

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

**O *SOFTWARE* COMO MERCADORIA E SUA DISTINÇÃO DA
PROPRIEDADE INTELECTUAL: UMA REVISÃO DOS CONCEITOS
DE CIRCULAÇÃO E DE MERCADORIA**

Tese de Doutorado

Orientador: Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

São Paulo - SP

2021

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

**O *SOFTWARE* COMO MERCADORIA E SUA DISTINÇÃO DA
PROPRIEDADE INTELECTUAL: UMA REVISÃO DOS CONCEITOS
DE CIRCULAÇÃO E DE MERCADORIA**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração *Direito Econômico e Financeiro*, sob a orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

São Paulo - SP

2021

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Cândido Brandão Junior, Salvador

O software como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual: uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadoria ; Salvador Cândido Brandão Junior ; orientador Paulo Ayres Barreto -- São Paulo, 2021.

346 p.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2021.

1. ICMS. 2. Propriedade Intelectual. 3. Software. 4. Circulação de Mercadorias. 5. Licença de uso. I. Ayres Barreto, Paulo, orient. II. Título.

Nome: BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido.

Título: O *software* como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual: uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadoria.

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto (Orientador)

Instituição: FDUSP

Prof. Dr. Instituição _____

Julgamento _____ Assinatura _____

Prof. Dr. Instituição _____

Julgamento _____ Assinatura _____

Prof. Dr. Instituição _____

Julgamento _____ Assinatura _____

Prof. Dr. Instituição _____

Julgamento _____ Assinatura _____

Prof. Dr. Instituição _____

Julgamento _____ Assinatura _____

À minha esposa, Tatiana, e aos meus filhos,
Gael e Beatrice. Sem vocês nada mais importa.
Essenciais para a minha existência.

AGRADECIMENTOS

Por todas as dificuldades que se apresentaram no ano de 2020, agradeço por tê-las enfrentado e superado com saúde, sem que nada de ruim tenha acontecido à minha família e pessoas próximas.

Ao meu orientador Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto, pela oportunidade da pesquisa e do ingresso na pós graduação de uma faculdade gratuita e de excelência como a faculdade de direito da USP. A convivência nas disciplinas oferecidas e nas monitorias nas aulas da graduação que o acompanhei em 05 semestres foram essenciais para a formação do pensamento crítico, para a busca do conhecimento e, também, para a criação das mais diversas dúvidas e inquietações que se pode provocar em um estudante de pós graduação.

Ao prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri, pela demonstração de sua paixão pela academia e pelo direito tributário, completamente inspirador, além da disponibilidade e companheirismo de sempre.

À profa. Tathiane Piscitelli, pelo suporte e diálogos na elaboração do projeto de pesquisa.

Ao prof. Valcir Gassen, pela paciência, pelos conselhos acadêmicos e sobre a tese, pelas conversas sobre a tributação do consumo, além da amizade.

Ao prof. Walter Godoy Jr, pelo interesse e por ter disponibilizado parte de seu tempo para leitura da pesquisa, além dos comentários preciosos.

Aos amigos que a faculdade pôde me oferecer, Túlio Venturini, Pedro D'Araújo, Caio Takano, Maysa Pittondo Deligne, Daniel Gelcer e muitos outros, sempre dispostos a ler, discutir, dialogar e realizar comentários sobre minha pesquisa, além do suporte moral e da amizade, essenciais para enfrentar esse ano tão difícil.

Por fim, mas o mais importante, agradeço ao meu pai, pelo privilégio de discutir, discordar e aprender direito tributário. Pela preocupação e pelos debates sobre ICMS relacionado à minha pesquisa e todas as demais inquietações e celeumas tributárias que assolam o sistema jurídico brasileiro.

RESUMO

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **O *software* como mercadoria e sua distinção da propriedade intelectual: uma revisão dos conceitos de circulação e de mercadoria.** 2021. 346 p. Tese (Doutorado em Ciências) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

Esta tese teve como motivação de pesquisa a densa concepção doutrinária acerca do perfil de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. A doutrina sustenta não ser possível a incidência do ICMS sobre licença de uso de *software* por dois argumentos: inexistência de circulação, tendo em vista que essa operação permite o uso do produto sem transferir a propriedade intelectual; o *software* não é mercadoria porque é um bem incorpóreo. Diante desse cenário, o objetivo desta pesquisa foi investigar o perfil de incidência do imposto, analisando seus pressupostos para fins de encontrar os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria” e confrontá-los com essa concepção doutrinária. Para isso, foi necessária uma investigação histórica da implementação do ICM no sistema tributário, bem como do conceito de mercadoria no direito comercial, investigando-se também a natureza jurídica do *software*, para fins de demonstrar que o produto não se confunde com a propriedade intelectual, evidenciando que o objeto do negócio jurídico é a mercadoria, o *software*-produto, e não o direito autoral. Como resultado da pesquisa, detectou-se a diferença entre produto e propriedade intelectual, e constatou-se que o perfil de incidência do imposto é gravar todas as operações com mercadorias que circulam no mercado até atingir o consumo. Para alcançar esse objetivo, o constituinte elegeu como critério material a realização de operações, desvinculando a incidência de alguma forma jurídica específica. Assim, para a caracterização do fato gerador, é irrelevante a natureza jurídica da operação, basta que seja um ato jurídico capaz de proporcionar a circulação de uma mercadoria desde a fonte de produção até o consumidor final. Quanto à circulação, transferir ou não a propriedade intelectual é irrelevante para a caracterização da incidência do imposto, que deve se dar sobre operações que tenham por efeito circular mercadorias, e não sobre o próprio direito autoral. O ICMS não incide sobre transferência de propriedade, mas sim sobre qualquer etapa do ciclo econômico de uma mercadoria até atingir o consumidor. A investigação também apurou que o enunciado da Súmula 166 do STJ, bem como o resultado do julgamento do tema de repercussão geral 1099 pelo STF, não reflete os casos julgados na origem, evidenciando o equívoco no argumento de que o ICMS não incide nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Quanto à mercadoria, também foi constatado que o conceito do direito privado é aberto, admitindo bens móveis corpóreos ou incorpóreos, bastando que a coisa tenha como destinação a especulação no mercado. A conclusão é que a doutrina que sustenta a não incidência do imposto sobre licença de uso de *software* analisa a questão da perspectiva da propriedade intelectual, quando deveria ser da circulação da mercadoria. A incidência do imposto sobre a licença de uso de *software*-produto é possível, pois se encaixa no conceito de “operações” eleito pelo constituinte. A licença de uso de *software*-produto é uma operação capaz de circular uma mercadoria, configurando o *download* ou a computação em nuvem apenas maneiras diferentes de entregar o mesmo produto.

Palavras-chave: ICMS. Licença de uso. Programa de computador. Computação em nuvem.

ABSTRACT

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Software as merchandise and its distinction from intellectual property: a review of the concepts of circulation and merchandise*. 2021. 346 p. Doctoral Degree. Faculty of Law, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

This thesis was motivated by a dense academic conception about the tax incidence profile on transactions related to the circulation of goods. The legal scholars sustain that it is not possible to levy the ICMS on software use license for two arguments: there is no circulation, since this operation allows the use of the product without transferring the intellectual property; the software is not a merchandise because it is an intangible good. Facing this scenario, the objective of this research was to investigate the tax incidence profile, analyzing its assumptions in order to find the concepts of "operation", "circulation" and "merchandise" and confront them with this academic conception. For that, a historical investigation of the implementation of the ICM in the tax system was necessary, as well as the concept of merchandise in commercial law, also investigating the legal nature of the software, to demonstrate that the product is not confused with intellectual property, evidencing that the object of the legal business is the merchandise, the software-product, and not the copyright. As a result of the research, the difference between product and intellectual property was detected, and it was found that the tax incidence profile is to record all operations with goods that circulate in the market until reaching consumption. To achieve this objective, the constituent elected as a material standard the realization of operations, untying the incidence in some specific legal way. Thus, for the characterization of the taxable event, it is irrelevant the legal nature of the operation, it is enough that it is a legal act capable of providing the circulation of a merchandise from the source of production to the final consumer. As for the circulation, transferring or not the intellectual property is irrelevant for the characterization of the tax incidence, which must occur on transactions that have the effect of circulating goods, and not on the copyright itself. The ICMS is not levied on property transference, but on any stage of the economic cycle of a merchandise until reaching the consumer. The investigation also found that the wording of Precedent 166 of the STJ, as well as the result of the judgment of the 1099 general repercussion issue by the STF, does not reflect the cases judged at the origin, highlighting the misunderstanding in the argument that ICMS is not levied on transfers between establishments of the same taxpayer. As for the goods, it was also verified that the concept of private law is open, admitting tangible or intangible movable goods, being enough that the thing is destined to speculation in the market. The conclusion is that the legal scholars who support the non-taxation of software license analyze the issue from the perspective of intellectual property, when it should be from the circulation of goods. The incidence of the tax on the license to use an off-the-shelf software is possible because it fits the concept of "operations" elected by the constitution. The use license of software-product is an operation capable of circulating a merchandise, configuring the download or cloud computing only diverse ways of delivering the same product.

Keywords: ICMS. User license. Software. Cloud computing.

ABSTRACT

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Il software come merce e la sua distinzione dalla proprietà intellettuale: una revisione dei concetti di circolazione e di merce*. 2021. 346 p. Dottorato di ricerca. Facoltà di Giurisprudenza, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

Questa tesi è stata motivata da una densa concezione dottrinarica sul profilo dell'incidenza fiscale sulle transazioni relative alla circolazione delle merci. La dottrina sostiene che l'ICMS non è imposto sulle licenze software per due motivi: non c'è circolazione, in quanto questa operazione permette l'utilizzo del prodotto senza trasferire la proprietà intellettuale; il software non è una merce perché è un'attività immateriale. In questo scenario, l'obiettivo di questa ricerca è stato quello di indagare il profilo di incidenza fiscale, analizzandone le ipotesi per trovare i concetti di "operazione", "circolazione" e "merce" e confrontarli con questa concezione dottrinale. A tal fine è stata necessaria un'indagine storica sull'implementazione dell'ICM nel sistema fiscale, nonché sul concetto di merce nel diritto commerciale, indagando anche sulla natura giuridica del software, al fine di dimostrare che il prodotto non è confuso con la proprietà intellettuale, evidenziando che l'oggetto dell'attività legale è la merce, il prodotto software, e non il diritto d'autore. Come risultato della ricerca, è stata rilevata la differenza tra prodotto e proprietà intellettuale, ed è emerso che il profilo di incidenza fiscale è quello di registrare tutte le transazioni con beni che circolano sul mercato fino a raggiungere il consumo. Per raggiungere questo obiettivo, il costituente ha eletto come criterio materiale la realizzazione di operazioni, slegando l'incidenza in qualche forma giuridica specifica. Pertanto, per la caratterizzazione dell'evento imponibile, è irrilevante la natura giuridica dell'operazione, è sufficiente che si tratti di un atto giuridico in grado di fornire la circolazione di un bene dalla fonte di produzione al consumatore finale. Per quanto riguarda la circolazione, il trasferimento o meno della proprietà intellettuale è irrilevante ai fini della caratterizzazione dell'incidenza fiscale, che deve avvenire sulle transazioni che hanno l'effetto di far circolare le merci, e non sul diritto d'autore stesso. L'ICMS non viene riscosso sul trasferimento di proprietà, ma su qualsiasi fase del ciclo economico di un bene fino a quando non raggiunge il consumatore. L'indagine ha inoltre rilevato che la formulazione della STJ Precedente 166, così come il risultato della sentenza della STF sulla questione della ripercussione generale del 1099, non riflette i casi giudicati alla fonte, evidenziando l'errata convinzione che l'ICMS non venga riscosso sui trasferimenti tra stabilimenti dello stesso contribuente. Per quanto riguarda i beni, si è anche constatato che il concetto di diritto privato è aperto, ammettendo beni mobili materiali o immateriali, con il solo fatto che l'oggetto è destinato alla speculazione di mercato. La conclusione è che la dottrina che sostiene la non incidenza della tassa sulla licenza d'uso del software analizza la questione dal punto di vista della proprietà intellettuale, quando dovrebbe essere la circolazione delle merci. L'incidenza dell'imposta sulla licenza d'uso del software-prodotto è possibile perché si adatta al concetto di "operazioni" eletto dal costituente. La licenza del prodotto software è un'operazione in grado di far circolare una merce, configurando il download o il cloud computing solo in modi diversi per fornire lo stesso prodotto.

Parole chiave: ICMS. Condizioni di utilizzo. Software. Cloud computing.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
Problemas, hipóteses e metodologia de pesquisa	23
Plano de estudo	36
2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA DISCUSSÃO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE E A CONFUSÃO COM A LICENÇA DE USO.....	39
2.1. Núcleo de incidência do ICMS – operação, circulação e mercadorias.....	42
2.2. ICMS – circulação, mercadorias e o <i>software</i>	51
2.2.1. <i>A dicotomia entre bens (materiais) e serviços (imateriais)</i>	59
3. OPERAÇÃO, CIRCULAÇÃO E MERCADORIAS NO PODER JUDICIÁRIO	70
3.1. Operação	70
3.1.1. <i>Operação de leasing e a importação de aeronaves</i>	74
3.2. Transferência entre estabelecimentos	82
3.2.1. <i>Súmula STJ 166</i>	90
3.3. Mercadoria e <i>software</i>	95
3.3.1. <i>Ações diretas de inconstitucionalidade</i>	102
4. A PROPRIEDADE INTELECTUAL, O SOFTWARE E SUA COMERCIALIZAÇÃO	119
4.1. <i>Software</i> – classificações e conceitos	121
4.2. <i>Software</i> como propriedade intelectual – direitos do autor	128
4.3. <i>Software</i> como objeto de negócio jurídico	134
4.3.1. <i>Cessão de direitos</i>	135
4.3.2. <i>Licença de direito de comercialização</i>	143
4.3.3. <i>Licença de uso de software-produto</i>	148
5. ANÁLISE HISTÓRICA DO ICM.....	158
5.1. O ICM na reforma constitucional de 1965	161
5.1.1. <i>Tributação sobre o consumo</i>	163
5.1.2. <i>A implementação do ICM como um imposto sobre o consumo</i>	168
5.1.3. <i>Características do ICM na reforma constitucional e convertidas em texto legal</i> 177	
5.2. A mercadoria, o direito comercial e o direito tributário	193

5.2.1.	<i>Direito tributário e sua relação com o direito privado</i>	193
5.2.2.	<i>Conceito de mercadoria para o direito comercial</i>	203
6.	OPERAÇÃO, CIRCULAÇÃO E MERCADORIA E O SOFTWARE	226
6.1.	Análises críticas	226
6.1.1.	<i>A Mercadoria incorpórea como resgate de um conceito de direito privado e a sua circulação</i>	238
6.1.2.	<i>Lei complementar: definição de serviços por exclusão e operações mistas</i>	254
6.1.3.	<i>Legislação e definições para a incidência</i>	267
6.2.	Licença de uso de <i>software</i> e a circulação de mercadoria	279
7.	TRIBUTAÇÃO DOS BENS DIGITAIS: ICMS E QUESTÕES PONTUAIS	285
7.1.	Tributação do software disponibilizado em nuvem – <i>Software as a Service</i>	285
7.2.	Compra de itens em jogos eletrônicos	303
7.3.	Modelos de design para impressão 3D	310
8.	CONCLUSÕES	317
	BIBLIOGRAFIA	331

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional, da forma como estruturado, vem, há muito, sofrendo críticas por sua complexidade e imprevisibilidade provocada nos negócios das empresas diante das incertezas quanto à interpretação das regras de incidência e das regras para cumprimento de obrigações acessórias, o que aumenta sensivelmente o custo de conformidade¹ para apuração e recolhimento dos tributos, gerando uma carga tributária invisível².

No que diz respeito especificamente à tributação sobre o consumo, essa complexidade é corroborada pela forma como se distribui a competência tributária para gravar tais operações, dividida entre as três esferas da Federação.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), foram conferidos à União Federal. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), foi conferido aos estados, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), aos municípios.

A demarcação de competências para instituição de impostos por materialidades é uma característica da Federação brasileira³, que, por questões históricas e para evitar acumulação de incidências impositivas, muitas vezes apenas formalmente distintas, pretende conferir maior rigidez às possibilidades de atuação do Estado na seara tributária ao repartir as competências tributárias por denominações que representam uma dada realidade econômica tratada pelo direito.⁴

Referidas denominações, como de mercadoria ou serviço, possuem termos jurídicos que muitas vezes não são conceituados diretamente pela Constituição, mas que, apesar

¹ Estudo elaborado *Price Waterhouse Coopers* demonstra que o Brasil é o primeiro colocado em número de horas para apurar e calcular tributo. De um total de 2038 horas anuais, são 1.189 apenas em relação aos tributos sobre o consumo. In: *Paying Taxes 2017*. Disponível em <www.pwc.com/payingtaxes>, acesso em 18 jun. 2018.

² Cf. SCHOULER, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 506–507.

³ Cf. ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22–88; BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 27–38.

⁴ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 164–166.

disso, ou são termos já tratados pelo direito e é preciso encontrar esse tratamento,⁵ ou é possível construir seu sentido de forma indireta, percorrendo e relacionando os termos utilizados na Constituição, comparando-se as outras materialidades tributárias, para delinear o conceito pressuposto pelo constituinte.⁶

Da análise das demarcações de competências impositivas e dos termos utilizados pelo constituinte no desempenho desta tarefa, pode-se afirmar haver uma zona de clareza na detecção sobre o que é, por exemplo, um serviço para fins de incidência do imposto municipal, ou o que é uma mercadoria para fins de incidência do imposto estadual. Mas há uma região em que essas fronteiras não são claras e as materialidades se interpenetram, notadamente quando a entrega de mercadorias é concomitante com o fornecimento de serviços.

Para tratar o problema, o constituinte elegeu a lei complementar em matéria tributária como instrumento competente para assegurar uniformidade e harmonização ao sistema tributário nacional,⁷ traçando normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente para definir o fato gerador dos impostos, bem como disposições para dirimir conflitos de competência.⁸

Além dessas funções, a Constituição reservou para a lei complementar algumas tarefas específicas para alguns impostos, como definir estabelecimento e dispor sobre o regime de substituição tributária do ICMS⁹ e, no caso do ISS, definir dos serviços de qualquer natureza, desde que não correspondam às materialidades já reservadas aos estados,¹⁰ denotando sua definição por exclusão.

No entanto, é preciso verificar a existência de casos em que a lei complementar, a pretexto de definir o fato gerador do ISS e dirimir conflito de competência, define como serviço uma materialidade que não o é ou invade a competência dos estados. Neste diapasão, a lei complementar pretende definir como serviço de qualquer natureza uma dada atividade que não comporta o conceito constitucional de serviço,¹¹ ou, em outra hipótese,

⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário. Limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 32–39.

⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária, *in*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 66–67.

⁷ Cf. BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 150, p. 67–78, mar. 2008, p. 67–78.

⁸ Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 146, I e III.

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil Art. 155, § 2º, XII, “b”.

¹⁰ Constituição da República Federativa do Brasil Art. 156, III.

