados por meio da rede

---

<sup>454</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS - Atividade-Meio e Serviço-Fim**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 1996, p. 72–96. Do mesmo modo, destaca MARCOS BERNARDES DE MELLO que “A unidade do negócio jurídico se refere à especificidade de que se atribui ao ato jurídico. Diz-se uno, ou único, o negócio jurídico quando as duas disposições constituem um todo indissociável, não se podendo separá-las em partes distintas sem descaracterizá-lo. Há um só negócio jurídico porque se lhe atribui especificidade única, o que se identifica pela existência de um só fim (= objeto) específico. Os negócios jurídicos típicos, considerados em seus suportes fáticos específicos, são atos jurídicos unos (ex.: compra e venda, doação, locação). No entanto, se no mesmo negócio jurídico há elementos jurídicos vários, inclusive atípicos, o negócio jurídico se torna subordinação do todo à especificidade deles, que é preponderante (= especificidade preponderante), e ao fim comum do negócio jurídico complexo ou misto (ex.: contrato de leasing, contrato de franquia, [...]). Em: MELLO, **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, p. 190–191.

<sup>455</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**, p. 720.

por diferentes tipos de dispositivos. Trata-se, assim, de um contrato único em que são oferecidas diversas funcionalidades ao usuário mediante um contrato de licença de uso do programa de computador.

Feitos os esclarecimentos quanto aos diferentes tipos de contratos de *software*, assim como os possíveis impactos tributários relacionados às formas de negociação, realizaremos a seguir um breve resumo da nossa percepção acerca do tratamento tributário do ISS e do ICM nas hipóteses de licenciamento e cessão total dos direitos patrimoniais dos programas de computador.

### 3.5 SÍNTESE EM RELAÇÃO AOS CONTRATOS ANALISADOS

Passados os apontamentos quanto aos diferentes tipos contratuais no licenciamento, cessão de direito autoral, nas prestações de serviço com o desenvolvimento de um programa específico ao cliente (na situação em que a titularidade lhe é conferida), bem como nas prestações de serviços técnicos, parece-nos pertinente destacar que, na ausência da tributação pelo ICM ou ISS, há margem para a possível criação e cobrança de um imposto sobre a cessão de direitos dos bens digitais pela competência residual conferida à União, pelo art. 154, inciso II, da Constituição Federal.

Neste sentido, ainda que esteja fora do objeto de análise do presente trabalho tratar das hipóteses de competência residual da União, destacamos que o texto constitucional conferiu a este ente federativo faixa para tributação de novos fatos cuja manifestação de riqueza já não seja tributada pelos impostos descritos nos artigos 153 (União), 155 (Estados e Distrito Federal), 156 (Municípios e Distrito Federal).

Neste sentido, uma vez estabelecida a premissa de que diversos contratos de *software* não se subsumem às hipóteses normativas do ICM e do ISS, por não corresponderem aos signos ali dispostos, por isonomia às demais atividades econômicas sujeitas à imposição tributária, parece-nos que cabe à União, por meio do exercício de competência residual, criar novo imposto que abarque tais fatos suscetíveis à regulação pelo Direito<sup>456</sup>.

---

<sup>456</sup> Neste mesmo sentido, em: CARRAZZA, Roque Antonio. O conceito de mercadoria para fins de tributação por meio do ICMS: novas tendências do STF. **Revista de Direito Tributário**. v.1. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 24–28.

Obviamente, o tributo poderá ser criado desde que seja um imposto não cumulativo, com base de cálculo e hipótese de incidência próprias (art. 154, inciso I da Constituição).