¹¹ A exemplo da locação de bens móveis, presente na lista anexa à lei complementar como serviço de qualquer natureza, mas declarado inconstitucional pelo STF, repercutindo-se na Súmula Vinculante n. 31.

traz para o campo de competência municipal uma materialidade que se encaixa no conceito de circulação de mercadoria ou mesmo no conceito de serviço de comunicação, descumprindo o disposto no artigo 156, III, da Constituição, por não observar que já se trata de matéria reservada para os estados, mesmo que não exercida, provocando mais conflito de competência.¹²

Acredita-se que o objeto desta pesquisa é caso exemplar dessa disputa retratada no parágrafo acima, especificamente em relação à tributação sobre o consumo nas operações de *software* padronizado sem um suporte físico, o qual, para fins desse trabalho, será denominado de “mercadoria digital”.

Em linhas gerais, os municípios, de um lado, entendem que o tributo devido é o ISS, já que se trata de um bem incorpóreo, que foge ao conceito clássico de mercadoria, além da inexistência da circulação, tendo em vista que a licença de uso não transfere a propriedade do direito autoral.¹³

Já os estados, de outro lado, defendem a incidência do ICMS em razão da padronização do bem e ausência de qualquer personalização capaz de identificá-lo como o resultado de uma prestação de serviços.¹⁴ Esse cenário resulta não apenas no agravamento da instabilidade jurídica, mas também em obstáculos severos ao desenvolvimento tecnológico nacional.

O núcleo do debate travado entre estados e municípios está, justamente, nas demarcações constitucionais para instituição desses impostos e na lei complementar que disciplina o ISS. Nos termos da Lei Complementar n. 116/2003, a concessão de licença de uso¹⁵ de programas de computador seria tributada pelo ISS, independentemente de qualquer ressalva quanto à existência de um produto padronizado ou não, com suporte físico ou por transferência eletrônica de dados.

A despeito dessa definição como serviço por lei complementar e da argumentação dos estados de que o programa é um produto, não seria desarrazoado afirmar que a

¹² Cf. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, cap. 3.

¹³ Cf. MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67–137.

¹⁴ Ver Convênio Confaz n. 181/2015 e n. 106/2017. Também, Decisão Normativa CAT n. 04/2017 do Estado de São Paulo.

¹⁵ Item 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

concessão de licença de uso de *software* padronizado pode resultar em circulação de uma mercadoria, por ser um bem móvel produzido para ser objeto de operações mercantis.

Note, a linha de argumentação é diferente daquela comumente seguida pelos entes tributantes e pela doutrina: não se trata apenas de sustentar que mercadoria pode ou não ser um bem incorpóreo, nem de que não se transfere a propriedade do direito autoral. A perspectiva desta pesquisa é diversa: deve-se identificar que a licença de uso é uma operação que circula a mercadoria. Em outras palavras, o objeto da contratação não é o direito de propriedade intelectual, bem intangível, mas sim o *software*-produto.

Na hipótese de prevalência dessa interpretação, haveria invasão indevida da competência tributária dos estados, via lei complementar. É dizer, o legislador, ao pretender tributar como serviço algo que é operação de circulação de mercadorias, teria desconsiderado o conteúdo do artigo 155, II, antes de definir serviços de qualquer natureza, em afronta ao artigo 156, III, ambos da Constituição.

O conflito de competência entre estados e municípios tratado acima não é recente. Inicialmente, a disputa centrou-se na tributação do *software* vendido em varejo por meio de suporte físico, tendo o Superior Tribunal de Justiça¹⁶ manifestado o entendimento pela tributação por ISS, alegando se tratar de uma prestação de serviços com enquadramento nos itens 22 e 24 do Decreto-lei n. 406/1968.¹⁷

Da análise dos referidos itens 22 e 24, verifica-se que essas definições para a incidência do imposto sobre serviços não eram adequadas para a tributação da circulação de programas de computador comercializados em massa, denominados “*software* de prateleira”, isso porque se referem às atividades de programação, processamento de dados e análise de sistemas, típicas obrigações de fazer que não se confundem com o licenciamento do *software*-produto.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626/SP, estabeleceu a divisão entre *software* sob encomenda, sujeito ao ISS, e *software* de prateleira, doravante *software*-produto. Da leitura do voto do ministro Sepúlveda Pertence, percebe-se o raciocínio de que a licença de uso, por se relacionar com a propriedade autoral, é um bem incorpóreo, não sendo possível a incidência do ICMS, salvo se houver materialização em

¹⁶ STJ. REsp n. 39.797/SP. Primeira Turma. Rel. Min. Garcia Vieira. DJ. 21/02/1994.

¹⁷ Decreto-Lei n. 406/1968. Item 22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (Vetado); item 24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza;

suporte físico utilizado para sua distribuição, *corpus mechanicum*, passível de circulação como mercadoria.

Os tribunais, a exemplo do STJ, passaram a seguir essa orientação, como é possível constatar em diversos julgados, tais como o REsp n. 1.070.404/SP, julgado em 24 de agosto de 2008, analisando fatos ainda sob a vigência do Decreto-lei n. 406/1968, citando como precedente o mencionado julgado do STF.

Tradicionalmente, os programas de computador de prateleira, produzidos em massa, destinados a atender ao mercado e aos consumidores de uma forma geral, eram distribuídos em suporte físico, como disquete, fita magnética ou mídia ótica, e foi a alienação desse elemento (e não do *software*), por ser um bem corpóreo, que o STF no RE n. 176.626/SP entendeu ser passível de incidência do ICMS.

No correr dos anos, com o aperfeiçoamento das comunicações e difusão da internet de alta velocidade, uma nova modalidade de negociação do *software* de prateleira passou a ser praticada pelos produtores de *software*. Como uma alternativa à distribuição de *software* contido em suporte físico, adquirido em lojas varejistas, por exemplo, esse mesmo conteúdo inserido na mídia física passou a ser comercializado e entregue ao usuário por meio de transferência eletrônica de dados – *download*.

Neste cenário, não há mais a presença de um elemento corpóreo na operação e, por esse motivo, o conflito de competências entre estados e municípios se intensificou. O mesmo *software* passou a ser obtido por meio de *download*, portanto, inexistente qualquer elemento corpóreo na transação. Como o bem é imaterial, há quem defenda não ser possível sua caracterização como mercadoria, sendo, portanto, fato tributável por ISS¹⁸.

No entanto, a presença ou não de suporte físico não deve ser parâmetro para a incidência do ICMS sobre licença de uso de *software*-produto. O objeto da contratação não é o CD-ROM, nem o que está gravado nele, tampouco o direito autoral: repita-se, o objeto da contratação é o próprio *software* enquanto produto.

A distribuição do produto era realizada em suporte físico, mas como mero transporte, um instrumento. Na mídia ótica não estava o *software*-produto a ser consumido, mas sim outro *software*, cuja única função era realizar uma série de procedimentos para a instalação do *software*-produto desejado pelo consumidor em seu computador.

¹⁸ Cf. MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67–137.

Pode-se dizer, com isso, que, ao comprar esse disco, estava gravado nesta mídia um outro programa de computador, resultado da compilação do código-fonte em código-objeto (linguagem de máquina), que tinha a função de instalar o *software* desejado dentro de uma máquina. O objeto de consumo apenas é revelado após essa rotina de instalação, momento em que o produto estará configurado dentro de um equipamento para que possa ser utilizado.

O *software* não é o direito autoral, tampouco os arquivos contidos na mídia. A mídia física é apenas um meio para o acesso a esse *software*. Nesse sentido, dois pontos merecem destaque: i) o consumidor adquire uma mídia de instalação do *software*-produto, e não a propriedade intelectual que o protege; ii) a mídia adquirida contém um outro aplicativo, o código-objeto, cuja função é instalar o *software*-produto no equipamento do consumidor.

Assim, o consumidor tem o domínio sobre um aplicativo que realiza procedimentos de instalação. Qualquer pessoa com esse aplicativo pode realizar a instalação do *software*-produto. É exatamente por isso que há uma licença de uso, prevendo os termos e condições de uso do *software*. Com esse código-objeto em mãos, o usuário pode replicá-lo, em massa, sem esforço, e se tornar um distribuidor no mercado sem autorização do titular do direito autoral, que passará a ter um concorrente desleal. A licença de uso é apenas a forma jurídica utilizada para comercialização de um produto e se presta para vedar a réplica desse arquivo instalador, pois a posse deste aplicativo possibilita, com muita facilidade, sua cópia e distribuição para outras pessoas.

E foi a partir dessa confusão sobre a licença de uso, entre propriedade intelectual, produto, código-objeto e mídia física, que o Supremo Tribunal Federal argumentou no RE n. 176.626/SP no sentido de que sobre a licença de uso de *software* produzido e comercializado no mercado não poderia haver incidência de ICMS por não ser mercadoria, tendo em vista ser bem incorpóreo; no entanto, o negócio jurídico com o *corpus mechanicum* colocado na prateleira de uma loja para venda ao consumidor final, por não ter relação com o direito autoral, sujeita-se à tributação por ICMS.¹⁹

¹⁹ STF, RE n 176.626/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998.

Com base nessa perspectiva, por muito tempo, a base de cálculo do ICMS do *software* no estado de São Paulo era, até o ano de 2015, definida em razão do valor da mídia física que contém o programa de instalação,²⁰ e não sobre o valor da operação.

A discussão consiste em verificar se se trata mesmo de um fato diverso, deixando de ser operação de mercadoria por não haver mais a mídia física ou, ao revés, se o *download* é apenas mais um meio de distribuição do *software* enquanto mercadoria. Mais uma vez o STF foi provocado, agora pela ADI n. 1.945/MT.

Ressalte-se que nessa época ainda não existia a definição da licença de uso de *software* como serviço de qualquer natureza trazida pelo item 1.05 do anexo da Lei Complementar n. 116/2003, pretendendo tributar por ISS sempre que houver licença de uso, independentemente de ser distribuído por suporte físico ou não.

Nesse processo, inicialmente o STF sinalizou a possibilidade de evolução do conceito de mercadoria para admitir bens incorpóreos, enquadrando como tal o *software* de prateleira, seja qual for sua forma de distribuição, por suporte físico ou *download*. Apesar disso, cumpre ressaltar que esse entendimento foi manifestado em sede de medida cautelar proferida na ADI n. 1.945/MT, e seu mérito ainda está pendente de julgamento.

O julgamento do mérito teve seu início, já com maioria formada para a incidência do ISS. Assim, se em sede de medida cautelar o STF sinalizou a possibilidade de incidência do ICMS, quando do julgamento do mérito a Corte sinaliza pela incidência do ISS. No entanto, o debate permanece, tendo em vista que os critérios eleitos para a incidência do imposto municipal, dentre eles, a definição da licença de uso como serviço na da Lei Complementar n. 116/2003 e a natureza da operação ser uma obrigação mista, por envolver esforço humano com obrigação de dar, não parecem ser adequados para a solução do problema, por se distanciar do fenômeno fático e realizar uma inadequada subsunção à norma de incidência, confundindo a propriedade intelectual com a circulação do produto realizada por uma forma jurídica específica: a licença de uso.

No ano de 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), publicou o Convênio ICMS n. 181/2015 autorizando os estados a conceder específica redução de base de cálculo de ICMS nas operações com *software*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, de modo que a carga tributária efetiva corresponda ao

²⁰ Decreto n. 51.619/2007, atualmente revogado pelo Decreto n. 61.522/2015. Também em relação ao imposto de importação a base de cálculo do imposto ainda é o valor do suporte físico desde que destacado nos documentos (Portaria MF n. 181/89).

percentual de 5% (cinco por cento) do valor da operação, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados, o *download*.

Sabe-se que só pode conceder benefício fiscal de um tributo o ente político que tem a competência para instituir o mesmo tributo, pois são facetas que estão compreendidas no exercício da competência tributária.²¹ Com isso, de forma indireta, concedendo um benefício fiscal, partiu-se da premissa de que a operação com *software* de prateleira, seja ele comercializado em meio físico, seja comercializado via *download*, é fato gerador do ICMS.

Em julho de 2017, a prefeitura do município de São Paulo publicou o Parecer Normativo n. 01/2017, afirmando ser este de caráter interpretativo, para dispor que após a publicação da Lei Complementar n. 116/2003, a qual definiu como serviço a licença de uso de programas de computador em seu item 1.05, sempre haverá incidência de ISS na operação, independentemente de se tratar de *software* de prateleira ou não, disponibilizado em mídia física, *download* ou ainda instalado em servidor remoto – computação na nuvem.

Referido posicionamento municipal desafia o entendimento do STF e STJ acima comentado, no sentido de que o *software* de prateleira, por ser um programa produzido e disponibilizado ao mercado para desempenhar uma dada finalidade, atendendo a diversos usuários indistintamente, deve ser tributado por ICMS, como toda e qualquer mercadoria. Nessa linha, o Poder Judiciário vem mantendo o entendimento do STF sobre tributação do *software*-produto por ICMS mesmo depois da edição da Lei Complementar n. 116/2003, afirmando ser possível a incidência do ISS apenas nos casos de *software* por encomenda, criado para atender a uma necessidade específica do autor dessa encomenda.²²

Com isso, referido parecer normativo municipal também trata da incidência do ISS sobre o *software* disponibilizado por acesso remoto, pela tributação do *software*-produto disponibilizado em nuvem – SaaS. Nesta modalidade, o usuário não recebe mais o código-objeto para instalação do *software*-produto na máquina local, não existindo o transporte do arquivo de instalação nem por mídia física nem por *download*. O uso do *software* passa a ser por meio de conexão com a internet e a partir de qualquer dispositivo, seja um *tablet*, *smartphone* ou computador.

²¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 02.

²² STJ. EDcl no AgRg no AREsp 32.547/PR, rel.Min. Humberto Martins, j. 13/12/2011, DJe 19/12/2011; AgRg no Ag 1192255/MG, rel. Min. Luiz Fux, j. 06/04/2010, DJe 20/04/2010; REsp1070404/SP, rel. min. Eliana Calmon, j. 26/08/2008, DJe 22/09/2008.

Nesta modalidade, ainda, o *software* é instalado numa infraestrutura que pode ser ou não administrada pelo próprio fornecedor, concedendo licença de uso do *software* ao usuário para acessá-lo sem necessidade de instalação local. Essa infraestrutura é conhecida como “computação em nuvem”, do inglês *cloud computing*. Essa modalidade de fornecimento de *software* é denominada pelo National Institute of Standards and Technology (NIST), integrado ao departamento de comércio dos Estados Unidos da América, de “*Software as a Service (SaaS)*”, traduzido como “*software como serviço*”²³.

O estado de São Paulo, por sua vez, publicou a Decisão Normativa CAT n. 04/2017, para tratar da incidência do ICMS sobre mercadorias digitais, seja por *download*, seja por *Software as a Service* (que, por se tratar de *software* instalado em computador remoto e acessado por conexão com a internet, foi denominado pelo estado como “*streaming de software*”).

Na visão do estado de São Paulo, o bem colocado em circulação é o mesmo, alterando-se apenas a forma de distribuição, se por mídia física, *download*, ou por computação em nuvem, e isso não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de *software* padronizado sujeito ao ICMS por ser uma operação que tem por objeto a mercadoria.

Ainda no ano de 2017, novo convênio celebrado no âmbito do Confaz foi publicado – o Convênio n. 106/2017 –, com o objetivo de estabelecer a disciplina de cobrança do ICMS incidente sobre as operações com bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, pretendendo transferir a tributação para o estado de destino ao conceder isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

Nesse convênio, ao prever que o imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações relacionadas com compras de *softwares* realizadas por meio de *site* ou de plataforma eletrônica que efetue sua venda ou disponibilização, que pode ser por *download* ou por intermédio de pagamento periódico, consolida-se o entendimento dos estados de que essas operações se enquadram na materialidade do ICMS por ter como objeto uma mercadoria.

²³ MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**, Special Publication 800-145., disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>, acesso em: 18 out. 2017.

O convênio ainda define que o contribuinte, por ser o comerciante, é a pessoa jurídica detentora do *site* ou da plataforma eletrônica que realiza a venda ou a disponibilização, como as lojas de aplicativos da Apple e Google, que deverão recolher o imposto ao estado onde se localiza o adquirente.

Ainda, a denominação “*Software as a Service*” poderá gerar confusões sobre qual a natureza jurídica deste fato. Se o nome diz que é um serviço, então deve ser tributado por ISS? Trata-se de um novo fato, ainda sem previsão legal para incidência tributária, ou de nova modalidade de prática de um fato já existente? Se é apenas mais uma forma de distribuição de um mesmo *software*-produto, sua permissão de uso por meio de contrato de licença pode ser também entendida como circulação de mercadoria para fins de ICMS?

Diante dessas questões e desafios relacionados ao *software*, tanto o Poder Executivo – por meio de decisão normativa ou parecer normativo, ou ainda de edição de convênios – quanto o Poder Judiciário vêm manifestando posicionamentos para responder essas dúvidas, demonstrando a utilização de critérios diversos para obtenção de resultados também diversos, fomentando o debate entre os próprios entes políticos, e aumentando a insegurança e instabilidade nas relações jurídicas e negócios das empresas.

Exemplos dessas divergências interpretativas são os convênios, decisões normativas e o parecer normativo acima referidos, bem como, no âmbito federal, a solução de consulta COSIT n. 191/2017 proferida pela Receita Federal do Brasil ao analisar um caso de SaaS relacionado a uma empresa brasileira que adquiriu licenças de comercialização de *software* produzido no exterior para revendê-las no Brasil em forma de assinatura.

No Poder Judiciário, há algumas ações em trâmite no Tribunal de Justiça do estado de São Paulo,²⁴ bem como no STF, na ADI n. 1.945/MT já mencionada. Além disso, há mais duas ações diretas de inconstitucionalidade propostas no STF, ADI n. 5.576/SP e ADI n. 5.659/MG, ambas requerendo a declaração de inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre *software* transferido por *download*, já com parecer do Procurador-Geral da República expressando posicionamento favorável à incidência de ICMS sob o argumento de que mercadoria pode ser um bem incorpóreo.

Ainda, há uma quarta ADI, n. 5.958/DF, pleiteando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio n. 106/2017, bem como a declaração de

²⁴ Mandado de Segurança Coletivo 1019249-28.2018.8.26.0053; Ação Declaratória Coletiva 1015243-75.2018.8.26.0053; Mandado de Segurança 1035280-26.2018.8.26.0053

inconstitucionalidade, sem redução de texto, do artigo 2º, I, da Lei Complementar n. 87/1996 para afastar qualquer possibilidade de tributação por ICMS sobre as operações com *software*.

Acrescente-se que, quando do STF início do julgamento da ADI n. 1.945/MT, o ministro Dias Toffoli pediu vistas dos autos, retornando com seu voto-vista proferido em conjunto com seu voto, como relator, na ADI n. 5.659/MG, já com formação da maioria pela não incidência do ICMS sobre licença de uso de *software*, sob o argumento de que a lei complementar teria decidido pela incidência do ISS no item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

O julgamento está suspenso, mas não se pode dizer que é definitivo. Primeiro porque os votos não foram publicados e as razões dos demais Ministros podem ser diversas das razões do voto condutor proferido pelo Ministro Dias Toffoli. Segundo porque as razões do Ministro Dias Toffoli são controversas e causaram mais desconforto do que solução, com diversas contradições em seus argumentos, por possuir premissas que, a nosso ver, afrontam a Constituição. Terceiro ainda tramita no STF a ADI n. 5.958/DF e ADI n. 5.576/SP, sendo possível uma reversão.

Ainda nesta controvérsia pela incidência tributária, o estado de São Paulo, em resposta à Consulta Tributária n. 15.093/2017, seguiu a linha de raciocínio clássica para distinguir o *software* de prateleira, elaborado de forma padronizada para atender ao mercado de consumo indistintamente, daquele *software* desenvolvido por encomenda, para firmar seu posicionamento acerca da incidência de ICMS também na disponibilização do *software* por computação em nuvem.

Percebe-se, assim, a forte instabilidade instalada no cenário jurídico-tributário brasileiro, diante de entendimentos diversos dos estados e dos municípios para tributar as operações envolvendo *software* padronizado, submetendo o contribuinte à fiscalização e imposição tributária de ambos os entes tributantes.

Resta assim identificado o problema de pesquisa, estampado na complexidade e incerteza jurídica causada pelas sucessivas disciplinas publicadas para a regulação do tema. A relevância do debate surge em razão da profusão de entendimentos sobre o tema, inclusive do STF, bem como de edições de convênios celebrados no âmbito do Confaz, além de normas complementares e soluções de consulta emitidas por estados e municípios para tratar da tributação das operações com *software*.

Acredita-se que a disputa narrada acima é reflexo do entendimento solidificado na doutrina no sentido de que para a incidência do ICMS deve haver a circulação, assim

entendida como a transferência da propriedade. Além disso, mercadoria é bem móvel corpóreo, conforme conceito do direito privado. Com tais premissas, a doutrina sustenta que nas licenças de uso de *software*-produto não há circulação, na medida em que a propriedade do direito autoral não é transferida, tampouco há mercadoria, já que *software* é bem incorpóreo.

A motivação desta pesquisa é testar esse entendimento doutrinário, pois, repita-se, ele é fonte de toda a discussão. Com isso, busca-se investigar o *software*-produto pelo prisma de ser uma mercadoria, como um produto resultado de uma atividade intelectual com a qual não se confunde, independentemente do meio utilizado para sua distribuição. Para percorrer esse caminho, é preciso fazer a distinção entre a propriedade do direito autoral e o produto-mercadoria derivado dessa propriedade intelectual, para fins de obter subsídios que corroborem que nas operações com *software* há a circulação do próprio produto, tarefa que será desempenhada ao longo da pesquisa.

Evidenciada esta distinção, é possível estabelecer o recorte do estudo e ter como premissa que a propriedade do direito autoral, em si, não pode ser objeto de transferência patrimonial para se cogitar a presença da “circulação”. O objeto de circulação é a própria mercadoria, não sendo a propriedade intelectual o objeto do negócio jurídico. As operações que estão submetidas à incidência do ICMS não são apenas os contratos de compra e venda, assim, deve-se analisar se a licença de uso é uma operação capaz de circular o *software*-mercadoria.

Também será preciso traçar o perfil de incidência do ICMS, tecendo algumas considerações sobre o ISS. Inicialmente, pode-se afirmar que este imposto municipal tem como perfil a tributação de uma atividade, enquanto o ICMS tem como perfil o consumo de um produto, que nada mais é do que o resultado de uma atividade (da natureza ou do homem – e não a própria atividade), independentemente de o produto ser corpóreo ou incorpóreo, necessitando-se apenas encontrar uma operação que resulte na circulação desse produto, qualificado como mercadoria (bem passível de atribuição de valor e objeto de especulação no mercado), para que seja possível a incidência do imposto.

Ademais, para a incidência do ICMS, além de investigar o produto, faz parte da identificação do perfil de incidência investigação sobre a “circulação”. A pesquisa buscará identificar uma base jurídica para sustentar a desnecessidade de transferência de titularidade da propriedade intelectual para que se caracterize a circulação. O imposto busca gravar o consumo de produtos, assim, pretende-se investigar se as transações com

mercadorias digitais, mesmo que por computação em nuvem, constituem operações de circulação de mercadorias.

Problemas, hipóteses e metodologia de pesquisa

O objeto principal desta pesquisa é demonstrar que a licença de uso de *software* é uma operação que provoca circulação de uma mercadoria. Contribuirá para isso a investigação da natureza jurídica dos programas de computador – *software*, desenvolvidos para replicação em massa, buscando elementos para afirmar que, para a circulação desse produto, é necessário um contrato de licença de uso; esta é a operação (negócio jurídico) que provoca a circulação da mercadoria, entabulada entre as partes para o resguardo do direito de autor. Busca-se estabelecer, com isso, a diferença entre o direito de propriedade intelectual e o bem produzido a partir desse direito, disponibilizando um produto para circulação no mercado, o que possibilitará a incidência do ICMS.

Para tanto, é suporte fundamental da pesquisa a investigação sobre a propriedade intelectual envolvendo o *software*, prevista nas Leis n. 9.609/1998 e n. 9.610/1998, pois nestes diplomas normativos há a regulação jurídica dos direitos de autor, estabelecendo regramentos de reconhecimento e proteção da propriedade intelectual em si, bem como regramentos e formas jurídicas que tenham por objeto tanto o próprio direito de autor quanto os bens produzidos a partir dessa propriedade intelectual.

Essa investigação é essencial para fins de interpretação da incidência tributária, bem como para o adequado tratamento para o item 1.05 previsto na Lei Complementar n. 116/2003, que atribui aos municípios a possibilidade de instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre a licença de uso do *software*.

Nesta senda, convém destacar que o *software* tratado nesta pesquisa é aquele denominado pela doutrina e jurisprudência de *software* de prateleira ou *software*-produto, qual seja, aquele desenvolvido para desempenhar uma atividade específica e atender às necessidades dos consumidores em geral, disponibilizado no mercado para atender uma demanda em massa, a exemplo de qualquer outro produto colocado em prateleira. Assim, toda vez que houver referência ao termo “*software*”, é esse o sentido que se emprega.

Diante da evolução das tecnologias, a forma de disponibilização do *software* ao usuário sofreu mudanças significativas. De início, era realizada por suporte físico (como fitas magnéticas, disquetes e mídias óticas), onde estavam contidos os arquivos necessários para a posterior instalação no equipamento do usuário. Esses mesmos arquivos que

estavam contidos no suporte físico, necessários para instalação do *software*, passaram a ser transmitidos pela internet, distribuídos para os usuários por transferência eletrônica, via *download*.

Também como decorrência da internet, foi implementado o modelo de distribuição do *software* no mercado, sendo cada vez mais frequente a própria utilização do *software* via internet, sem necessidade de transferência dos arquivos para instalação no equipamento do usuário. Trata-se da utilização de *software* fornecido por computação em nuvem, em que a licença de uso consiste em disponibilizar o produto por acesso remoto, por meio de assinatura periódica.

Diante dessa evolução e, especialmente, em razão da mudança nos meios de disponibilização do programa, mostra-se relevante identificar se há diferenças entre esses “bens”, assim como se as diferentes formas de sua circulação no mercado têm como resultado a aplicação de diversificadas incidências tributárias.

Portanto, manifesta-se fundamental na pesquisa proposta enfrentar os seguintes problemas, bem como testar as seguintes hipóteses:

PROBLEMA 1.1 – O que é um *software*, e qual sua natureza jurídica? Quando desenvolvido de forma padronizada e disponibilizado no mercado de consumo, este *software* é um bem, resultado de uma atividade, portanto uma mercadoria, ou o negócio jurídico envolvido está relacionado apenas com o direito autoral que lhe dá suporte, podendo configurar locação de direito autoral ou prestação de serviço? A forma como disponibilizado o *software* ao usuário, via suporte físico, *download* ou *Software as a Service* altera a natureza jurídica do negócio ou, ao contrário, são apenas formas diversas de entregar um produto ao usuário, mas fruto de uma mesma relação jurídica, qual seja, a licença de uso de *software*?

HIPÓTESE 1.1 – O direito de propriedade autoral do *software*, em si considerado, é um bem, definido pela legislação de direito autoral como bem móvel, e como tal pode ser objeto de variadas modalidades de negócios jurídicos, recebendo em grande parte o mesmo tratamento autoral das obras literárias previsto na Lei n. 9.610/1998.

Assim, o que é preciso analisar é qual o objetivo da contratação. Diante de um *software*, cuja unidade é produzida a partir de propriedade intelectual, é possível afirmar que se está adquirindo um produto, individualizado naquela cópia distribuída ao mercado?

A resposta parece ser afirmativa. Para testar esta hipótese, é necessário socorrer-se à Lei de Direitos Autorais em geral e, em especial, à Lei do *Software*, Lei n. 9.609/1998, que estabelece que a comercialização do programa de computador será pautada em

contrato de licença de uso, que tem por função resguardar a propriedade intelectual de seu autor e possibilitar o uso pelo consumidor, inexistindo qualquer alteração jurídica no direito de propriedade autoral.

É preciso investigar se, ao restringir apenas para o uso do bem, a lei passa a mensagem de que o consumidor pode fruir daquela mercadoria como de outra qualquer, mas como o direito de propriedade do direito de autor não foi transmitido, o consumidor não pode replicar e atuar no mercado revendendo esse *software* e concorrer com o titular dos direitos autorais. Com isso, sempre que adquirir um *software*, seja sua distribuição por mídia física, transferência eletrônica ou mesmo assinatura, para sua utilização o consumidor deverá aderir aos termos de uma licença de uso desse *software*.

Para estas constatações será necessário analisar, pela ótica da tecnologia e do direito de propriedade intelectual, o que é o *software* e como é o tratamento jurídico de proteção do direito autoral. Também é preciso traçar investigações sobre se o *software* distribuído para o consumo pode ser considerado mercadoria, por ser um produto, já que a doutrina de direito tributário vincula a incidência do ICMS à presença de um *corpus mechanicum*²⁵, vez que mercadoria deve ser um bem corpóreo.

Relacionado com esse ponto, está o problema abaixo.

PROBLEMA 1.2 – A materialidade do ICMS é uma operação que resulta numa circulação de mercadoria. O entendimento consolidado²⁶ sobre o significado de circulação é o de que deve haver mudança de propriedade da mercadoria: alguns autores²⁷ afirmam que as transações envolvendo *software* não satisfazem à hipótese de incidência do ICMS justamente por faltar a circulação, já que o direito autoral permanece na propriedade do autor. Por não transferir a propriedade intelectual, o comprador da licença não tem o direito de dispor do bem (mercadoria) e revendê-lo.

Diante disso, o que significa circulação de mercadoria e qual a origem do entendimento jurisprudencial sobre a necessidade de transferência de propriedade? Sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, a circulação prevista na sua hipótese de incidência

²⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 42–54.

²⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971, p. 36–37; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 67; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 112–113.

²⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45; 58–63; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 111.

exige a mudança de titularidade da propriedade intelectual? Licença de uso de *software* representa uma operação jurídica que resulta numa circulação de mercadoria?

HIPÓTESE 1.2 – Pretende-se investigar se o conceito de circulação para fins de ICMS está relacionado com a transmissão de titularidade da mercadoria ou se pode representar o resultado de um ato jurídico inserido na cadeia econômica de circulação do produto, que possibilita o consumo de uma mercadoria sem, necessariamente, provocar a mudança de propriedade do produto, tampouco da propriedade intelectual que recai sobre ele.

Acredita-se que a resposta para este problema pode ser encontrada nos trabalhos de reforma constitucional de 1965,²⁸ bem como na doutrina tributária da época.²⁹ Com esta análise, será possível identificar quais foram as premissas que pautaram a instituição de um tributo sobre o consumo não cumulativo e que grava as operações com mercadorias e o que representava o termo “circulação” nesse cenário.

Entretanto, uma análise inicial demonstra que o ICM foi estruturado sob uma classificação econômica de circulação, pensado para onerar quaisquer operações que apresentem valor agregado e que possibilitem o consumo da mercadoria, havendo inclusive posicionamento de Rubens Gomes de Sousa no sentido de que a caracterização de circulação independe de transmissão da propriedade.³⁰

Caso constatada esta concepção de circulação, esta poderá ser proporcionada por qualquer negócio jurídico, tal como compra e venda, doação ou mesmo licença de uso de *software*. Sendo assim, desde que a operação seja um ato capaz de impulsionar a mercadoria desde sua produção até o consumo final, não fará parte do conceito de circulação a transmissão da titularidade do bem.³¹

Aplicando nesta análise a premissa fixada na hipótese anterior, no sentido de que a mercadoria é produto diferente da propriedade intelectual que lhe dá origem, sendo

²⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17.

²⁹ Disse Rubens Gomes de Sousa: “[a] comissão da reforma tributária procurou equacionar um imposto que incidisse sobre a própria circulação como um fato econômico, e não mais sobre apenas uma dentro as modalidades de negócios jurídicos porque aquela se pudesse efetivar. A essa incidência podia corresponder, como fato gerador, qualquer operação, exteriorizada pela saída da mercadoria, que configurasse uma etapa da circulação desta.” SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 299.

³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427–439, jul. 1967, p. 433.

³¹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 91.

desnecessária a transferência de titularidade do direito de autor na transação, será possível identificar que o objeto de circulação não é a propriedade intelectual, mas sim uma unidade produzida do *software*, resultado dessa propriedade intelectual, individualizada e caracterizada como mercadoria, e não o direito autoral em si. Isto fica nítido se comparado com as operações envolvendo livros, em que o direito do autor é preservado enquanto o produto é comercializado.

Embora o argumento acima se preste para caracterizar uma circulação do *software*-produto, já que o objeto de circulação não é o direito autoral em si, esta análise será importante também para uma reflexão de atualização desse conceito jurisprudencial (ou retorno ao conceito original), para fins de discutir a possibilidade de incidência do *software* disponibilizado por computação em nuvem, como será detalhado nesta pesquisa.

Não se desconhece que este raciocínio tem pouca adesão, inclusive do STF, como no julgamento do RE n. 461.968/SP sobre a incidência de ICMS sobre *leasing* de aeronave, concluindo que o imposto incide sobre uma operação de circulação de mercadoria que pressupõe uma compra e venda com transmissão da propriedade.³²

Ademais, há ainda o Enunciado da Súmula 166 do STJ e do julgamento em repercussão geral do tema 1099 pelo STF, no sentido de não constituir fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, entendimento este que causa diversas distorções na incidência do imposto e sua não cumulatividade, e a análise desses entendimentos será também realizada para fins de confrontar os posicionamentos.³³

PROBLEMA 1.3 – Mercadoria deve ser bem corpóreo. Parte expressiva da doutrina do direito tributário³⁴ afirma, ainda, que mercadoria deve ser bem corpóreo. Defende essa doutrina que o conceito de mercadoria adotado pela Constituição de 1988 reflete conceito jurídico preexistente nos termos da lei de direito comercial, estampada no artigo 191 do revogado Código Comercial de 1850.

Como resultado dessa premissa, afirma-se que o constituinte teria incorporado na demarcação da competência tributária dos estados este elemento de bem corpóreo para sua

³² Ver também STF, RE n. 461968/SP, RE n. 540829/SP, RE n. 226899/SP.

³³ Ver também STF, AgRg, no RE n. 1.039.439/RS, AgR no ARE n. 764196/MG.

³⁴ Por todos, ver CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–69; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

caracterização como mercadoria,³⁵ impossibilitando a incidência do ICMS sobre a aquisição de *software*-produto por *download*.

Ainda, assumindo como premissa que esse conceito do Código Comercial de 1850 foi adotado pelo constituinte, solidificado pela doutrina e jurisprudência nacional, há também trabalhos seguindo um caminho diverso do que aqui se pretende, tratando de mutação do conceito constitucional,³⁶ para admitir uma atualização do conceito de mercadoria e passar a incluir nele os bens incorpóreos.

Outrossim, também seguindo um caminho diverso, autores como Bernardo Ribeiro de Moraes³⁷ estabelecem uma dicotomia entre bens materiais e bens imateriais para a divisão da tributação sobre o consumo. A premissa adotada pelo autor é a de que a repartição de competências levada a efeito pela Emenda n. 18/1965 não se pautou por denominações jurídicas, mas por critérios econômicos genéricos que exprimem uma dada realidade econômica, visando dar uma maior flexibilidade ao direito tributário.

Assim, continua Bernardo Ribeiro de Moraes, como critério econômico adotado para servir de base para a tributação, o constituinte adotou a classificação de impostos sobre a produção e a circulação, em que estão inseridos o ISS e o ICM, sendo a circulação de bens materiais tributada pelo ICM, de competência dos estados, enquanto a circulação de serviços, bens imateriais, é dos municípios.

Ao demarcar a competência tributária do ICMS e se referir ao termo “mercadoria”, o constituinte se utilizou de conceito do direito comercial? Para o direito comercial vigente na época, mercadoria era entendida como bem corpóreo apenas, ou incluiria os incorpóreos?

HIPÓTESE 1.3 – Acredita-se que o equívoco desse conceito de mercadoria esteja na origem. Para confirmar se o conceito de mercadoria construído pela doutrina tributária corresponde ao conceito do direito comercial, pautado no Código de 1850, será necessário investigar o conceito corrente de mercadoria para aquele ramo do direito no momento das

³⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50.

³⁶ Cf. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2016; AMARAL, Thiago Abaitar Lopes. **O ICMS e a tributação do download de softwares no estado de São Paulo**. São Paulo: Almedina, 2018; GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz do ICMS-Mercadoria e a exploração econômica do software. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**. n. 01, p. 25–48, jun. 2017; MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

³⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 70–81.

demarcações de competências tributárias, notadamente da época em que o ICM foi instituído no Brasil pela Emenda n. 18/1965.

Será necessário analisar o Código Comercial de 1850 para fins de identificar se há uma definição expressa de mercadoria e, caso não exista, verificar se a doutrina comercial construiu um conceito. Caso constatado que o direito comercial, seja a lei, seja a doutrina, não restringia a mercadoria aos bens corpóreos, mas incluía também os bens incorpóreos, identificando qual o elemento que caracteriza um bem como mercadoria, estará infirmada a posição doutrinária atual.

Há de se ressaltar, ainda, uma premissa presente naquele ramo do direito, qual seja, a de que as relações comerciais são dinâmicas e flexíveis e uma definição legal poderia enrijecê-lo, obstruindo a evolução do direito com a evolução da sociedade. Esta premissa pode até ser incompatível com a adoção desse conceito do direito privado nas demarcações de competências tributárias, que se pretende rígida.³⁸

Será analisada e confrontada esta concepção mercantil do bem com o conceito de mercadoria construído por tributaristas, sob a premissa de que na Constituição, para fins de competência tributária, foi adotado conceito do direito comercial, com o intuito de verificar se a concepção do direito tributário, em que pese inspirado no direito privado, é com ele compatível.