Pelo exposto, e com o intuito de sintetizar as conclusões até então adotadas ao longo do presente trabalho, a tabela abaixo demonstra as circunstâncias que, a nosso ver, seriam (ou não) tributadas pelo ICM e o ISS:

<b>Espécie de Contrato</b>	<b>Tributação pelo ICMS/ISS</b>
Elaboração de um software, por encomenda (cópia única), cujos direitos patrimoniais permanecem com o programador/desenvolvedor - licença de uso ou exploração econômica	<b>Não há incidência do ICMS-M ou ISS</b>
Elaboração de um software, por encomenda (cópia única), cujos direitos patrimoniais são do usuário/encomendante	<b>Há incidência do ISS</b>
Licenciamento com exploração econômica do software (com suporte físico ou transferência eletrônica de dados - download)	<b>Não há incidência do ICMS-M ou ISS</b>
Licenciamento de uso do software (com suporte físico ou transferência eletrônica de dados - download)	<b>Não há incidência do ICMS-M ou ISS</b>
Licença de uso de software customizável, sem a cessão dos direitos autorais	<b>Não há incidência do ICMS-M ou ISS</b>
Licenciamento de uso no Cloud Computing (IaaS, PaaS, SaaS, inclusive, streaming)	<b>Não há incidência do ICMS-M ou ISS</b>
Serviços técnicos atrelados ao licenciamento pelo uso ou exploração econômica dos softwares (desde que objetos de contratação segregada)	<b>Incidência do ISS a depender da natureza da prestação</b>
Serviços de distribuição de softwares (agência ou representação comercial) sem o direito ao sublicenciamento	<b>Há incidência do ISS</b>
Cessão total dos direitos autorais do software sem habitualidade ou com volume de intuito comercial (cópia única com suporte físico ou transferência eletrônica de dados - download)	<b>Não há incidência do ICMS-M ou ISS</b>
Cessão total dos direitos autorais do software com habitualidade ou com volume de intuito comercial (com suporte físico ou transferência eletrônica de dados - download)	<b>Há incidência do ICMS-M</b>
Importação de software objeto de contrato de cessão total dos direitos patrimoniais autorais (contribuintes e não contribuintes do imposto)	<b>Há incidência do ICMS Importação, por força das alterações promovidas pela EC nº 33/2001</b>

Aguardemos, então, novas definições acerca da competência residual da União e a devida análise pelos tribunais acerca da tributação envolvendo softwares de acordo com as especificidades atreladas a cada um dos contratos mencionados.

Afinal, mais do que uma reforma tributária, parece-nos que faltam definições precisas quanto à faixa tributária das pessoas físicas para as possíveis soluções no combate ao conflito de competências tributárias, especialmente no âmbito da tributação indireta.

De nossa parte, esperamos termos esclarecido a problemática envolvida na tributação dos programas de computador e apontado de forma satisfatória nossa solução ao problema de pesquisa identificado.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Iniciamos o presente estudo esclarecendo que o propósito de nossa pesquisa seria compreender, a partir da competência tributária conferida às pessoas políticas, quais seriam os tributos incidentes nas transações envolvendo *softwares*, sob a perspectiva da tributação indireta pelo ICMS e o ISS. A opção pelo tema veio justamente de uma crítica à perspectiva bastante simplória da clássica distinção entre programas de computador por encomenda, customizados ou de prateleira.

Para tanto, uma das premissas norteadoras deste estudo foi a análise do Direito enquanto linguagem. A língua cria determinada realidade, de acordo com as convenções estabelecidas entre os participantes de uma comunidade e, precisamente no que toca ao presente trabalho, é por meio da linguagem jurídica que o Direito estabelece interferência na conduta humana.

Admitir o Direito enquanto um processo de retórica é afirmar não existirem significados ontológicos no ordenamento jurídico, nem mesmo apenas uma concepção de verdade dentro de um sistema de referência.

E, sendo a linguagem do Direito Positivo a base de nosso objeto de pesquisa, iniciamos nosso estudo com o exame das normas jurídicas. Centralizamos nosso trabalho, neste primeiro momento, no texto constitucional em relação às normas de competência tributária, também denominadas normas de estrutura, e no papel da lei complementar, justamente com o objetivo de assegurar que não existam diferentes interpretações que justifiquem a confusão entre os referidos tributos e as parcelas de poder originalmente estabelecidas.