Em resumo, insere-se na proposta deste trabalho buscar a concepção doutrinária no direito comercial, para verificar se mercadoria é qualquer coisa móvel a que se possa atribuir valor e que possa ser objeto de troca, produzido para vender ou adquirido para revender e, ainda, se há necessidade de ser bem corpóreo. Feita a constatação da desnecessidade de “bem corpóreo” como elemento caracterizador da mercadoria, não há que se falar, também, em mutação constitucional do conceito, já que na origem não havia esse requisito. Ressalte-se, no entanto, que esta pesquisa sobre a incidência do ICMS terá como premissa que o constituinte, ao introduzir este imposto no sistema tributário, tendo a realização de operações como matriz constitucional para a circulação de mercadoria, desvinculou a incidência de formas jurídicas específicas e expandiu as operações com mercadorias para além dos contratos de compra e venda.

Há vezes na doutrina de direito comercial, lecionando que esta intenção de revender, esta denotação de especulação, é o que caracteriza o bem como mercadoria,

³⁸ Sobre a rigidez do sistema constitucional tributário: BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 27–38.

sendo irrelevante ser bem corpóreo ou incorpóreo, podendo abarcar títulos de crédito, dinheiro, ações das sociedades anônimas e os privilégios de invenção industrial.³⁹ o que representa um grande indício para levar adiante esta investigação sobre o conceito de mercadoria para o direito privado.

Desta forma, caso assim constatado, as transações envolvendo a transferência eletrônica de arquivos digitais, sejam eles músicas, filmes, jogos, aplicativos ou *softwares*, terão como objeto a circulação de uma mercadoria, passível de tributação do ICMS.

PROBLEMA 1.4 – O programa de computador comercializado tendo por suporte uma mídia física é diferente do programa comercializado por transferência eletrônica (*download*)? Existe diferença relevante entre estas operações? Quais os critérios utilizados para esta diferenciação? O *software* comercializado por assinatura periódica (SaaS) é diferente, em sua essência, do *software* comercializado por mídia física, ou trata-se do mesmo produto, apenas se alterando sua forma de disponibilização no mercado?

HIPÓTESE 1.4 – Parece não haver diferenças entre estas modalidades, tratando-se de diversos modos de disponibilização do *software* que não representam uma diferença no *software* em si, já que a forma de distribuição não altera a natureza do objeto de contratação, nem mesmo a forma jurídica para a contratação desse objeto.

Pode-se construir uma argumentação no sentido de que este modelo de negócio é um fato novo que não se encaixa em nenhuma das modalidades de tributação, seja o *software* como mercadoria, seja um serviço de acordo com a lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003. Neste raciocínio, como a tributação é fundada no princípio da legalidade, se o fato não corresponde a nenhuma hipótese, não há tributação.

É certo que a forma jurídica para utilização de um bem pode gerar diferenças no tratamento tributário. A título de exemplo, se o objeto da contratação for um veículo, mas a forma jurídica da contratação for um contrato de compra e venda, a repercussão jurídico-tributária será distinta se esse mesmo veículo for objeto de um contrato de locação.

Assim, outra interpretação pode ser no sentido de que se trata de uma locação associada a um conjunto complexo de produtos e serviços para manter o *software*-produto acessível e disponibilizado ao consumidor por meio de senhas de acesso mediante retribuição mensal – assinatura. Neste sentido, o bem é o mesmo, mas o modo de

³⁹ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 08.

distribuição altera a natureza jurídica da relação. Uma vez extinta a relação contratual de assinatura, o consumidor perde o acesso remoto ao *software*-produto.

Entretanto, no caso do *software*, em todos os casos de disponibilização, a forma jurídica de contratação é a mesma: licença de uso de *software*-produto. O objeto do negócio jurídico é um produto como outro qualquer, não é a propriedade intelectual. Pode ser vendido e entregue ao consumidor para o uso por mídia física, por transferência eletrônica de dados, ou mediante retribuição mensal, como assinatura.

Com isso, ao se entender que nas transações em que o consumidor quer usar um *software*-produto, seja instalado em sua máquina pela compra de uma mídia física, seja instalado em um servidor remoto e acessado via navegador da internet, percebe-se que a pretensão do consumidor é a utilização do próprio *software* enquanto produto, a qual sempre é possibilitada por meio de um mesmo contrato de licença de uso, forma jurídica eleita pela Lei n. 9.609/1998 para a comercialização do *software*. A mídia física contendo o aplicativo de instalação, ou o *download* desse mesmo aplicativo para instalar e configurar o *software* na máquina local representam apenas meios para que o usuário tenha acesso ao *software* pretendido.

Significa dizer que o objeto da contratação não é a propriedade intelectual, mas sim o produto, o resultado desta propriedade intelectual. É possível detectar em alguns julgados⁴⁰ e na doutrina⁴¹ a utilização de alguns critérios para diferenciar o *Software as a Service* do *software*-produto comercializado por suporte físico ou *download*.

Os critérios utilizados são a atualização constante e o suporte técnico, como traços marcantes do SaaS para caracterizá-lo como um serviço, e não como mercadoria. Além disso, o fornecedor de SaaS também desenvolve outras atividades, como a manutenção do servidor onde está hospedado o *software*, espaço de armazenamento, manutenções periódicas nos sistemas informáticos etc., fazendo com que o SaaS não seja uma simples

⁴⁰ STJ. REsp n. 1642249 e REsp n. 1650115; TJ/SP. Apelação n. 0006496-32.2013.8.26.0053. Rel. Des. Fortes Muniz. Julgado em 25/09/2014.

⁴¹ Cf. PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 29–42; DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. Conflitos de competência ICMS e ISS nos negócios de tecnologia, *in*: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de (coords.). **ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 87–108.

licença de uso. Note, porém, que as atividades de suporte e atualização também estão presentes nas outras modalidades de distribuição de *software*.⁴²

Trata-se de uma questão relacionada à defesa do consumidor. Esses critérios podem ser utilizados para sustentar uma suposta característica de operação mista no contrato de licença de uso de *software*, seja qual for a modalidade de distribuição, tendo em vista que são atividades incluídas no contrato de licença, as quais não podem ser individualizadas ou separadas do contrato.

Quanto às manutenções periódicas nos sistemas onde está armazenado o *software*, é preciso investigar se fazem parte da contratação ou se são custo para desenvolver a atividade de disponibilização de *software* em nuvem.

Para essa diferenciação ser válida, é preciso investigar se tais atividades tornam o contrato de licença de uso uma operação mista, caso contrário, outros critérios devem ser encontrados, na medida em que há licença de uso em todas as modalidades de distribuição de *software*.

Percebe-se que os quatro problemas descritos estão interligados, e sua análise também deverá ser conjugada. Esta perspectiva proporcionará uma sistematização diferenciada do tema, escapando dos argumentos atualmente em pauta relacionados à falta de circulação, bens incorpóreos ou evolução do conceito de mercadoria, bem como a caracterização das licenças de uso como operações mistas e a dicotomia entre bens materiais (ICMS) e bens imateriais (ISS).

Como o tema de pesquisa tem por objeto a tributação do *software*, uma análise da própria tecnologia se torna útil para expor os aspectos técnicos do fenômeno, para, num próximo passo, analisar o seu tratamento jurídico enquanto propriedade intelectual, a forma de comercialização do *software* e as outras formas de exploração econômica do direito de autor em si mesmo considerado.

Entendendo o *software* e como ele é distribuído, evidenciando a diferença entre a propriedade intelectual em si e o produto criado a partir dessa inteligência, será mais fácil

⁴² Lei n. 9.609/1998. 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.

Parágrafo único. A obrigação persistirá no caso de retirada de circulação comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.

perceber que o objeto da operação (licença de uso) não é a propriedade intelectual, mas sim o *software*-produto.

Com este percurso, pretende-se evidenciar que o *software*-produto pode ser um bem jurídico tratado como mercadoria, distribuído no mercado sob a proteção de uma licença de uso. Ainda, será imprescindível também a investigação do *software* distribuído por computação em nuvem e seu possível tratamento tributário, analisando-se artigos técnicos de âmbito nacional ou internacional e seu enquadramento em normas de incidência do sistema tributário brasileiro.

Quanto à circulação, essa análise da tecnologia será útil para evidenciar que o argumento de que nas licenças de uso de *software* não há transferência da propriedade do direito autoral, impossibilitando a incidência do ICMS, parte de um pressuposto equivocado. O que se deve observar não é se há transferência da propriedade intelectual, mas sim se o produto é disponibilizado ao consumidor.

Para o enquadramento da licença de uso de *software* na incidência do ICMS, será necessário discorrer sobre o seu perfil de incidência para evidenciar que o imposto não recai sobre compra e venda, nem sobre uma forma jurídica específica, mas sim sobre “operações”, signo que compreende as mais diversas formas jurídicas que provocam circulação de uma mercadoria. Deve-se buscar, ainda, nos termos da Constituição, quando uma dada operação será considerada mista, capaz de atrair ou não a incidência do ISS.

A conclusão de coisa móvel incorpórea poder ser qualificada como mercadoria não reside no argumento hoje sustentado de que o conceito de mercadoria deve evoluir, mas sim no de que a natureza e característica do bem, como a qualidade de ser corpóreo ou incorpóreo, já não o era critério adotado pelo direito comercial para qualificar o bem como mercadoria. Com isso, não se argumenta a evolução do conceito de mercadoria.

A concepção que se pretende demonstrar nesta pesquisa é a de que mercadoria não deixa de ser um bem destinado ao mercado em razão de ser imaterial. Mercadoria é um bem. Este bem será mercadoria em razão de sua destinação, e não em razão de ser ou não corpóreo. Se um produto é colocado no mercado de consumo, parece-nos adequado qualificar o bem como mercadoria.⁴³

⁴³ Apesar de também notarem a qualificação de um bem como mercadoria em razão de sua destinação comercial, alguns autores ainda acrescentam que o bem deve ser corpóreo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50.

Portanto, a investigação do objeto proposto se dará por intermédio de uma análise dogmática, com enfoque especialmente analítico. Assim, num primeiro momento, necessária a análise da doutrina de direito tributário, donde se extrai que o ICMS incide sobre uma operação que representa um ato ou negócio jurídico mercantil que resulta em transferência da propriedade (circulação) de um bem móvel corpóreo (mercadoria).

Como ponto de partida, haverá uma análise descritiva do que se entende por “operação”, “circulação” e “mercadoria” na doutrina brasileira do direito tributário e no Poder Judiciário, para estabelecer as bases da controvérsia. Isso possibilitará a apresentação de uma outra proposta para a concepção de circulação e de mercadoria para fins de contrapor esse entendimento doutrinário e jurisprudencial.

Com efeito, a hipótese geral desta pesquisa é que a concepção atual de circulação relacionada à propriedade intelectual, e não à mercadoria, cria um problema para a tributação dos bens digitais, razão pela qual se faz necessária a demonstração da adequada concepção para fins de tributação do ICMS, sem que isso represente um distanciamento das premissas constitucionais.

Para tanto, também será necessária a investigação do tratamento dado pelo direito comercial às mercadorias, e serão investigados os debates e concepções dos autores da reforma constitucional levada a efeito pela Emenda Constitucional n. 18/1965, para analisar o perfil do imposto e o que se pretendia gravar com a introdução do ICM como imposto sobre o consumo no sistema tributário nacional.

Ainda, pretende-se apresentar as concepções de circulação que iluminaram os debates à época e que forjaram o seu conceito. De nossa perspectiva, a referida emenda é a origem do ICMS no Brasil, e não a Constituição de 1988, na medida em que, em relação ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, não há diferenças substanciais entre o ICM de 1965 e o ICM de 1988.⁴⁴

A principal fonte de pesquisa serão textos nacionais sobre o tema proposto, tanto de direito tributário quanto de direito comercial, cujo enfrentamento será importante para a pesquisa a ser empreendida e o conhecimento das diversas aproximações que podem ser feitas com o sistema tributário brasileiro.

⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva jur, 2018, p. 250–251.

Também são fonte de investigação os julgados das cortes superiores e, em alguns momentos, do Tribunal de Justiça do estado de São Paulo, pois essenciais para a busca de critérios e conceitos construídos por estes órgãos a fim de balizar críticas e considerações sobre suas conclusões.

Outrossim, pela natureza da pesquisa será utilizada uma conjugação entre os seguintes métodos: histórico, através da apresentação da evolução dos conceitos de circulação, mercadoria, serviço e *software* e de suas evoluções tecnológicas; comparativo, com base na investigação desses conceitos na doutrina jurídica brasileira, a verificar a convergência ou dissonância entre significados atribuídos pelo sistema tributário nacional; e analítico, avaliando decisões judiciais, além de textos jurídicos, artigos e livros da doutrina nacional, bem como o ordenamento positivo, que apresentem relevância à pesquisa elaborada e à comprovação ou refutação das hipóteses fixadas.

Por fim, alguns aprofundamentos de temas específicos para o teste das hipóteses serão realizados para fins de sua aplicação em bens digitais adquiridos, como módulos e itens em jogos eletrônicos, modelos de impressão 3D, bem como a assinatura de *software*, conhecida como *Software as a Service*.

Este trabalho se justifica na reconstrução das concepções de circulação e mercadoria para fins de tributação da disponibilização de um produto criado a partir de uma propriedade intelectual (que com ela não se confunde), seja ele um bem digital, seja um bem corpóreo.

A guerra fiscal para a tributação das novas tecnologias afeta a inovação e o desenvolvimento dos negócios, e espera-se que este trabalho possa trazer uma uniformidade e maior previsibilidade para a atividade empresarial.

Portanto, a pesquisa proposta tem a pretensão de contribuir para o debate cada vez mais necessário acerca das definições dessas tecnologias e da possibilidade de incidência do ICMS sobre a circulação de bens incorpóreos, em atenção à crescente guerra fiscal travada entre estados e municípios para onerar com tributos essas operações.

Assim, buscar-se-á contribuir para que, a partir da investigação proposta e enfrentamento do debate, haja um consenso acerca da competência tributária adequada, trazendo segurança jurídica e previsibilidade para o sistema tributário nacional, de modo a criar ambiente favorável aos investimentos privados de longo prazo no setor, possibilitando que o Brasil desenvolva tecnologias sem afugentar investimentos.

Plano de estudo

O tema merece enfrentamento e debate para fins de identificar a natureza jurídica das operações com *software* e, conseqüentemente, encontrar elementos para determinar qual a tributação aplicável, pacificando as divergências e trazendo previsibilidade por meio de uma tributação certa, determinada e conforme a lei. Para buscar essas respostas, algumas reflexões serão realizadas.

Identificado o problema de pesquisa, residente no conflito de competências entre estados e municípios e na definição da natureza jurídica das operações estampadas na licença de uso de *software*, o capítulo segundo terá por tarefa a descrição do entendimento atual da doutrina de direito tributário sobre as concepções de “operações” de “circulação” de “mercadorias”, fincadas nas premissas de que operações são contratos bilaterais que devem provocar a circulação, assim entendida como a transmissão de propriedade de uma mercadoria, a qual deve ser compreendida, por sua vez, como bem móvel corpóreo objeto de mercancia.

Como complemento, o terceiro capítulo se prestará a descrever e realizar algumas análises críticas sobre os mesmos conceitos tratados no primeiro, porém, a partir de julgados dos tribunais superiores, notadamente o STF. Serão tratados alguns casos emblemáticos que serviram de discussão sobre os conceitos de “operações” relativas à “circulação” de “mercadorias”. Neste passo, será importante a análise das ações diretas de inconstitucionalidade em andamento, cujo objeto é a discussão sobre a incidência do ICMS ou do ISS sobre licença de uso de *software*.

No quarto capítulo, faz-se necessária a investigação da própria tecnologia, analisando-se suas características, propriedade intelectual, modelos de negócio e conceituações específicas para o *software*. Esta etapa trará maior facilidade para, ao final, compreender o que é *software*, independentemente de seu modo de distribuição ao mercado, inclusive o denominado “*Software as a Service*”. Neste diapasão serão expostos os aspectos técnicos do *software*, para após adentrar na regulação jurídica do tema: a propriedade intelectual.

A análise da propriedade intelectual e a necessária distinção entre *software* enquanto direito autoral, de um lado, e enquanto produto deste direito autoral, de outro, mostra-se relevante para alinhar o raciocínio a ser desenvolvido para a configuração desse produto como um bem, podendo ser objeto de licença de uso, forma jurídica que viabiliza sua comercialização no mercado.

No quinto capítulo, investiga-se a origem do ICMS no sistema tributário nacional, para buscar compreender as características da tributação sobre o consumo, o cenário jurídico tributário vigente no início da década de 1960 e as pretensões da reforma tributária, com a conseqüente instauração de um novo sistema tributário, forjado a partir de premissas e análise de fatos econômicos para distribuição da competência impositiva entre os entes federativos.

Pretende-se, com essa análise, compreender a sistemática e a finalidade da criação de um imposto sobre operações, desvinculado de formas jurídicas específicas, relacionadas com a circulação de mercadorias, com o objetivo de onerar o consumo, com incidência em cada etapa do ciclo econômico até atingir o consumidor final, gravando-se apenas o que se acrescentar de valor em cada etapa. Com isso, haverá subsídios para a compreensão das concepções de “operação” e “circulação”.

O que se pretende demonstrar é que a eleição da materialidade como “operação relativa à circulação de mercadoria” para tributação por ICMS, tributo não cumulativo, teve como premissa a inclusão, na Constituição, da permissão para instituir um tributo que incide sobre o consumo a partir de diversas formas jurídicas que possibilitem a circulação de uma mercadoria.

Passo seguinte, no mesmo capítulo, investiga-se o direito comercial para fins de encontrar o conceito de mercadoria preexistente no sistema jurídico brasileiro e tomado como pressuposto pela reforma constitucional operada pela Emenda à Constituição n. 18/1965. Nesta toada, acredita-se encontrar elementos suficientes para a identificação do conceito de mercadoria para o direito comercial e quais são os elementos suficientes e necessários que uma coisa deve possuir para ser qualificada como mercadoria.

A importância do quinto capítulo reside, portanto, na identificação da concepção de circulação, para fins de confirmar ou infirmar a concepção atualmente consolidada, no sentido de ser necessária a transmissão da propriedade da coisa ou da propriedade intelectual. Quanto à concepção de mercadoria, sob a premissa de que o constituinte incorporou nas demarcações de competências tributárias um conceito de direito comercial, a análise investigará o conceito de mercadoria para este ramo do direito para identificar se há alinhamento ou desalinhamento com a concepção da doutrina de direito tributário.

Essas considerações são essenciais para as análises e críticas que se seguem no sexto capítulo, tais como a discussão acerca da circulação de bens corpóreos e bens digitais caracterizados como mercadorias; as discussões judiciais sobre o tema da circulação e das mercadorias; a caracterização ou o afastamento da licença de uso como uma operação

mista; bem como o papel da lei complementar na função de definir os serviços de competência municipal e a necessidade de subserviência aos comandos constitucionais, principalmente no que diz respeito ao quanto disposto no artigo 155, II e seu § 2º da Constituição

Nesse capítulo, portanto, a análise descritiva realizada nos capítulos 2 e 3 será confrontada com a análise dos capítulos 4 e 5 para fins de evidenciar que a perspectiva atual está equivocada. O imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Com isso, o objeto é a mercadoria, e esse é o bem que deve circular.

No caso do *software*, a proposta do capítulo 6 é evidenciar que a mercadoria é o próprio produto, independentemente de ser corpóreo ou incorpóreo. O direito de propriedade intelectual, por sua vez, não é a mercadoria, mas sim um direito real. O que deve circular, portanto, é o próprio *software*-produto, e a forma jurídica que proporcionará essa circulação é a licença de uso, independentemente de se transferir a titularidade do direito autoral, daí a importância de se compreender o conceito de “operações”, tarefa desenvolvida no capítulo 5.

Ademais, as análises servirão para demonstrar que nem mesmo a transferência da titularidade do próprio produto, da mercadoria em si, é critério relevante para caracterizar uma circulação.

Por fim, sobressai a dedicação às reflexões acerca das transações envolvendo *software* sem suporte físico para sua distribuição e outros bens virtuais adquiridos pela internet, como itens em jogos eletrônicos e modelos de impressão 3D, bem como a tecnologia em nuvem para fins de investigação sobre o SaaS, tarefa a ser empreendida no último capítulo.

A investigação do fato será essencial para a determinação de sua natureza jurídica e, conseqüentemente, a apuração sobre se tais modelos de negócio com mercadorias digitais representam um novo fato, sujeito a nova incidência tributária que necessita de previsão legal traçando sua hipótese de incidência, ou se apenas são novas modalidades de prática de um fato já existente e tributável. Tendo a mercadoria como objeto, inclina-se a resposta para a incidência do ICMS.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA DISCUSSÃO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE E A CONFUSÃO COM A LICENÇA DE USO

Inicialmente, é necessário apresentar a discussão sobre a incidência do ICMS, discorrendo sobre a concepção de circulação e de mercadoria, a fim de contextualizar a motivação do objeto deste estudo.

Toda obra intelectual busca uma forma de expressão, o que significa que a partir de uma propriedade intelectual se desenvolvem bens, que podem materializar-se em suportes físicos ou em arquivos digitais.⁴⁵

Isso pode ocorrer tanto com livros, músicas, filmes, como com *softwares*, comumente denominados de “*softwares* de prateleira”,⁴⁶ ou *software*-produto na definição de Denis Borges Barbosa,⁴⁷ assim entendidos como aqueles colocados em circulação no mercado para atender a consumidores indefinidos.

Tal produto é uma unidade, uma cópia, extraída da propriedade intelectual para distribuição no mercado. Todos os produtos colocados no mercado – as mercadorias –, são destacados da propriedade intelectual que lhe dão origem, seja uma patente, desenho industrial, marca ou um direito de autor. Em outras palavras, o consumidor tem interesse na mercadoria, e não na propriedade intelectual.

Ao adquirir um *smartphone* ou um automóvel, por exemplo, o consumidor pretende o produto, a utilidade que ele fornece já como resultado de uma atividade produtiva ou intelectual, não sendo de seu interesse nessa transação a propriedade intelectual envolvida na produção do aparelho, que, como dito, podem ser desde marcas, patentes e desenho industrial, como direitos de autor.

Mantendo ainda o exemplo do *smartphone*: nesse produto estão envolvidas diversas propriedades intelectuais, como patentes de invenção ou de modelo de utilidade de algum *chip*, câmera ou algum elemento físico do produto, assim como desenho industrial e a marca. Também há direitos de autor em relação ao *software* embarcado, como o *firmware*

⁴⁵ Ver artigo 7º, *caput*, da Lei n. 9.610/1998.

⁴⁶ STF. RE 176.626-SP.

⁴⁷ BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2011–2015.

já instalado na memória ROM,⁴⁸ bem como o sistema operacional do aparelho. Toda essa variedade de propriedades intelectuais recebe proteção específica da legislação. O mesmo pode ser dito em relação ao automóvel, que também pode possuir *software* no aparelho de som, no sistema de monitoramento do motor ou no computador de bordo do veículo.

Para o consumidor, esses aspectos são irrelevantes, pois seu interesse é o produto; o que o atrai é a utilidade que a mercadoria lhe traz. No entanto, em qualquer caso, o usuário sempre deve respeitar a Lei de Direitos Autorais e Lei de Propriedade Industrial para não cometer infrações aos respectivos direitos de propriedade destes bens intangíveis, sob pena de sanções civis e penais.⁴⁹

Em relação a todos esses direitos de propriedade intelectual envolvidos em uma mercadoria, pode-se afirmar que, ao comprar um produto, haverá contratos de licença de uso, mesmo que tácitos, estipulados em lei e aos quais o consumidor adere, na medida em que, conforme Newton Silveira,⁵⁰ os direitos de propriedade intelectual são direitos reais oponíveis contra todos – *erga omnes*.

Fixadas essas premissas, acredita-se ser irrelevante a transmissão da propriedade intelectual do *software*-produto para fins de incidência do ICMS, justificando a análise do ordenamento jurídico a fim de encontrar respaldo para demonstrar essa desnecessidade. Este ponto é preciso reforçar, porque a doutrina de direito tributário⁵¹ costuma afirmar não ser possível a incidência do ICMS sobre operações envolvendo *software*-produto, na medida em que há apenas uma licença de uso do programa, sem transferência da propriedade dos direitos autorais do *software*, requisito necessário para haver uma operação relativa à circulação de mercadorias e consequente incidência do imposto.

Nesta linha, as discussões doutrinárias acerca da impossibilidade da tributação do ICMS sobre licença de uso de *software*-produto, ou de qualquer outro bem digital, fundam-se no argumento de que as operações que resultam em circulação de mercadoria devem representar transferência de sua titularidade. Isso porque, tradicionalmente, o ICMS é um imposto associado aos negócios jurídicos de compra e venda de mercadorias e, por isso, essas operações têm como característica a transferência de domínio sobre o bem.

⁴⁸ *Read Memory Only*: são memórias que não permite gravação nem exclusão de dados, utilizadas somente para leitura de informações. Nestas memórias (*chips*) são instalados os *softwares* embarcados, trata-se do *firmware*, um software integrado ao equipamento físico (*hardware*). Cf. TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**. n. 79, p. 46–59, dez. 2005, p. 50.

⁴⁹ Conforme tipificações penais previstas nas Leis n. 9.609/1998, 9.610/1998 e 9.279/1996.

⁵⁰ SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 76–81.

⁵¹ Ver tópicos 2.1 e 2.2.

Geraldo Ataliba, em que pese afirmar que a incidência do ICM compreende uma gama de operações muito mais ampla do que apenas negócios jurídicos de compra e venda, ensina que a mudança de titularidade da mercadoria, assim entendida como a mudança do poder de dispor sobre o bem, é o significado jurídico do termo “circulação”, sendo esta gerada por um negócio jurídico envolvendo mercadorias.⁵²

Outrossim, há argumentos pela impossibilidade de incidência do ICMS sob a premissa de que o *software* não pode ser considerado mercadoria por se tratar de bem incorpóreo.

Nesta trilha de pensamento, mercadoria, para fins desse tributo, é bem móvel corpóreo objeto de operações mercantis. Esta conclusão decorre de um raciocínio no sentido de que o constituinte, quando das demarcações constitucionais das competências para instituição dos impostos, adotou uma concepção pré-jurídica de mercadoria ao utilizar esse termo, conforme tratamento conferido pelo direito comercial, setor do direito responsável pela regulação das operações mercantis.⁵³

A conclusão de que o termo “mercadoria” contém o significado conferido pelo direito comercial decorre do raciocínio segundo o qual os termos utilizados pelo constituinte têm um uso jurídico conhecido e já consolidado quando os escolhe para demarcar as competências tributárias.

Sobre a utilização de conceitos jurídicos preexistentes nas demarcações de competências tributárias, Paulo Ayres Barreto⁵⁴ ensina que o intérprete deve iniciar a investigação de conceitos percorrendo o ordenamento jurídico para encontrar a concepção jurídica preexistente e, com isso, concluir se foi esse o sentido adotado pela Constituição ou se foi alterado, necessitando de uma carga argumentativa para tanto.

Toda essa discussão doutrinária específica para o ICMS deve ser demonstrada no início deste trabalho. A fim de possibilitar a proposição de uma outra perspectiva para a matéria, a análise inicial será descritiva, para ilustrar relevante entendimento doutrinário acerca do núcleo de incidência do ICMS, demarcado na Constituição como operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e

⁵² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 109–114.

⁵³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–52.

⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 36–37.

intermunicipal e comunicação. No entanto, é preciso ressaltar que não haverá uma descrição dos serviços sujeitos à incidência do ICMS.

Com isso, sempre que se utilizar a sigla “ICMS”, a referência serão as operações relativas à circulação de mercadorias. Quando houver o uso da sigla para alguma menção às prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação, a referência será expressa.

Neste primeiro momento, portanto, será realizada uma análise sobre o que parcela relevante da doutrina entende por “operação”, “circulação” e “mercadoria”, para que essas concepções sejam objeto de conclusões e críticas no decorrer do trabalho. Como ensina Misabel Derzi,⁵⁵ é preciso identificar esses conceitos, pois são interligados e se complementam na identificação da hipótese de incidência do imposto.

Mais adiante, no capítulo 5, esta análise será contraposta com uma investigação histórica desse imposto e sua natureza quando da introdução do ICM no sistema tributário pela Emenda Constitucional n. 18/1965. Também serão investigadas as concepções do direito comercial acerca da mercadoria e de quais operações estão relacionadas com sua circulação, para fins de se concluir o que representa circulação e o que esse imposto significava para o constituinte quando demarcou essa competência tributária.

Por fim, a pesquisa da concepção de “circulação” para o direito privado permitirá identificar se sofreu alguma alteração para fins tributários, além de confrontar se o conceito de mercadoria defendido por essa parcela da doutrina de direito tributário corresponde ao conceito preexistente de mercadoria conforme estabelecido pelo direito privado.

2.1. Núcleo de incidência do ICMS – operação, circulação e mercadorias.

A materialidade tributária conferida aos estados para instituir imposto sobre operação relativa à circulação de mercadorias está prevista no artigo 155, II,⁵⁶ da Constituição da República, no qual se afirma que o ICMS é um imposto que compreende

⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 120.

⁵⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

três materialidades⁵⁷ básicas: i) operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que a operação se inicie no exterior; ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que iniciada no exterior; iii) prestação de serviços de comunicação, ainda que iniciada no exterior.

Da leitura desse dispositivo é possível identificar que as operações relativas à circulação de mercadorias, bem como as prestações de serviços, podem se referir às operações ou prestações verificadas tanto no mercado nacional, quanto no mercado internacional, donde seria possível a tributação da importação de mercadorias e de serviços pelo ICMS,⁵⁸ o que resta ratificado pelo artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição.

O problema identificado por esta pesquisa está no conflito de competência derivado da concepção corrente sobre a hipótese de incidência do ICMS, compreendida em operações relativas à circulação de mercadorias. Veremos que, para a doutrina, realizar uma operação é celebrar um negócio jurídico que resulta na circulação, cujo significado só pode ser aquele em que há transferência de propriedade da mercadoria, objeto desse negócio jurídico, assim entendida como bem móvel corpóreo objeto de mercancia.

Neste diapasão, são maciças as lições da doutrina no sentido de que as transações envolvendo *software*-produto não preenchem o critério material da hipótese de incidência do ICMS justamente por faltar a circulação, já que não há transferência de propriedade,⁵⁹ na medida em que a licença de uso apenas permite o uso, com a propriedade do direito autoral do *software* mantida na esfera de direitos do licenciante.

Iniciemos, então, pela concepção de “operação”. Geraldo Ataliba⁶⁰ afirma que o imposto incide sobre a realização de operações, assim entendidas como atos ou negócios jurídicos qualificados pelos termos “circulação” e “mercadoria”. Circulação e mercadoria,

⁵⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 726–727.

⁵⁸ Roque Carrazza aponta 05 (cinco) materialidades para o imposto, pois considera que suas hipóteses de incidências e bases de cálculo são distintas: “a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto 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.” CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 42–43.

⁵⁹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p. 15–16; CHIESA, Clélio. A Tributação da comercialização de programas de computador: Incidência do ICMS, ISS ou fato atípico. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**. n. 09, p. 37–51, 2003, p. 39.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 104–108.

para o autor, são adjetivos que qualificam o substantivo “operação” e restringem o universo de negócios jurídicos passíveis de tributação. Portanto, operações são atos regulados pelo direito e produtores de efeitos jurídicos, devendo ser entendidas como sinônimo de negócio jurídico, o qual, necessariamente, resulta numa circulação de um bem específico, a mercadoria.

Essa concepção também é exposta por Roque Antônio Carrazza,⁶¹ ao afirmar que a Constituição, ao prever a tributação do ICMS, condicionou a incidência aos conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias”, sendo necessária a presença de todos esses elementos para incidência. Para o autor, operações são negócios jurídicos onerosos, “envolvendo um alienante e um adquirente”, que tenham por objeto as mercadorias.

Neste ponto, a despeito de se referir à “alienação”, cujo significado é mais abrangente do que apenas compra e venda,⁶² é possível verificar uma inclinação à concepção de que o ICMS incide sobre operações de compra e venda, já que o negócio jurídico deve ser oneroso, apesar de também existirem doações onerosas.

Neste contexto, como já apontado, “circulação” e “mercadoria” são termos que delimitam e qualificam as operações passíveis de tributação por ICMS. Por isso, conforme Roque Antônio Carrazza, para incidência do ICMS, o termo “operações” deve estar relacionado com as operações mercantis, regidas pelo direito comercial, nas relações empresariais que tenham por objeto a transferência de titularidade de uma mercadoria.⁶³

Em síntese, a doutrina⁶⁴ costuma afirmar que “operação”, para fins de ICMS, é um negócio jurídico praticado por comerciante, industrial ou produtor, que tem como consequência a circulação de uma mercadoria. Assim, o núcleo da incidência do ICMS é a prática de uma “operação”, isto é, um negócio jurídico, que tem como efeito de direito uma circulação, cujo objeto é a mercadoria.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45.

⁶² Ver Lei n. 10.406/2002 (Código Civil). Também a Lei n. 7.713/1988. Art. 3º, § 3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45–46.

⁶⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 117; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 104; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 49.

Essa concepção também é expressa por diversos outros autores, como José Souto Maior Borges,⁶⁵ quando afirma que esse tributo incide sobre operações, assim entendidas como um ato jurídico necessariamente mercantil, sendo a circulação o seu resultado; e Paulo de Barros Carvalho,⁶⁶ ao ensinar que o termo “operações” exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias.

Ressalte-se, por oportuno, que referidas “operações”, para fins de incidência do ICMS-Mercadoria, não se restringem ao negócio jurídico de compra e venda ou consignações, como o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Ao contrário, o ICMS foi previsto na Constituição para substituir o IVC e deixar de incidir sobre uma forma jurídica específica, passando a incidir sobre quaisquer operações que tenham por efeito circular uma mercadoria, englobando uma margem muito mais ampla de possibilidades de atos jurídicos, como compra e venda, doações, permuta, dação em pagamento, penhor.⁶⁷ Este ponto receberá mais atenção nos capítulos 5 e 6.

Com isso, o próximo passo é dispor sobre o que a doutrina entende por circulação, como efeito de um dado negócio jurídico que tenha por objeto uma mercadoria. Essa investigação será retomada mais adiante para identificar e confrontar se a licença de uso de *software* pode ser um desses negócios jurídicos, isto é, uma operação que tem por efeito jurídico a circulação, e, ainda, se o *software*-produto é uma mercadoria.

Sobre o significado de “circulação”, a doutrina⁶⁸ leciona que somente pode ser jurídica, e não econômica. Circulação jurídica pressupõe a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria, independentemente de sua movimentação física. Neste sentido, para fins de incidência do ICMS, deve ser praticado um negócio jurídico que provoque uma movimentação com mudança de patrimônio, fazendo-se necessária a presença de duas pessoas distintas envolvidas na operação.

⁶⁵ BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971, p. 36.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

⁶⁷ Cf. BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971, p. 36–37; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 67; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 112–113.

⁶⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45; 58–63; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p. 15–16.

A mesma concepção pode ser encontrada em diversos outros autores, como Paulo de Barros Carvalho⁶⁹ e Maria Ângela Padilha,⁷⁰ nos quais é possível verificar o entendimento de que circulação implica a transferência de titularidade de mercadoria como decorrência de um negócio jurídico em que se pretende a alteração jurídica de patrimônio.

Júlio Maria de Oliveira, acrescente-se, parece ter o entendimento de que as operações que ensejam a incidência do ICMS estão apenas relacionadas aos negócios jurídicos de compra e venda, ao afirmar que o negócio jurídico mercantil requer a existência de pessoas distintas, comprador e vendedor, para que ocorra a transferência de titularidade da mercadoria.⁷¹

José Souto Maior Borges⁷² leciona que circulação, por ser um efeito de uma operação, deve representar mutações na propriedade ou posse da mercadoria, não se resumindo na simples movimentação ou transporte de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Referido autor desenvolve esse raciocínio para concluir que a movimentação física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte representa simples transporte, alheio à tributação do ICM, já que os estabelecimentos não possuem personalidades jurídicas distintas, não há ato jurídico bilateral. Portanto, não há mudança de titularidade sobre as mercadorias.

Para Geraldo Ataliba,⁷³ parece haver uma certa diferença na concepção de circulação, apesar de ainda afirmar que circular significa mudar de titularidade. O significado de titularidade para o autor se relaciona com os atributos da propriedade de uma mercadoria, especialmente a possibilidade de dispor sobre a coisa, independentemente de se ser seu proprietário. Com isso, se o poder de dispor for um dos atributos transferidos, independentemente de se ser ou não o proprietário, haverá circulação. Portanto, para caracterização de uma circulação jurídica, o titular de direitos de dono, ao realizar uma

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

⁷⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 258–266.

⁷¹ OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS – Noções preliminares e algumas polêmicas, *in*: SANTI, Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio (orgs.). **Tributação das Empresas - Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 122.

⁷² BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971, p. 35–43.

⁷³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 111.

operação jurídica, transfere para a outra parte, total ou parcialmente, os direitos inerentes à propriedade, especialmente o direito de dispor da coisa.⁷⁴

Essa concepção, no entanto, deve ser lida como transferência da propriedade, na medida em que não é possível manter a titularidade do bem em uma pessoa e transferir apenas o direito de dispor, atributo que somente é conferido ao titular do direito de propriedade, conforme ensinamentos de Sílvio de Salvo Venosa.⁷⁵ O poder de dispor representa o atributo mais abrangente do direito de propriedade, incluindo-se o poder de uso e consumo, de alienar a qualquer título, como doar, vender, trocar, ou, ainda, o de oferecer a coisa em garantia, representando, este atributo, a essência da propriedade.⁷⁶

Isso porque o direito de propriedade é uno em si mesmo considerado, e é este direito que é transferido quando há mudança da titularidade, e não um ou outro atributo. É certo que a propriedade possui atributos de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa, havendo possibilidade de pessoa que não detém o direito de propriedade, possuir o direito de usar a coisa, como nos contratos de locação, gerando uma consequente restrição neste atributo para o titular do direito de propriedade, a implicar limitação à plenitude do exercício do direito de propriedade.⁷⁷

Neste sentido, é possível que o proprietário de um bem se encontre limitado em seu uso por haver um usufruto; ou pode lhe ser tolhido o direito de dispor da coisa por haver uma cláusula convencional de inalienabilidade; ou a limitação pode decorrer de disposição legal.⁷⁸ No entanto, o poder de dispor do bem é o único atributo do direito de propriedade que apenas o seu titular detém, mesmo que possa conter limitações.