Isto é, como o ciclo de positivação do Direito Positivo inicia-se com as normas de estrutura, em virtude da orientação para a produção das demais normas (de conduta) do sistema, o estudo acerca do tratamento tributário na exploração econômica de *softwares* perpassa, necessariamente, pela compreensão da competência tributária e a legitimidade conferida às pessoas políticas para a instituição e cobrança de tributos.

Neste sentido, a competência tributária, compreendida como a aptidão constitucional das pessoas jurídicas de direito público interno para a instituição e cobrança de tributos por meio do exercício legislativo, é limitada principalmente pela referência à materialidade dos tributos. Por meio do núcleo da hipótese de incidência, ou seja, do seu verbo e complemento, o legislador ordinário é

direcionado e também limitado quando da elaboração de regras em matéria tributária, em conjunto com definições de tempo e espaço de um fato abstrato que manifesta uma riqueza a ser tributável.

A partir daí, analisamos a estrutura lógica da norma de incidência tributária, com ênfase no critério material da hipótese normativa, tendo em vista que haverá subsunção do fato à norma quando este relato linguístico (evento transformado na linguagem prescrita do Direito Positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).

O filtro metodológico se deu em virtude de que, uma vez constatado que determinado evento no mundo real não se amolda ao núcleo do fato abstrato descrito no antecedente da regra matriz de um tributo, todos os demais critérios não serão satisfeitos e, portanto, não há que se falar em incidência tributária.

Em relação ao critério material do ICM (mercadorias), compreendido como realizar *operações de circulação de mercadorias*, verificamos a importância das acepções das palavras *operação*, *mercadoria* e *circulação* para a completa identificação do âmbito de incidência do imposto. O tributo incidirá sobre negócios nos quais há uma operação jurídica, com a transferência da titularidade da mercadoria relacionada ao ato de comércio.

Por sua vez, o critério material do ISS, sintetizado como “prestar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II da CF, e definidos por meio de lei complementar”, consistirá na competência tributária conferida aos Municípios para a tributação de todo negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual (obrigação de fazer), recebendo, em troca, remuneração de caráter econômico sem vínculo empregatício.

No entanto, ainda em relação aos critérios materiais do ICM e do ISS, pareceu-nos importante dedicar um capítulo para discorrer acerca da interpretação dos signos empregados pelo texto constitucional e, principalmente, dos processos formais e informais para alterações das acepções das palavras.

Isso porque a defesa quanto à incidência (ou não) do ICMS e ISS nos contratos envolvendo *softwares*, mais do que uma análise quanto aos signos empregados no texto constitucional, depende da extensão dos conceitos nos respectivos critérios materiais dos tributos e a possibilidade de alteração de tais

interpretações, uma vez identificadas evoluções nos fatos sociais atrelados às novas tecnologias e no próprio desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial.

Neste sentido, ao debatermos a existência de tipos ou conceitos no texto constitucional, defendemos a existência de conceitos dispostos no critério material dos tributos que, a despeito de se referirem a certos valores e ideias dominantes em determinada época, poderiam passar por alterações ao longo do tempo, justamente em virtude da própria sociedade.

Especificamente em relação ao conceito de mercadorias, tradicionalmente compreendido como bem móvel sujeito à mercancia, defendemos a possibilidade de mutação do texto constitucional de modo a conferir nova interpretação ao critério material abarcando igualmente os chamados bens digitais, sem a existência da corporalidade dada aos bens do comércio tradicional.

O termo mutação foi utilizado justamente como forma de designar as modificações nos sentidos dos signos, a exemplo do conceito de mercadorias, sem que fosse necessária alteração do próprio texto físico. Utilizamos, neste ponto, novamente a figura da linguagem do Direito e a necessidade de atualização dos textos em virtude das novas realidades conferidas pela evolução da própria sociedade e das formas de comercialização na era digital.

Afinal, sendo a realidade social passível de tradução em linguagem jurídica, a atividade de interpretação faz parte de um processo comunicacional na regulação de condutas, em que os enunciados estão em constante processo de diálogo com novas realidades.