Dito isto, entende-se como suficiente a demonstração de que grande parte da doutrina de direito tributário constrói o conceito de circulação com o significado de

⁷⁴ Código Civil. Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

⁷⁵ “A faculdade de dispor envolve o poder de consumir o bem, alterar-lhe sua substância, aliená-lo ou gravá-lo. É o poder mais abrangente, pois quem pode dispor da coisa dela também pode usar e gozar. Tal faculdade caracteriza efetivamente o direito de propriedade, pois o poder de usar e gozar pode ser atribuído a quem não seja proprietário. O poder de dispor somente o proprietário o possui.” VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direitos reais**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2018. v. 4, p. 188.

⁷⁶ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direitos reais**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 4, p. 75.

⁷⁷ Cf. GONÇALVES, Carlos Roberto Rios. **Direito civil brasileiro: direito das coisas**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. v. 5, p. 225–226; PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direitos reais**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 4, p. 72.

⁷⁸ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: direitos reais**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 4, p. 72.

“transmissão de titularidade”, resultante de uma operação (negócio jurídico) que tenha por objeto a mudança do direito patrimonial sobre uma mercadoria.

Por fim, para concluir os elementos da incidência tributária do ICMS, importa descrever o conceito de mercadoria para essa substancial doutrina. Na busca do conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS, costuma-se afirmar que o direito tributário é um direito de sobreposição, por se referir a termos devidamente conceituados por outros ramos do direito.⁷⁹

Parte relevante da doutrina⁸⁰ defende que a concepção de mercadoria é aquela juridicamente preexistente à Constituição de 1988, conforme definição dada pela lei de direito comercial e adotada pelo constituinte quando da demarcação da competência tributária para instituição do ICMS. Isso porque a mercadoria, tratada como categoria jurídica, só pode ser entendida como um bem objeto de mercancia, a partir do conceito dado pelo direito comercial.⁸¹

Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o que caracteriza um bem como mercadoria não é uma característica intrínseca ao objeto, mas sim a destinação mercantil que é dada ao bem móvel e corpóreo.⁸² Assim, nem todo bem será mercadoria, apenas aqueles destinados ao comércio, pois ingressaram no processo de circulação econômica.

Com este raciocínio, afirma-se que a incidência do ICMS será possível quando houver uma operação mercantil que resulte na transferência de titularidade de bem móvel corpóreo, objeto de atividade mercantil submetida ao regime jurídico comercial. Por isso, não apenas o termo “mercadoria” decorre do direito privado, mas também a “operação” e a

⁷⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 51–52.; No mesmo sentido, BRITO, Edvaldo. “Software”: ICMS, ISS ou imunidade tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 5, p. 19–28, fev. 1996, p. 24–25.

⁸⁰ Cf. DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Interpretação dos dispositivos constitucionais e os conceitos de Direito Privado: EC n. 33/2001 e a incidência do ICMS na importação, in: PISCITELLI, Tathiane (org.). **O Direito Tributário na Prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em Debate**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 343–344; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 52; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p. 16–20; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 108.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. Considerações sobre a hipótese de incidência do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. v. 138, p. 347–356, dez. 1979, p. 350.

⁸² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730. No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–69.

“circulação”, na medida em que, para a incidência do imposto, deve ser praticada uma operação mercantil.

Também Roque Antônio Carrazza⁸³ leciona que o termo “mercadoria” previsto na materialidade do ICMS tem o significado que lhe foi atribuído pelo direito comercial, que o entende como bem móvel corpóreo que se submete à mercancia. Para o autor, esta era a concepção jurídica de mercadoria assente no direito comercial, tomada pelo constituinte para a demarcação de competências tributárias que entrou em vigor na Constituição de 1988. Mercadoria, portanto, é bem móvel corpóreo que se destina à venda ou à revenda. Nota-se, nesse ponto, uma limitação da qualificação do bem como mercadoria aos contratos de compra e venda.

Para esse início de trabalho, foi necessária uma análise mais descritiva da doutrina para demonstrar o que se entende por “operações” relativas à “circulação” de “mercadorias”. O entendimento descrito até aqui é maciço e exposto por diversos outros autores, também importantes, mas os aqui referenciados representam bem o posicionamento. Entende-se como suficientemente demonstrada a concepção de que operação é negócio jurídico necessariamente entabulado entre pessoas distintas de que resulta uma circulação, não sendo possível considerar a mera transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Assim, circulação consiste na transferência da posse ou propriedade de uma mercadoria, assim entendida como bem móvel e corpóreo nos termos do direito comercial.

A mercadoria é objeto dessa operação, e se é assim qualificada por se tratar de bem produzido para vender ou adquirido para revender, há uma limitação do conceito de mercadoria aos contratos de compra e venda mercantil, operação que certamente representará sua transferência de titularidade.

A Constituição, na demarcação de competência tributária do ICMS, não conceitua mercadoria, ao menos não expressa e diretamente. Com isso, a doutrina conclui que o constituinte, ao utilizar o termo “mercadoria”, utilizou-se de um termo já existente e utilizado pelo direito privado, atuando o direito tributário como direito de sobreposição.⁸⁴

⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–51.

⁸⁴ Humberto Ávila afirma que o conceito de mercadoria foi indiretamente tratado pela Constituição, sendo possível perceber esta concepção ao conjugar as demais disposições constitucionais. ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária, *in*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 66–67.

Portanto, a concepção de mercadoria deve ser entendida sob as luzes do direito comercial, pois é esta preconcepção jurídica que foi adotada pelo constituinte na demarcação de competências impositivas. No direito comercial, afirma a doutrina, quando da promulgação da Constituição, mercadoria era conceituada como bem móvel e corpóreo objeto da atividade mercantil.

A análise da tributação do *software*-produto por ICMS depende da refutação desses conceitos de circulação e de mercadoria. Como o *software*-produto é bem incorpóreo, para essa corrente doutrinária não pode ser considerado mercadoria nos termos do direito comercial. Também afirma inexistir circulação, sendo impossível a incidência do ICMS nas operações envolvendo *software*, na medida em que na operação há apenas uma licença de uso, inexistindo a transmissão da titularidade do direito autoral.

Em síntese, não é possível a incidência de ICMS sobre a licença de uso de *software*, pois este negócio jurídico (licença de uso) representa uma operação que não provoca a mudança de propriedade do direito autoral. Assim, nessas operações não estariam presentes seus qualificadores “circulação” e “mercadoria”, já que não há transferência de titularidade, e o bem não pode ser considerado mercadoria por ser incorpóreo.

Essas afirmações serão tratadas no próximo tópico, também analítico e descritivo, a fim de demonstrar a sede do problema tratado nesta pesquisa: i) ausência de circulação, porque não há transmissão da propriedade do direito autoral; ii) bem incorpóreo não pode ser considerado mercadoria.

O que se quer argumentar é a necessidade de revisitar a matéria para fins de se identificar a possibilidade de existência de circulação de um bem que será objeto de consumo, em que pese incorpóreo, pois, para a caracterização de um bem como mercadoria basta sua destinação para atividade mercantil.

Analisando a natureza jurídica da propriedade intelectual, bem como dos produtos criados a partir desse direito, percebe-se que nas operações com mercadorias realmente não há transferência da propriedade intelectual, seja do direito de autor envolvido, seja da marca, seja da patente. No entanto, é preciso notar a existência de um produto disponibilizado ao mercado.

No capítulo 4 haverá uma análise da propriedade intelectual e do *software*-produto para fins de identificar se o direito autoral é que será considerado mercadoria ou o seu produto, isto é, uma unidade produzida a partir dessa propriedade, como a cópia de um livro, de um *software*, de um filme etc. Nota-se, ainda, que a Lei de Direitos Autorais

prevê a necessidade de expressa autorização do titular dos direitos de autor para a utilização de tais produtos.⁸⁵

É preciso identificar, com isso, se circulação envolve a transferência de titularidade, ou se pelo fato de o ICMS representar uma denominação jurídica de um imposto sobre o consumo e não cumulativo, o termo “circulação” deve ser entendido como qualquer ato jurídico, voluntário, mesmo que material, que provoque o impulso da mercadoria para o consumo, isto é, para a fruição do usuário final, independentemente do título jurídico, já que a tributação plurifásica deve ser neutra perante a carga tributária, devendo repercutir na última etapa, relacionada ao consumo.

Ainda, no capítulo 5 haverá a investigação sobre se o conceito de mercadoria exige que um de seus elementos necessários e suficientes seja a característica de o bem ser corpóreo. Se o direito comercial não exigir como requisito a presença deste elemento para que um bem seja considerado mercadoria, o argumento pela impossibilidade da caracterização do *software*-produto como mercadoria restará afastado.

No próximo tópico, portanto, haverá uma descrição do pensamento da doutrina do direito tributário acerca da ausência de circulação nas licenças de uso de *software*, bem como a impossibilidade de se considerar um bem incorpóreo como mercadoria.

2.2. ICMS – circulação, mercadorias e o *software*

A discussão sobre a incidência tributária em operações envolvendo *software*, inicialmente, esteve pautada na diferenciação de suas modalidades: se desenvolvido para atender uma demanda específica de um usuário, denominado, assim, “*software por encomenda*” (ou personalizado); ou se para atender o mercado de maneira geral, designado, então, “*software de prateleira*”. Esse foi o núcleo de diversas divergências e disputas nos tribunais pátrios.⁸⁶

Essa discussão, entretanto, no que diz respeito ao *software* de prateleira, sempre esteve vinculada à noção de que *software* é propriedade intelectual, não sendo possível a incidência do ICMS por ser objeto de licença de uso, salvo na presença de um *corpus*

⁸⁵ Art. 9º da Lei n. 9.609/1998 para os direitos sobre *software* e art. 29 da Lei n. 9.610/1998 para os direitos de autor em geral.

⁸⁶ Ver REsp 123.022/RS; AgRg Agravo REsp 79.386-RS; TJSP Apelação n. 0051007-52.2012.8.26.0053.

mechanicum utilizado para a distribuição comercial desse programa de computador, sobre o qual seria possível a incidência do imposto.⁸⁷

Neste contexto, Edvaldo Brito⁸⁸ disserta que o desenvolvimento do *software* é uma atividade intelectual, consistindo em obrigação de fazer, mas o *software* padronizado, distribuído em suporte físico, deve ser enquadrado como mercadoria pela ótica do direito tributário, representando uma obrigação de dar. Apesar desse raciocínio, conclui ao final pela imunidade tributária em razão de o *software* representar uma exposição de ideias, devendo receber o tratamento de obras literárias.

Saliente-se que o *software* de prateleira recebe essa denominação porque é colocado “nas prateleiras das lojas”, como qualquer outra mercadoria. Assim, destina-se ao atendimento não de determinadas necessidades de um usuário específico, por encomenda, mas sim da demanda de um mercado consumidor, sendo disponibilizado de forma padronizada. Por isso, é também denominado de “*software*-produto”.

O *software*-produto, assim como qualquer obra da criação humana, por ser expressão intelectual, necessita de um meio, físico ou não, para sua distribuição. Tradicionalmente, era colocado nas prateleiras de lojas em caixas, e o suporte físico informático utilizado para essa distribuição consistia em disquete ou mídia ótica, como o CD ou o DVD. Durante muito tempo, havia a advertência na embalagem indicando que a retirada do lacre implicaria a adesão aos termos da licença de uso, já impressa na embalagem, denominada de licença *Shrinkwrap*.⁸⁹ No entanto, geralmente, a licença de uso é apresentada ao usuário no momento da instalação do programa, sendo possível prosseguir apenas com a concordância aos termos do contrato.

Com isso, consolidou-se o entendimento pela necessidade de haver uma mídia física para que fosse considerada mercadoria, ou seja, nas palavras do ministro Sepúlveda Pertence, era necessário um *corpus mechanicum* da criação intelectual,⁹⁰ pois, como a licença de uso de programa de computador é bem incorpóreo, não seria mercadoria, impossibilitando a incidência do ICMS.

Entretanto, independentemente de sua distribuição em suporte físico, o *software* com ele não se confunde. O *software* não é a mídia física, e não se confunde com o

⁸⁷ STF, RE n. 176.626/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998.

⁸⁸ BRITO, Edvaldo. “Software”: ICMS, ISS ou imunidade tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 5, p. 19–28, fev. 1996, p. 19–28.

⁸⁹ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2017.

⁹⁰ STF, RE n. 176.626/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998.

equipamento (*hardware*) ao qual esse programa de computador pretende dar uma funcionalidade específica. Assim, distribuído em suporte físico ou não, o *software* é, em essência, um bem incorpóreo, sendo esses elementos físicos meros acessórios, como o papel para o livro.⁹¹

A partir da constatação de que o *software*-produto⁹² é um bem incorpóreo, que independe do meio físico utilizado para sua distribuição, autores como Clélio Chiesa⁹³ afirmam que nas operações envolvendo *software*, mesmo na presença de suporte físico, há apenas a transferência do direito de uso ao usuário, não sendo transmitida a propriedade do direito intelectual atrelada ao programa de computador.

Com esse raciocínio, a doutrina⁹⁴ defende a impossibilidade de incidência do ICMS por não haver operação relativa à circulação de mercadoria. Isso porque a licença de uso é uma transação que apenas confere ao consumidor o direito de uso, permanecendo a titularidade do direito autoral do *software* com seu autor.⁹⁵

Além da inexistência de transferência de titularidade do direito autoral do *software*-produto, também há o argumento de que esse bem não pode ser objeto de operação mercantil, porque não pode ser juridicamente considerado mercadoria, uma vez que se trata de um bem incorpóreo, derivado de um conjunto de código organizado para conferir uma funcionalidade ao computador, não possuindo existência física, por mais que distribuídos em suportes físico, como os CDs e disquetes.⁹⁶

O STF no julgamento do RE n. 176.626/SP, seguido pelo STJ,⁹⁷ afirmou que a caracterização da mercadoria depende de corpo físico, firmando o entendimento de que a

⁹¹ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1851.

⁹² Estas investigações sobre o *software* e seu tratamento jurídico serão realizadas no capítulo 4.

⁹³ Clélio Chiesa, a nosso ver equivocadamente, afirma haver licença de uso também no *software* desenvolvido por encomenda. CHIESA, Clélio. A Tributação da comercialização de programas de computador: Incidência do ICMS, ISS ou fato atípico. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**. n. 09, p. 37–51, 2003, p. 48.

⁹⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 193–198; CHIESA, Clélio. A Tributação da comercialização de programas de computador: Incidência do ICMS, ISS ou fato atípico. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**. n. 09, p. 37–51, 2003, p. 48; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p. 18–19; HENRIQUES, Guilherme de Almeida. Tributação do software no Brasil: ICMS, ISSQN, COFINS, IR e CIDE. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 61, p. 157–169, fev. 2013, p. 160.

⁹⁵ Cf. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 344–345; JESUS, Mariana Cavalcanti de; ROCHA, Sergio André. A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de software. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 95, p. 47–74, out. 2018, p. 55–56.

⁹⁶ Cf. CHIESA, Clélio. A Tributação da comercialização de programas de computador: Incidência do ICMS, ISS ou fato atípico. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**. n. 09, p. 37–51, 2003, p. 48.

⁹⁷ STJ. REsp 1.070.404/SP

presença do suporte físico ensejaria a incidência do ICMS, concepção que pode gerar a impressão de ter sido seguida pelos próprios estados. A título de exemplo, até o ano de 2015 vigorou no estado de São Paulo o Decreto n. 51.619/2007, com a determinação de que a base de cálculo do ICMS nas transações de *software* tinha como referência o valor do suporte físico.⁹⁸

Ressalte-se que o Decreto n. 51.619/2007 definia que a base de cálculo do referido imposto tinha como referência o valor do suporte informático do programa de computador. Exceto no caso de jogos eletrônicos, inclusive educativos, quando a base de cálculo era o valor da operação, a base de cálculo para os programas de computador em geral era o dobro do valor da mídia física utilizada para a distribuição do produto, que poderia ser um CD, DVD etc.

Por sua vez, diante da ausência de uma mídia física para distribuição do programa de computador, transferindo-se eletronicamente os dados, restaria ausente qualquer elemento físico de corporificação do bem, aumentando ainda mais a divergência quanto à caracterização do *software* como mercadoria. Cabe alertar que referido decreto foi revogado pelo Decreto n. 61.522/2015, e, com isso, a base de cálculo passou a ser o valor da operação.

Com a difusão da internet com velocidade em banda larga, a distribuição do *software*-produto passou a não depender tanto de suporte físico para entregar ao usuário um aplicativo para sua instalação, podendo ser distribuído por transferência eletrônica de dados, o *download*, intensificando ainda mais os debates sobre a incidência do ICMS nessas operações.⁹⁹

Por ser agora totalmente incorpóreo, isto é, diante da inexistência de um suporte físico para sua distribuição (apesar de o *software* ser sempre um bem incorpóreo), o mesmo *software* enquadrado como de prateleira, produzido para atender o mercado consumidor em geral, não poderia ser mercadoria porque não há um *corpus mechanicum*.

⁹⁸ Também em relação ao imposto de importação a base de cálculo do imposto ainda é o valor do suporte físico desde que destacado nos documentos (Portaria MF n. 181/89);

⁹⁹ Cf. MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67–137; BRIGAGÃO, Gustavo. A incidência do ICMS sobre o Download de Softwares, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (orgs.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 605–624.

José Eduardo Soares de Melo afirma que o *software* transferido por *download*, por ser um bem digital, não pode ser caracterizado como mercadoria, pois não preenche as características de mercadoria exigidas pela Constituição e pela lei. Ademais, por ser um produto intelectual, o *software* não será objeto de operações mercantis, mas sim de cessão de direitos.¹⁰⁰

E bens incorpóreos não são mercadorias porque a noção corrente de mercadoria disposta pela doutrina do direito tributário¹⁰¹, finca suas bases na premissa de que o conceito constitucional de mercadoria é o correspondente ao conceito previsto no Código Comercial de 1850, especificamente no artigo 191, que tratava mercadorias como bens móveis e corpóreos, objetos de operações mercantis.

Portanto, segundo a doutrina, argumenta-se pela impossibilidade de incidência do ICMS sobre licença de uso de *software*-produto em razão de duas premissas: i) inexistência de operação mercantil e de circulação, já que sob o manto de uma licença de uso não há transferência da propriedade do direito autoral do *software* ao adquirente-licenciado; ii) inexistência de mercadoria, na medida em que o *software* é um bem incorpóreo, conforme pensamento doutrinário também exposto no tópico anterior, independentemente de haver suporte físico para a sua distribuição.

Roque Carrazza possui esse mesmo entendimento e representa exatamente o ponto que se pretende questionar nesta pesquisa. Por bem ilustrar um entendimento sedimentado na doutrina, pede-se *venia* para transcrever um pequeno trecho:¹⁰²

É importante também deixar patenteado que **a licença de uso não translada a titularidade jurídica da propriedade intelectual, vale dizer, dos direitos de autor do software**. Insistimos em que o licenciado (ou o sublicenciado) não adquire a propriedade do software, mas apenas o direito de vir a utilizá-lo.

O autor do software (licenciador) detém o direito de dele “utilizar, fruir e dispor” (art. 28 da Lei 9.610/1998). Já, o licenciado apenas se credencia a usar este bem imaterial quando autorizado, prévia e expressamente, pelo autor (cf. art. 29 da Lei 9.610/1998). Há, *in caso*, simples cessão do direito de uso; não da propriedade do bem.

¹⁰⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p. 18–19.

¹⁰¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 193–198; CARPINETTI, Ana Carolina; AGUIAR, Caroline Pires de. A não incidência do ICMS em operações de transferência eletrônica de bens digitais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. n. 133, p. 87–103, abr. 2017; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p. 16–20; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 108.

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 193.

Em suma, o **objeto da operação jurídica praticada com o software não é a venda nem deste bem imaterial nem do suporte físico**, mas o licenciamento dos direitos de autor inerentes ao programa de computador. (grifos acrescentados)

Percebe-se que há uma vinculação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias ao contrato de compra e venda, ao afirmar que a operação jurídica praticada com o *software* não tem como objeto a sua venda, nem do suporte físico nem do direito de propriedade intelectual, mas sim licença de uso dos direitos de autor relacionados ao *software*, o que leva Roque Carrazza concluir pela inexistência de circulação, por não haver mudança de titularidade dos direitos de autor.

Portanto, é necessário analisar a possibilidade de considerar dois bens jurídicos distintos e delimitados: a) a propriedade intelectual – direitos de autor sobre o *software*, bem infungível; b) uma unidade produzida a partir desse direito autoral – produto que pode ser considerado mercadoria e um bem fungível, que será o objeto de licença de uso para proteger o item “a”, qual seja, a propriedade intelectual, ao mesmo tempo que proporciona a circulação da mercadoria.

Alguns autores,¹⁰³ admitem a possibilidade de evolução do conceito de mercadoria para fins de que sejam incluídos os bens incorpóreos, desde que tenham a destinação mercantil, no entanto, entendem pela impossibilidade de incidência do ICMS, já que na operação há apenas uma licença de uso do software, inexistindo, portanto, circulação de mercadorias na medida em que não há transferência de titularidade dos direitos de autor.

Nesta linha, sustenta a doutrina que nos contratos de licença de uso de *software* há apenas permissão ao consumidor para usar o programa, sem transferência de propriedade do direito autoral, requisito necessário para a incidência do ICMS, como reconhecido pelos tribunais superiores.¹⁰⁴

Para a incidência do ICMS, a circulação deve ser decorrente de uma operação jurídica capaz de transmitir a propriedade do direito autoral. Com isso, mesmo que se entenda pela possibilidade de bem incorpóreo ser tratado como mercadoria, o contrato de

¹⁰³ Cf. AMARAL, Thiago Abaitar Lopes. **O ICMS e a tributação do download de softwares no estado de São Paulo**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 115–117.

¹⁰⁴ Cf. ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 15–19.

licença de uso não representa venda de mercadoria, mas apenas permite seu uso, sem transferir a propriedade intelectual.¹⁰⁵

Daí a razão de se buscar distinguir a propriedade intelectual (que não é objeto do negócio e não é transferida com a licença de uso) do produto produzido a partir desse direito autoral, criando-se uma unidade distribuída no mercado, qualificada como mercadoria.

Ainda, dentro dessa concepção de circulação como transferência de titularidade, há o argumento de que a licença de uso não confere ao consumidor o direito de dispor. Assim, quem compra um *software*-produto não tem o direito de revendê-lo quando bem entender, como o faz com qualquer mercadoria que, após o seu consumo, pretende repassar, ou mesmo modificar, quando faz adaptações para o uso, justamente por faltar o principal dos atributos do direito de propriedade – a disponibilidade.¹⁰⁶

No entanto, para não se perder de vista e para fixar os pontos a se debater no trabalho, esse pensamento merece algumas ponderações iniciais, com o devido aprofundamento nos capítulos 4, 5 e 6.

Primeira ponderação: existe a possibilidade de o usuário dispor de sua unidade licenciada por meio de uma alienação, por exemplo, mas apenas nos termos dispostos na licença de uso, geralmente exigindo que este usuário se desfaça de quaisquer cópias que detenha, como o arquivo digital, a mídia original, a cópia de *backup* e a cópia instalada em seu equipamento.¹⁰⁷

Isso porque o titular do direito de propriedade intelectual não pode proibir e intervir sobre o que o usuário fará com a cópia adquirida. Seria como se um escritor, como Machado de Assis, proibisse que um leitor que adquirisse uma cópia de seu livro pudesse dispor sobre ele, ou seja, emprestá-lo, doá-lo ou mesmo vendê-lo. O que deve ser

¹⁰⁵ Cf. PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 39–40; ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 22.

¹⁰⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 111–113; AMARAL, Thiago Abaitar Lopes. **O ICMS e a tributação do download de softwares no estado de São Paulo**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 27; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 43–58.

¹⁰⁷ Como exemplo: **Licença de uso do Microsoft Office 2007**, disponível em: <[http://download.microsoft.com/Documents/UseTerms/Office_2007%20Professional%20Plus_Portuguese%20\(Brazil\)_bdb97501-2a38-412c-a380-2f1954dbcc83.pdf](http://download.microsoft.com/Documents/UseTerms/Office_2007%20Professional%20Plus_Portuguese%20(Brazil)_bdb97501-2a38-412c-a380-2f1954dbcc83.pdf)>, acesso em: 17 out. 2017.

respeitado é o direito do autor, sendo vedada a cópia, replicação, com a consequente distribuição no mercado (pirataria).

Para Denis Borges Barbosa, se o titular do direito de propriedade intelectual proibisse o titular de uma cópia de dispor desse bem, estaria cometendo abuso do seu direito de propriedade intelectual. Assim, após distribuir uma cópia no mercado, as sucessivas operações com esse bem são regidas pelo direito comum, e o usuário pode dispor dessa cópia, tal como ocorre com livro em papel, CD de música ou DVD de filme, desde que respeite a exceção do direito de distribuição para não se tornar um distribuidor do produto. Essa vedação não existe apenas para o *software*-produto, mas para todos os bens protegidos pelos direitos autorais, e inclusive se encontra prevista no artigo 29, VI da Lei n. 9.610/1998, obrigando o usuário a se desfazer de qualquer outra cópia que tenha em seu poder, inclusive a cópia *backup*.¹⁰⁸

Segunda ponderação: a despeito de não ser comum, a Lei n. 9.609/1998 não veda e não trata como ofensa à propriedade intelectual modificações ou adaptações realizadas no *software*-produto pelo usuário licenciado para proveito próprio, desenvolvendo adaptações e melhoramentos para integração aos seus sistemas de tecnologias.¹⁰⁹ Pode haver, inclusive, cláusula expressa no contrato de licença de uso para o fornecimento do código-fonte ao usuário exclusivamente para esse fim, acompanhada de uma cláusula de sigilo e não distribuição.¹¹⁰

Terceira ponderação: para a incidência do ICMS, não se exige que o consumidor da mercadoria possa dela dispor ou revendê-la no futuro. A incidência não é condicionada a esse evento futuro. Assim, basta que o fornecedor (e não o consumidor) pratique operação mercantil, concedendo ao bem a finalidade de ser objeto de circulação com especulação econômica, sendo irrelevante a destinação conferida pelo consumidor.

A qualificação de um bem como mercadoria é constatada no momento da operação, por aquele que está fornecendo o produto, sendo irrelevante a destinação que o consumidor lhe dê. Assim, ser ou não ser mercadoria não decorre de um atributo intrínseco do bem, mas sim da destinação que se lhe confere. Com isso, toda mercadoria é um bem, mas nem

¹⁰⁸ BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1960.

¹⁰⁹ Artigo 6º, IV da Lei n. 9.609/1998: “Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador: (...) IV - a integração de um programa, mantendo-se suas características essenciais, a um sistema aplicativo ou operacional, tecnicamente indispensável às necessidades do usuário, desde que para o uso exclusivo de quem a promoveu.”

¹¹⁰ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011.

todo bem é uma mercadoria, qualificando-se como tal se, no momento da operação, o destino que for conferido ao bem é ser um objeto de mercancia, isto é, ser objeto de especulação no mercado.¹¹¹

Quarta ponderação: as limitações sobre a disponibilidade de mercadorias que são impostas ao consumidor não são características exclusivas dos *softwares*-produto, pois há diversas outras mercadorias em que a própria lei estabelece restrições ao poder de dispor do consumidor, como nos casos de medicamentos,¹¹² equipamentos explosivos, armas de fogo e munições.¹¹³ Desta forma, quem adquire um medicamento na drogaria não pode revendê-lo se perder o interesse pelo produto. O mesmo para armas de fogo, já que é preciso ter uma autorização especial para tanto.¹¹⁴

Enfim, como visto, a doutrina expõe o entendimento de que as operações envolvendo *software* por transferência eletrônica de dados não estão sujeitas ao ICMS, primeiro porque, por ser adquirido por *download*, o *software* não pode ser entendido como mercadoria, pela falta do aspecto corpóreo; segundo porque nestas operações com bens digitais também não há circulação, na medida em que inexistente transferência da titularidade do direito de autor do *software*, mas tão somente a celebração de um contrato de licença de uso para permitir apenas a utilização.

Exposta essa visão doutrinária, manifestada por uma dose expressiva de autores, cabe ainda destacar outro posicionamento doutrinário. Ainda que seja diferente em seus fundamentos, a conclusão é por afastar a incidência do ICMS diante do aspecto incorpóreo do *software*. Trata-se da concepção econômica no sentido de que as mercadorias se referem aos bens materiais, encaixando-se os bens imateriais na concepção de serviços.

2.2.1. A dicotomia entre bens (materiais) e serviços (imateriais)

Autores como Bernardo Ribeiro de Moraes¹¹⁵ e Alberto Macedo¹¹⁶, sustentam que a demarcação de competências tributárias para a tributação por ISS e ICMS decorre da

¹¹¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 216.

¹¹² Lei n. 5.991/1973, art. 5º.

¹¹³ Lei n. 10.826/2003, art. 4º.

¹¹⁴ Constituição da República. Art. 21. Compete à União: VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico;

¹¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 54-55.

incorporação de conceitos formulados pela Ciência Econômica, estampada na dicotomia de que as mercadorias são os bens materiais, e tudo o que não for material é serviço, sujeito, portanto, ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Bernardo Ribeiro de Moraes, ao analisar a Emenda Constitucional n. 18/1965, comenta que a premissa da reforma para a instituição de um novo sistema tributário foi evitar a discriminação de competências dos impostos por denominações jurídicas, buscando realizar as repartições impositivas por critérios econômicos, por títulos genéricos, que denotam os fatos econômicos sujeitos à tributação para conferir maior flexibilidade ao sistema tributário.¹¹⁷

Com isso, o sistema tributário implementado pela Emenda n. 18/1965 classificou os impostos sobre a circulação de riquezas como impostos sobre a produção e a circulação,¹¹⁸ critério inspirado em classificação da microeconomia, destacando a dicotomia dos impostos sobre vendas em: imposto sobre a venda de bens materiais aos estados, na figura da tributação sobre a circulação de mercadorias; imposto sobre vendas de bens imateriais aos municípios, na figura do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza. Nota-se, ainda, um argumento de que serviços têm um caráter residual, pois o que for material deve ser tributado pelo ICM, e tudo que não for material – portanto, imaterial – deve ser tributado pelo ISS.¹¹⁹

Dentro dessa classificação econômica posta pela Constituição e pelo CTN, mesmo argumentando que a produção envolve o desenvolvimento tanto de produtos materiais quanto de bens imateriais, o autor enquadra o ISS como um imposto sobre a circulação e descarta sua caracterização como um imposto sobre a produção.

A justificativa para essa classificação decorre da conclusão de que o ISS é um imposto sobre trocas de serviços, portanto, sobre a venda de serviços, tanto que sua base de cálculo é o preço. Portanto, o imposto incide sobre a circulação de bens imateriais, representando um complemento do ICM. Afirma, por fim, que o imposto estadual não busca gravar o consumo, mas sim a circulação de bens materiais, enquanto o ISS grava a

¹¹⁶ MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 25.

¹¹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 52–71.

¹¹⁸ O autor afirma que não há na nova demarcação de competências um imposto sobre o consumo.

¹¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 52–55.

circulação de bens imateriais. Nota-se, porém, que tanto os bens materiais quanto os imateriais, representam a criação de utilidades econômicas.¹²⁰

Podem ser realizadas algumas críticas ao pensamento do autor. O assunto será mais bem tratado no tópico 5.1, mas neste momento cabe apenas lembrar que o ICM, sob o aspecto econômico, é um imposto que busca gravar a renda do contribuinte quando é consumida. Também no aspecto jurídico, por sua estrutura constitucional, o ICM é um imposto sobre o consumo, tendo em vista a seletividade e não cumulatividade, com a necessária repercussão do ônus econômico do imposto no consumo, para garantir que o único onerado seja o consumidor final, e não o empresário.¹²¹

Portanto, tanto do ponto de vista econômico quanto do ponto de vista jurídico, o ICM é um tributo sobre o consumo. Ainda, “circulação” foi termo utilizado para juridicamente representar a tributação sobre o consumo, gravando o percurso econômico da mercadoria desde sua fonte de produção até o consumidor final, em sucessivas trocas até atingir esse objetivo.

Para tanto, o imposto não incide sobre a circulação, mas sobre operações que provocam a circulação de um objeto qualificado como mercadoria. As operações podem ser diversas, como doações, dação em pagamento, permuta e a própria compra e venda. Portanto, o ICM não pode ser tratado como um imposto sobre vendas, muito menos de bens materiais somente.¹²²

Outrossim, o ISS tem como incidência os serviços, mais especificamente a prestação de serviços, pois esta foi a ação definida na Lei Complementar n. 116/2003.¹²³ Serviço é imaterial porque consiste em uma atividade desenvolvida para criar uma utilidade, um benefício, ao tomador do serviço. Finalizado o serviço, é fruído o benefício, podendo ou não haver um resultado corpóreo, mas não há a criação algo estocável e que se

¹²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 76–81.

¹²¹ Cf. ÁVILA, Humberto. ICMS como imposto sobre o consumo. Inocorrência da prestação onerosa de serviço de comunicação no caso de inadimplemento do consumidor. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 186, p. 110–125, mar. 2011, p. 112–119.

¹²² Será analisada a imaterialidade das mercadorias no tópico 5.2. A mercadoria, o direito comercial e o direito tributário

¹²³ Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

disponibilize para o consumo indistinto de pessoas indeterminadas, sendo possível sua prestação em relação continuada.¹²⁴

Com isso, seguindo a classificação da Constituição, premissa dos argumentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, o ISS é classificado como um imposto sobre a produção, e não sobre a circulação, pois não se trata de venda de bens imateriais, mas de desenvolvimento de uma utilidade, de produção de algo, no bojo de uma atividade econômica, demandada pelo contratante do serviço. O próprio autor¹²⁵ havia argumentado que produzir é criar ou aumentar as utilidades econômicas para satisfação dos interesses humanos, seja uma mercadoria, seja um serviço.

Em argumento um pouco distinto, Alberto Macedo¹²⁶ sustenta que a Constituição adotou critério desenvolvido pela Ciência Econômica ao demarcar as competências do ICM e do ISS e estabelecer as fronteiras entre os dois impostos. Para a economia, afirma haver um conceito desenvolvido e bem definido há muito tempo baseado no critério da tangibilidade, no sentido de que o termo “bens” estaria relacionado com os bens materiais, e, residualmente, tudo o que não fosse material estaria associado ao termo “serviços”, pautando-se em economistas que tratam do serviço como atividade produtiva, representando um bem imaterial.

Neste diapasão, o autor argumenta que serviços são bens econômicos que não representam bens tangíveis, estocáveis, ao contrário das mercadorias, as quais, além de estocáveis, são produzidas para qualquer consumidor interessado, sem atender a um cliente específico. Por possuir característica residual, serviço seria tudo o que não fosse bem material.¹²⁷

Citando alguns autores da economia, entende que a economia havia estabelecido a dicotomia entre bens materiais (mercadorias) e bens imateriais (serviços), pois, pelo que se observa, os produtos são o resultado de uma atividade, tratados como mercadorias,

¹²⁴ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 79; MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 24.

¹²⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 76–77.

¹²⁶ MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 12–25.

¹²⁷ MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 17.

necessariamente materiais. Por outro lado, quando se observa a própria atividade desenvolvida, e não a coisa resultado dessa atividade, os economistas a tratam como serviço, ou um produto imaterial.¹²⁸

Segundo esse entendimento, ressalte-se, toda vez que um dispositivo legal utiliza a expressão “bens e serviços”, representa a incorporação desse conceito econômico para o mundo jurídico. Assim, a Constituição Federal teria incorporado essa concepção econômica ao prever, em diversas passagens, esta dicotomia entre “bens e serviços”.¹²⁹ O direito privado, tanto no direito comercial, pautado nos atos de comércio, quanto em leis esparsas, também adotou a dicotomia entre bens e serviços, sempre denotando o significado de que “bens” são bens materiais, e “serviços” são bens imateriais.

Ainda segundo o autor, essa adoção de conceito econômico expressa na tangibilidade das mercadorias aparece também, atualmente, no direito empresarial disciplinado pelo Código Civil de 2002, ao definir empresário como aquele que exerce atividade econômica organizada para a produção ou circulação de “bens e serviços”. Mais uma vez, Alberto Macedo afirma que o legislador utiliza a expressão “bens e serviços”, demonstrando que o direito privado confirma a dicotomia entre bens (bens materiais) e serviços (bens imateriais), que abrange toda a atividade econômica de produção e circulação de riquezas, não havendo uma terceira modalidade.¹³⁰

A despeito de a fundamentação ser distinta da descrita no tópico 2.2 acima, pode-se afirmar que a conclusão é a mesma, tendo em vista o argumento de que a Constituição distribuiu a competência tributária entre estados e municípios tendo por critério a tributação das mercadorias (bens corpóreos) aos estados, e dos serviços (bens incorpóreos) aos municípios, dicotomia reconhecida pelo direito comercial. Com isso, diante da imaterialidade do *software*, não pode haver incidência do ICMS. Por exclusão, o imposto a

¹²⁸ MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 15–23. Ver também nota de rodapé n. 34 na página 16 da mesma publicação.