O processo de interpretação é, portanto, uma atividade ilimitada. Enquanto existirem inovações dos fatos até então conhecidos e regulados pelo Direito, diante de um contexto distinto no qual os enunciados foram produzidos, existirá espaço para a defesa de novas acepções das palavras empregadas no texto constitucional.

Trata-se de conferir um caráter dinâmico ao texto constitucional, tendo em vista a possível demora nas alterações dos enunciados prescritivos e os reflexos dos anseios da sociedade. Em verdade, nenhuma palavra possui um significado imutável *a priori*, pois as construções decorrem de um acordo da própria sociedade e as significações, a partir do jogo de linguagem pré-estabelecido. Mudadas as circunstâncias que justificaram a criação das regras do jogo, possível, igualmente, será a alteração semântica dos signos empregados.

De todo modo, o percurso para a mutação constitucional deve respeitar o conceito semântico mínimo dos signos inseridos no texto constitucional e a vinculação às demais normas constitucionais do ordenamento. É dizer, descabe advogar a mutação do conceito de determinado tributo de modo a invadir a competência de outro ente.

É possível afirmar, portanto, que o desenvolvimento tecnológico passou a reconhecer bens desassociados da ideia de matéria (física). São os casos dos criptoativos, livros, filmes, imagens, músicas, que passaram a serem operacionalizados por meio da internet, download, streaming. Assim, somos da opinião de que há espaço para defesa da mutação constitucional deste conceito, de modo a abarcar igualmente os bens incorpóreos, como os itens comercializados por meio da internet, a exemplo da alienação de *bitcoins* por mineradores em caráter habitual.

A mutação ainda depende da aplicação da nova interpretação por intérprete competente, ou seja, o Poder Judiciário, pois, do contrário, eventuais discussões doutrinárias seriam apenas propostas de mutação constitucional.

Destacamos, no entanto, que nem todo bem, ainda que incorpóreo, será objeto da incidência do ICMS, na medida em que não só do signo mercadoria se valeu o Constituinte originário, mas também dos termos “operação” e “circulação”, que, conforme vimos, pressupõem a circulação jurídica das mercadorias e a habitualidade dos atos de comércio.

Neste ponto, discorreremos sobre a evolução da rede mundial de computadores e a definição dos *softwares* no ordenamento jurídico. Nos termos da Lei nº 9.608/98, o *software* consiste na (i) expressão de um conjunto organizado de instruções com linguagem natural ou codificada; (ii) contida em suporte físico de qualquer natureza; (iii) para emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga; (iv) e que visa fazer tais instrumentos funcionarem com o objetivo para os quais foram criados. O programa não se confunde com o suporte físico em que é armazenado.

Trata-se de um bem intangível cuja linguagem de programação elaborada por um desenvolvedor confere instruções a certo equipamento para executar tarefas previamente determinadas. O algoritmo, assim, pode ser interpretado como um

conjunto de instruções matemáticas que auxiliarão um computador (ou dispositivo semelhante) a solucionar um problema proposto.

Os programas de computador são regulados pelo Direito como passíveis de tutela autoral, de modo a privilegiar a criatividade do desenvolvedor/programador ao longo do desenvolvimento dos códigos. No entanto, existem diferentes modelos contratuais para a sua exploração econômica.

Assim, a partir das definições indicadas na Lei nº 9.609/98, conhecida como Lei do Software, e na Lei nº 9.610/98, acerca dos direitos autorais, ocupamo-nos da análise dos seguintes modelos contratuais: (i) a licença de uso do *software*; (ii) de agência/representação comercial; (iii) a licença com exploração econômica do programa; (iii) de desenvolvimento e adaptação de um *software*; (iv) de cessão total dos direitos autorais; (v) de serviços técnicos.

Após analisar as definições das legislações em âmbito estadual e municipal, assim como o posicionamento jurisprudencial até então existente acerca do tema, concluímos existirem evidentes impropriedades nas imposições tributárias, especialmente em virtude da clássica discussão entre *softwares* por encomenda e de prateleira.

Nossa intenção foi a de demonstrar que não há como reduzir a análise jurídica quanto à tributação do *software* apenas em relação a uma espécie de contrato sob o argumento de que as novas realidades tecnológicas devam, necessariamente, ser encaixadas nos critérios materiais já existentes nas competências tributárias das pessoas políticas.

As provocações em relação às referidas estruturas contratuais nos direcionaram para as conclusões acerca do objetivo central da presente dissertação: a tributação pelo ISS e ICMS nos contratos de *softwares* no Brasil. Nossas definições partiram da premissa de que, por maiores que sejam as imprecisões semânticas diante do novo contexto da realidade social, há sempre hierarquia das normas constitucionais no ciclo de posituação da regulação das condutas intersubjetivas.

Convencemo-nos de que em relação à tributação pelo ICM, por mais que o conceito de mercadoria possa ter sofrido mutações ao longo do desenvolvimento da própria sociedade, regra geral, os contratos envolvendo *softwares* decorrem do licenciamento dos referidos programas, situações nas quais seria impossível falar em circulação jurídica da propriedade intelectual.

Deste modo, ainda que seja possível defendermos a incidência do imposto sobre bens intangíveis, parece-nos que o argumento não é suficiente para onerar *licenças de direito de uso ou de exploração econômica de softwares*, nas quais inexistente qualquer transferência da propriedade dos direitos autorais, de modo que é inteiramente irrelevante em tais circunstâncias se o *software* é adquirido em um suporte físico (de *prateleira*), *baixado* pelo usuário, encomendado, adaptado para determinado contratante (de *encomenda*) ou nos ditos *softwares* embarcados.

Também compreendemos inexistir espaço para a incidência do ICM nos contratos de cessão total dos direitos autorais sem a existência de habitualidade na comercialização por parte do programador/desenvolvedor.

A exceção, ou seja, a tributação pelo ICM ficaria adstrita às situações em que: (i) um desenvolvedor/programador possua vários programas de computador de sua titularidade e procure vendê-los ao mercado em volume que caracterize intuito comercial (art. 4 da Lei Complementar nº87/1996); (ii) um desenvolvedor/programador costume criar *softwares*, sem a encomenda de um cliente específico, para posterior comercialização habitual, com a cessão total dos direitos autorais; (iii) na importação de *softwares* cujo contrato possua a previsão da cessão total dos direitos patrimoniais do desenvolvedor/programador, seja na hipótese em que o fornecedor negocia apenas a aquisição de um *software* ou nos casos em que vários programas são comercializados pelo fornecedor.

Em relação ao ISS, convencemo-nos de que o tributo poderá incidir: (i) nos contratos cujo objeto prevê a elaboração de um *software*, por encomenda (cópia única), em que os direitos patrimoniais serão do usuário/encomendante; (ii) nos serviços técnicos atrelados ao licenciamento pelo uso ou exploração econômica dos programas, desde que objetos de contratação separada; (iii) nos serviços de distribuição de *softwares* – agência ou representação comercial, sem o direito de sublicenciamento.

Não sendo as referidas circunstâncias objetos de contratação específica, resta apenas à União, no exercício de sua competência residual (art. 154, inciso II, da Constituição Federal), a criação de imposto sobre o licenciamento e cessão dos direitos autorais de bens digitais.

## REFERÊNCIAS

- ABES, Associação Brasileira das Empresas de Software. **Mercado brasileiro de software: panorama e tendências**. São Paulo: ABES, 2018.
- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **ISS - Lista de Serviços Tributáveis - Falácia da sua Exaustividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. **ISS - Conflitos de Competência e Tributação de Serviços**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1978.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS - Atividade - Meio e Serviço-Fim**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 1996.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Consituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária - Limites Normativos**. São Paulo: USP, 2008.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos entre ICMS e ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BIANCO, João Francisco; FERNANDES DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BITTAR, Carlos Alberto. Os contratos de comercialização de “software”. In: Carlos Alberto bittar (Coord.) **Novos contratos empresariais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo: EDIPRO, 2001.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços**. Revista Brasileira de Tributação e Economia, v. 10, p. 26, 1976.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Normas gerais de Direito Tributário**: velho tema sob perspectiva nova. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 213, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos**. Revista de Direito Administrativo, v. 103, São Paulo: FGV.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de Software**. Florianópolis: Visual Books, 2003.



BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no serviço de streaming. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

BRETON, Philippe. **História da Informática**. Tradução de Elcio Fernandes. São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1991.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CAMBRIDGE, Dictionary. **Dicionário da Universidade de Cambridge**. In: Inglaterra: [s.n.], 2019. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/algorithm>>. Acesso em: 4 mar. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Convênios-ICMS e Artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Revista de Estudos Tributários, 2000. 16v.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O conceito de mercadoria para fins de tributação por meio do ICMS: novas tendências do STF**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz de incidência do ICMS**. São Paulo: Saraiva, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de incidência tributária e base de cálculo do ICM**. Revista de Direito Tributário, v. 5, 1978.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sistema Tributário na Constituição de 1988 - II ICMS**. Revista de Direito Tributário, v. 48, 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2005.

CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. **Software** - direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

COAGUILA, Carlos Alberto Soto. O Comércio eletrônico no Direito Peruano. In: DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (coord.). **Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes**. Tradução Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil** - Direito das coisas e direito autoral. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONTI, José Maurício. **Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

COSTA, Albices Jorge. **História do direito tributário I e II**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; NAVARRO, Sacha Calmon. **A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega de mercadorias**. Direito Tributário Aplicado - Estudos e Pareceres, 1997.

DIAS, Cibele Fernandes. **A interpretação evolutiva da Constituição: mutação constitucional**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro, v. 9, p. 9329–9342, 2013. Disponível em: <[http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/09/2013\\_09\\_09329\\_09342.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/09/2013_09_09329_09342.pdf)>. Acesso em: 24 jan. 2019.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios na tributação doméstica de operação com software na era da economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no Comércio Eletrônico**. São Paulo: Síntese e Thomson IOB, 2003.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FERNANDES, Edison Carlos. **Tributação na internet**. Coordenador Ives Gandra Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. **As presunções no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. (2).

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. São Paulo: Atlas, 1986.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias**. Revista de Direito Tributário, v. 5, n. 17/18, 1981.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. **Desafios do Federalismo Fiscal**. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, v. no2, n. ano 1, 1998.

FIGLIOULO, Fernanda Sá Freire; PILLEKAMP, Maria Virgínia Fantucci. Tributação de software “embarcado” e os conflitos ICMS vs. ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FONSECA FILHO, Cléuzio. **História da computação**: o caminho do pensamento e da tecnologia. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2007.

FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos**: direito civil e empresarial. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. **O quê e porquê da tipicidade tributária**. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.) Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

GRAU, Eros Roberto. **Atualização da Constituição e mutação constitucional** - art. 52, X da Constituição. Revista acadêmica da escola de magistrados da Justiça Federal da 3ª Região, n. 1, p. 60–75, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org). **O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre Serviços - Critério Espacial - A questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Pres.); BINI DE OLIVEIRA, Ariane; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (Coord.). **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interpretação constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores. In: NAVARRO, Sacha Calmon. **Segurança Jurídica. Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O ICMS na Importação em Nome Próprio, por Encomenda e Por Conta de Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 12, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistemas e Princípios Constitucionais Tributários**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. (50 Anos do Código Tributário Nacional).

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação da atividade-meio no processo industrial. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord). **Derivação e positivação no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do Streaming. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

HART, Herbert L. **O conceito de direito**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

IDANKAS, Rodney. **Informática para concursos**. São Paulo: Método, 2014.

JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na internet e o ICMS. In: **Internet: o direito na era virtual**. Organizado por Luís Eduardo Schoueri. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste GULBENKIAN, 2009.

LI, Jinyan. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014.

LOEWNSTEIN, Karl. **Teoria de la Constitución**. Barcelona: Ariel, 1986.

MACEDO, Alberto. ISS, ICMS-Mercadoria e o Caso “Embalagens” (ADI-MC 4.389 DF) - A Constitucionalização, pelo STF, de Critérios que não são Constitucionais. In: MACEDO, Alberto; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.) **Tributação Indireta Empresarial: Indústria, Comércio e Serviços**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na internet. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. Gaithersburg MD US: National Institute of Standards and Technology, 2011.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Russel, 2015.

MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000.

MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, Barbardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: [s.n.], 1984.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novo Conceitos de Serviço e Mercadoria - Reflexos na Tributação. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NEVES, Marcelo. Teoria da inconstitucionalidade das leis. São Paulo: Saraiva, 1988.  
PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinicius Jucá. A ação direta de inconstitucionalidade ("ADI") no1945 e a tributação pelo ICMS no download de programas de computador. In: LIMA, Maurício Rodrigues de; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; PINHEIRO, Vera Lúcia Arenas; LARA, Daniela Silveira (Coords.). **Tributação em Telecomunicações: Temas Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Aspectos Legais do Cloud Computing**. In: Direito Digital Aplicado. São Paulo: Intelligence, 2012.

PINOCHET, Luis Hernan Conteras. **Tecnologia da informação e comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006

POLI, Leonardo Macedo. **Direitos de Autor e Software**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal**. Barueri: Manole, 2004.

PORTELLA, André. **Tributação dos programas de computador**: Perspectiva geral da incidência. Revista tributária e de finanças públicas, v. 100, n. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, p. 243–256, 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; MARTINS, Raphael de Campos. Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ no 181/2015. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Constituição e mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional**. Revista de Informação Legislativa, v. 120, n. outubro/dezembro, 1993.

ROCHA, Sergio André; PRADO DE CASTRO, Diana Rodrigues. Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Lei Complementar em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva e ELALI, André (coord.). **Elementos Atuais de Direito Tributário**: Estudos e Conferências. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Autores, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. O Código Tributário Nacional e as Normas Gerais de Direito Tributário. In: Eurico Marcos Diniz de Santi; Daniel Monteiro Peixoto; Vanessa

Rahal Canado. (Org.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico.** 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. **Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil.** Revista Dialética de Direito Tributário, v. 112, 2005.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais.** Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual.** São Paulo: Dialética, 1998. (Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado).

SGARBI, Adrian. **Teoria do direito: primeiras lições.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Direito Tributário.** Revista de Estudos Fiscais, v. 11, 1948.

SOUSA, Rubens Gomes. **Curso de introdução ao direito tributário - parte especial.** 3 Termo Letivo. São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, 1948.

PEREIRA, Elisabeth Dias Kanthack. **Proteção Jurídica do software no Brasil.** 1 ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 156.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência Tributária: Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária.** 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias.** Rio de Janeiro: Financieiras, 1932.

VERAS, Manoel. **Cloud Computing: nova arquitetura de TI.** Rio de Janeiro: Brasport Livros e Multimídia, 2012.

VIEIRA, José Roberto. **A noção de sistema no Direito.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, v. 33, p. 12, 2000.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto.** Curitiba: Juruá Editora, 1993.



VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIEIRA, José Roberto. Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord.). **50 anos do código tributário nacional**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. **O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPIXISS: óculos para macacos**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2014.

VIEIRA, José Roberto. **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**. Revista de Direito Tributário, v. 54, 1990.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Norma jurídica: proposição jurídica**. Revista de direito público, v. 61.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação tributária: fato gerador e tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

## LEGISLAÇÃO CONSULTADA

BRASIL, Código Tributário Nacional. Lei nº5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [s.l.: s.n.], 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2019.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 07 janeiro 1975.

BRASIL, Lei Complementar nº87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, Congresso Nacional, 1996.

BRASIL, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2003.

BRASIL, Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, 1998.

BRASIL, Lei nº 9.610 de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1998.

BRASIL, Lei nº 10.406/2002. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro. Brasília, **Congresso Nacional**, 2002.

BRASIL, Lei nº 10.865/2004, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, Congresso Nacional, 2004.

BRASIL. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850. Código Comercial. **Casa Civil**, Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L0556-1850.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.html)>. Acesso em: 17 mar. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, Convênio ICMS 181 de 2015. Convênio ICMS nº181, de 28 de dezembro de 2015. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Brasília, **CONFAZ**, 2015. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)>.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, Convênio ICMS nº 106/2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, **CONFAZ**, 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>.

MINAS GERAIS, Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Institui o Regulamento de ICMS do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, **Poder Executivo**, 2002.

RIO DE JANEIRO, Decreto nº 27.307, de 20 de outubro de 2000. Dispõe sobre o ICMS na operação realizada com programa de computador (software), e dá outras providências. Rio de Janeiro, **Poder Executivo**, 2000.

SÃO PAULO, Decreto nº 61.791, de 11 de janeiro de 2016. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e

sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. São Paulo, **Poder Executivo**, 2016.

SÃO PAULO, Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. São Paulo, **Poder Executivo**, 2017.

SÃO PAULO, Decreto no 45.490 de 2000. Regulamento do ICMS - Estado do São Paulo. São Paulo: **Poder Executivo**, 2000.

SÃO PAULO. Decreto nº 51.619/07. São Paulo: **Poder Executivo**, 2000.

SENADO FEDERAL, Anais do Senado Federal. Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Ata da décima reunião ordinária, realizada em 7 de maio de 1987.

### **JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.125.133/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, julgamento em 25.08.2010, D.J. 10.09.2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 748359 / RS. Relator: Ministro Assusete Magalhães. Brasília, DF, julgamento em 07.11.2017, D.J. 16.11.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 461.968-7. Relator: Eros Grau. Brasília, DF, julgamento em 30.05.2007, D.J. 24.08.07.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 68455/SP. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, DF, julgamento em 15.12.1995, D.J. 18.03.1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 592905. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, julgamento em 02 de dezembro de 2009, D.J. 14 de dezembro de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 461727/MG. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, julgamento em 24 de junho de 2003, D.J. 04 de agosto de 2003, Primeira Turma.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1111234/PR. Rel. Min. Ministra Eliana Calmon, Brasília, DF, julgamento em 23 de setembro de 2009, D.J. 08 de outubro de 2009, Primeira Seção.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 651703/PR. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, julgamento em 29 de setembro de 2016, D.J. 26 de abril de 2017, Tribunal Pleno.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.131-3-SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, julgamento em 11 de outubro de 2000, D.J. 25.05.2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 346.084-6/PR. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, julgamento em 09 de novembro de 2005, D.J. 01.09.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 573. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2339>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4277. União homoafetiva e seu reconhecimento como instituto jurídico. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 05 de maio de 2011, Tribunal Pleno.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121, Rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 547.2245. Rel. Min. Eros Grau, Brasília, DF, julgamento em 02 de dezembro de 2009, D.J. 05 de março de 2010, Tribunal Pleno.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 39797/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. Brasília, DF, julgamento em 15.12.1993, D.J. 21.02.1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 39.457/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/1994, DJ 05/09/1994.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 5934. Relator: Ministro HÉLIO MOSIMANN, Data de Julgamento 04.03.1996, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação 01.04.1996, p. 9892.

Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 493.251/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2014, DJe 22/05/2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 176626. Relator (a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 199464, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. 1945 MC, Relator (a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26.05.2010, DJe 14.03.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5576 MC, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 06/10/2016, publicado em 10/10/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº607. 056. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgamento 10 de abril de 2013. Tribunal Pleno. Publicação em 16 maio de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.131-3-SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, julgamento em 11 de outubro de 2000, D.J. 25.05.2001.