¹²⁹ Cf. art. 152; art. 155, § 2º, VII; art. 173, § 1º todos da Constituição

¹³⁰ MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 82–93.

incidir só pode ser o ISS, pois o serviço deve ser entendido como utilidade entregue ao tomador.¹³¹

Com isso, Alberto Macedo argumenta que *software*, por ser direito intelectual, é sempre incorpóreo. A licença de uso é sempre um serviço sujeito ao ISS, sendo irrelevante estar ou não em suporte físico, pois seu suporte é mero transporte do *software*. Ainda, realiza críticas e trata como equivocado o critério criado pelo STF na divisão entre *software* de prateleira e *software* por encomenda no RE n. 176.626/SP. As mercadorias, portanto, são sempre bens materiais. Permitir uma suposta evolução desse conceito constitucional, inspirado no direito comercial, o qual já havia conceituado há mais de um século que mercadoria é bem material, para então incluir no conceito de mercadoria os bens imateriais, representa uma involução do conceito constitucional de serviços. A evolução de um conceito não pode significar a involução de outro que lhe faz fronteira, pois serviços são bens imateriais, e essa involução contraria os critérios constitucionais para demarcação de competência.¹³²

Ademais, conforme o autor, o *software* é comercializado por licença de uso, permanecendo a propriedade do direito de autor na esfera patrimonial do seu criador. A licença apenas autoriza o uso, não é compra e venda e não realiza impactos na titularidade do direito autoral. Por isso, não pode haver a incidência do ICM, diante da constatação de que o *software* não é objeto de compra e venda, não se transferindo a propriedade ao licenciado, requisito essencial para a caracterização de um bem como mercadoria.¹³³

Assim, a incidência do ICM demanda um ato de alienação, com transmissão da propriedade, e sempre requer a compra e venda de mercadoria, denotando sua destinação de ser posta em comércio (aspecto extrínseco), além de necessariamente ser bem material

¹³¹ MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 50.

¹³² MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67–137.

¹³³ MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 71–72.

(aspecto intrínseco), conforme conceito de direito comercial, cujo critério da tangibilidade do bem negociado era essencial para a caracterização dos atos de comércio.¹³⁴

Os argumentos podem ser contraditados em alguns pontos que serão postos nos próximos capítulos. Dentre eles, a hipótese de incidência do ICMS não está restrita aos contratos de compra e venda, muito menos de venda da propriedade intelectual. A mercadoria objeto de circulação não é o direito autoral, mas sim seu produto.

Ainda, a própria dicotomia existente na economia (e trazida para o direito), no sentido de que bens seriam apenas os materiais e os serviços se referem aos bens imateriais, como o *software*, não se mostra compatível com o ordenamento jurídico. Os autores da economia utilizados como referência não ilustram referida dicotomia, pois, na verdade, tratam como imaterial o trabalho, observando a própria atividade desenvolvida pelo prestador do serviço, e não a coisa resultado dessa atividade. Mercadoria, esta, sim, é a coisa resultado de uma atividade, mas serviço é a própria atividade, a produção de algo. A atividade é imaterial, a coisa resultado dessa atividade pode ser material ou imaterial. Assim, o argumento não é suficiente para afirmar que mercadorias são bens os corpóreos e que serviço é bem imaterial, pois denota uma confusão entre a atividade e seu resultado.

Ademais, juridicamente, as coisas representam tudo que pode ser objeto de relação jurídica. As coisas, para o direito privado, comportam como espécies os bens imóveis e os bens móveis, os bens materiais e os bens imateriais, inclusive direitos e propriedade intelectual. O próprio direito comercial admitia em vários de seus dispositivos, como no artigo 191 do Código de 1850, as coisas imateriais como objeto de contratos de compra e venda mercantil, não encontrando essa dicotomia entre mercadorias como bens materiais e serviços como bens imateriais.

Ainda, segundo o artigo 54 do Código Civil de 1916, as coisas são materiais, apresentando um aspecto físico que pode ser visto ou tocado, ou são imateriais, quando apreendidas pelo intelecto, como os direitos, a exemplo dos títulos de crédito e ações de sociedade anônima. As coisas, materiais ou imateriais, são tratadas como bens se

¹³⁴ MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 77–82.

“apreciadas sob o ponto de vista da utilidade econômica que podem prestar ao homem”, e passam a constituir objeto da indústria mercantil diante da presença de valor de troca.¹³⁵

Não há, portanto, indícios de que o legislador ou o constituinte, ao utilizar o termo “bens”, estaria se referindo ou, melhor, restringindo-se aos bens materiais.

Em síntese, conforme visão doutrinária ilustrada neste capítulo, não incide o ICMS sobre operações com *software*-produto fundadas em contratos de licença de uso por faltarem os qualificadores “circulação”, já que não se transfere a propriedade do direito autoral,¹³⁶ e “mercadoria”, por não se tratar de um bem corpóreo¹³⁷ Há, portanto, dois argumentos básicos: i) ausência de circulação diante da inexistência da transferência do direito autoral do *software*; ii) ausência de mercadoria, pois esta deve ser necessariamente corpórea.

Por oportuno, necessário pontuar que, sob esse argumento de a mercadoria ser corpórea, não poderia haver tributação por ICMS nem mesmo em relação ao *software* comercializado em mídia física, disponibilizado nas prateleiras das livrarias. Isso porque o *software* em si é incorpóreo, é um conjunto de dados em linguagem de programação organizados e compilados, contido em um suporte físico (CD-ROM, computador, *smartphone*, *tablet* etc.).¹³⁸

Contudo, veremos adiante que o suporte físico que se adquire nas prateleiras contém arquivos para instalação do produto, e não o *software* propriamente dito. O que se distribui é um código-objeto, compilado em linguagem de máquina para executar a rotina de instalação.¹³⁹ Este suporte físico, portanto, é apenas um veículo para distribuição desse código-objeto e possibilita a instalação do *software*-produto no equipamento do usuário.

Para instalação desse *software* na máquina, há a execução de uma série de rotinas e comandos pela máquina sob a ordem de uma linguagem de programação, alocando arquivos, bibliotecas, informações no registro do sistema operacional etc., e, após toda essa execução, será revelado o *software* adquirido, apto a ser utilizado e a prestar a função

¹³⁵ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 05–06.

¹³⁶ JESUS, Mariana Cavalcanti de; ROCHA, Sergio André. A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de software. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 95, p. 47–74, out. 2018; PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. n. 1, p. 195–216, ago. 2016.

¹³⁷ No mesmo sentido, OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Tributação do software pelo ICMS (mercadoria, serviço ou cessão de direitos)**, disponível em: <https://jota.info/artigos/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos-22122015#_ftnref4>, acesso em: 1 jun. 2017.

¹³⁸ Art. 1º da Lei n. 9.609/1998.

¹³⁹ Ver capítulo 4.

desejada pelo usuário. Em outras palavras, ao fim do procedimento de instalação estará disponível o *software*, este sim o objeto de negociação entre fornecedor e consumidor.

Ainda, o entendimento de que, diante da existência da licença de uso do *software* não há circulação pelo fato de não haver mudança de titularidade da propriedade intelectual reside numa concepção específica acerca da circulação, conforme exposto neste primeiro capítulo. A transferência de titularidade implica, por consequência lógica, o poder dispor sobre o bem, passando este atributo da propriedade – a disponibilidade –, para a esfera de direitos do consumidor.

O problema é que o produto (mercadoria) não é o direito de propriedade intelectual. A titularidade da propriedade intelectual realmente não se transfere, mas aquela cópia individualizada, sim, e os próximos capítulos buscarão compreender se essa cópia será considerada a mercadoria objeto, esta, sim, objeto de circulação. Novamente, será preciso buscar as justificativas para afirmar que a mercadoria é produto diferente da propriedade intelectual que lhe dá origem, sendo irrelevante a transferência da titularidade do direito autoral nessa transação.

Ademais, caso a propriedade intelectual seja transferida, não será possível a incidência do ICMS, já que o objeto da negociação não é a mercadoria, mas sim o próprio direito autoral, bem infungível. É a própria fonte de produção (o ativo) da mercadoria que seria transferida, cabendo então falar de tributação da renda se houver ganho de capital.

Outrossim, e pretende-se realizar esta análise no tópico 5.1, segundo Rubens Gomes de Sousa,¹⁴⁰ o ICM foi estruturado sob uma classificação econômica de circulação para onerar o consumo,¹⁴¹ não importando a forma jurídica subjacente, conforme relatórios da reforma constitucional que deu origem à Emenda n. 18/1965 e doutrina da época.

Ainda, mesmo diante da constatação de que na verdade o objeto da transferência nos contratos de licença de uso é uma unidade do *software*-produto, isto é, uma cópia individualizada, podendo-se afirmar aí a presença de circulação, será importante discutir essa questão da circulação, exigindo-se a transferência de titularidade do bem, para analisar a licença de uso, inclusive na computação em nuvem, na qual não há a transferência de um

¹⁴⁰ Disse Rubens Gomes de Sousa: “[a] comissão da reforma tributária procurou equacionar um imposto que **incidisse sobre a própria circulação como um fato econômico**, e não mais sobre apenas uma dentro as modalidades de negócios jurídicos porque aquela se pudesse efetivar. A essa incidência podia corresponder, como fato gerador, qualquer operação, exteriorizada pela saída da mercadoria, que configurasse uma etapa da circulação desta.” SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 299. (grifamos)

¹⁴¹ Será discutido também que essa classificação econômica de circulação é aquela a que se refere o artigo 116, I, Código Tributário Nacional.

código-objeto, mas há, sim, a disponibilização do próprio *software* (lembrando que a mídia física ou o *download* é veículo para distribuir o *software*, não sendo o *software* em si).

Com isso, tendo em vista que circulação de mercadoria se refere à introdução da mercadoria no processo de circulação mercantil para atingir o consumo final, já disse Rubens Gomes de Sousa que a caracterização de circulação independe de transmissão da propriedade.¹⁴² Assim, circulação deve ser entendida conforme o tratamento dado pela lei tributária de colocação da mercadoria para o consumo.¹⁴³

Bens produzidos em razão da exploração econômica de direito autoral são bens de conteúdo, uma expressão intelectual que se materializa em bens facilmente replicados e copiados em sua íntegra, sem necessidade de grandes investimentos nem de engenharia reversa. Esta possibilidade representa um grave risco de dano aos proprietários dos direitos de autor, daí a necessidade da criação de um sistema jurídico de proteção.¹⁴⁴

Os próximos passos deste trabalho residem na investigação sobre o que é *software*, sua natureza jurídica e os negócios jurídicos que podem ser celebrados tendo como objeto o programa de computador, mais especificamente a licença de direito de uso do *software*, forma jurídica utilizada nas relações de consumo, para fins de identificar se esta forma jurídica pode representar uma operação que esteja relacionada com a circulação de uma mercadoria.

Feita esta análise, a investigação passa a se concentrar na discussão sobre a adoção de um conceito de direito privado na demarcação de competência tributária do ICMS. Será analisada a concepção de que o conceito de mercadoria na Constituição, para fins de competência tributária, é o conceito pré-jurídico previsto no direito comercial, buscando-se demonstrar que a mercadoria não tem como requisito essencial possuir um *corpus mechanicum*, mas sim ser um “bem móvel corpóreo sujeito a mercancia, porque introduzido no processo econômico circulatório”.¹⁴⁵

¹⁴² SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967, p. 433.

¹⁴³ Cf. ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual, *in*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1124-1146; COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 81-87; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 122-125.

¹⁴⁴ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1868-1869.

¹⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33-48, mar. 1971, p. 34.

Para tanto, será necessária a análise da doutrina do direito comercial preexistente à Constituição de 1988, e até mesmo anterior à Emenda Constitucional n. 18/1965, para fins de identificar qual o conceito de mercadoria para esse ramo do direito privado, bem como dos debates na elaboração da reforma constitucional levada a efeito pela referida emenda, aliada à investigação da doutrina, para fins de detecção do conceito de circulação de mercadoria.

Antes desses passos, porém, convém traçar o entendimento atual da jurisprudência sobre “operações” relativas à “circulação” de “mercadorias”, a exemplo do que foi realizado acerca do entendimento doutrinário.

3. OPERAÇÃO, CIRCULAÇÃO E MERCADORIAS NO PODER JUDICIÁRIO

Nessa toada de descrição da atual concepção doutrinária sobre a incidência do ICMS sobre operações com *software*, o Poder Judiciário foi provocado para se manifestar sobre os aspectos da incidência do imposto, proferindo decisões sobre o que se deve entender por “circulação de mercadorias”, traçando seu perfil de incidência.

Convém, assim, descrever o cenário atual da jurisprudência acerca das operações relativas à circulação de mercadorias, filtrando a pesquisa para dispor os pronunciamentos em que o Judiciário elaborou raciocínio sobre os aspectos essenciais da incidência do imposto, para daí extrair o que o STF entende por “operação”, selecionando alguns julgamentos que são referência para outros julgados, especialmente os casos de *leasing* de aeronaves.

O próximo passo será a análise de julgados realizados em sede de repercussão geral ou mesmo sumulados sobre o tema “circulação”. Neste ponto serão utilizados os casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Por fim, serão abordadas as “mercadorias”, restringindo essa análise aos casos envolvendo *software*, inclusive as ações diretas de inconstitucionalidade ainda pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

3.1. Operação

Inicialmente, cabe destacar o RE n. 158.834/SP, com decisão publicada em 05 de setembro de 2003, no qual o Pleno do STF dedicou-se ao debate sobre o que a lei poderia tratar como “saída” de mercadoria. A Corte se debruçou sobre a identificação do que se pode entender por operação, fenômeno que será capaz de provocar uma circulação de mercadoria, revelada pela “saída” do produto, definida em lei como o critério em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto.

Assim, a análise do acórdão se faz importante para investigar os debates sobre o que o tribunal entendeu por “operação” para fins de identificar uma “circulação” de mercadoria.

O caso tratava da análise da constitucionalidade de dispositivo do Convênio ICMS n. 66/1988, reproduzido no artigo 2º, § 1º, II, da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/1989,

que equiparou à “saída” a integração no ativo fixo ou o consumo de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento.

A peculiaridade do caso, no entanto, residia na integração de mercadoria produzida pelo estabelecimento ao ativo fixo, não para torná-la um bem de capital para produção da indústria, ou mesmo para consumi-la em seu setor administrativo, mas sim para realizar futuras operações de locação no mercado. A contribuinte era uma fabricante de computadores que, findo o processo produtivo, realizava operações de venda de parte da produção, mas também registrava uma parte em ativo fixo para celebrar contratos de locação ao invés de realizar uma operação que provocasse a mudança da titularidade, a venda. A lei paulista considerava “saída”, tributada pelo ICMS, quando os produtos fabricados pelo estabelecimento fossem registrados no ativo fixo.

O resultado do julgamento foi por maioria apertada, prevalecendo o entendimento do ministro Marco Aurélio, no sentido de que “operações” devem representar negócios jurídicos que conduzam à mudança de titularidade, com a necessária presença de duas pessoas distintas, notadamente no bojo de uma compra e venda, pois são estes os negócios capazes de gerar a circulação da mercadoria.

O ministro Sepúlveda Pertence, relator do caso, julgou inconstitucional o Convênio ICMS n. 66/1988, por exorbitar sua competência supletiva concedida nos termos do artigo 34, § 8º, do ADCT, restrita a regular os aspectos do ICM não regulados pelo Decreto-lei n. 406/1968, e deu provimento ao recurso da contribuinte. No entanto, mudou seu voto após o voto do ministro Ilmar Galvão, que, apesar de reconhecer a inconstitucionalidade do referido Convênio, negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela contribuinte por entender que a lei estadual não havia exorbitado a Constituição ao prever um significado possível para “operações relativas à circulação de mercadorias”, reveladas quando da “saída” da mercadoria, significado este que já era possível desde a Constituição anterior e o Decreto-lei n. 406/1968. Com isso, o relator ministro Sepúlveda Pertence aderiu ao voto-vista do ministro Ilmar Galvão.

Em síntese, o ministro Ilmar Galvão sustentou que a circulação de mercadoria não pressupõe que a operação represente um ato bilateral, não sendo necessária a transferência de propriedade da mercadoria. Para o ministro, fundado em extensa doutrina, o conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias” abrange não apenas atos de alienação, como compra e venda, doação e que tais, mas qualquer ato que represente uma mudança de etapa no ciclo econômico das mercadorias.

Acrescentou, ainda, que o imposto não incide sobre formas jurídicas, muito menos restringe-se ao negócio jurídico de compra e venda. O ICM foi instituído para substituir o IVC, este sim de incidência sobre formas jurídicas específicas: a compra e venda e a consignação. Destacou que o legislador complementar previu que o fato gerador se considera ocorrido quando há a “saída” da mercadoria, cabendo ao legislador ordinário prever os detalhes de quais operações serão capazes de provocar essa circulação.

A “operação”, assim, pode ser um negócio jurídico bilateral, como também pode ser um ato interno, como a transferência entre estabelecimentos ou a integração do produto desenvolvido por ela (contribuinte) ao ativo fixo, objetivando realizar novos negócios jurídicos com o bem (como a locação), desde que essa “saída” represente a passagem de uma etapa a outra no ciclo econômico do bem na cadeia produtiva, daí porque a lei paulista não foi considerada inconstitucional.

Ao não incidir o ICMS nessa hipótese, completou o ministro Ilmar Galvão, poderia prejudicar a repartição da arrecadação com os municípios, além de ofender a concorrência, pois aquele comerciante que compra computadores para alugar no mercado sofre o ônus do imposto na compra, enquanto aquele que produz computadores para alugar no mercado não seria impactado pela incidência do imposto ao término da produção, apesar de essa integralização no ativo ser uma saída que representa uma etapa no ciclo de consumo das mercadorias.

Ao divergir deste posicionamento, o ministro Marco Aurélio assentou que a “saída” capaz de motivar a incidência do ICMS só pode ser aquela decorrente de uma operação que faça circular bem que possa ser caracterizado como mercadoria, assim entendido como bem móvel em comércio. Em seu voto, vincula o sentido jurídico de “operação” ao de negócio jurídico, bilateral, que seja capaz de proporcionar a transferência de domínio da coisa comprada, denotando que o referido negócio jurídico ligado ao termo “operação” deva ser um contrato de compra e venda, embora admita que nem sempre essa operação relativa à circulação de mercadoria esteja restrita a uma compra e venda mercantil.

Ressalte-se, por oportuno, que o STF estava tratando do tratamento legal como “saída” quando a mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento era integralizada ao ativo fixo com o objetivo de realizar outras operações com o produto no mercado – no caso, locação. Neste aspecto que a Corte debateu o conceito de operação e circulação. As futuras operações de locação dos computadores não estavam em análise, inclusive, foi ressaltado que a locação não se enquadrava no conceito de operação relativa à circulação de mercadoria.

Assim, mesmo na concepção mais ampla, adotada e denominada pelo próprio ministro Ilmar Galvão de “circulação econômica”, com a incidência sobre atos materiais independentemente da forma jurídica, a locação em si foi considerada fora do campo de incidência do imposto. O que se pretendia, no caso, era verificar se a integralização ao ativo fixo de um bem produzido pela própria contribuinte, para realizar com ele futuros negócios jurídicos de locação, representava nova etapa no ciclo econômico a ser entendida como “operação” sujeita à incidência do imposto.

As razões para a não incidência do ICMS sobre operações de locação são basicamente duas: i) a saída da mercadoria está vinculada a posterior retorno, não prosseguindo em próxima etapa do ciclo econômico, fenômeno que também ocorre nas operações de comodato, penhor ou remessa para reparos; ii) a locação é (era) negócio jurídico tributado pelo ISS, conforme o item 79 da lista anexa ao Decreto-lei n. 406/1968 e entendimento pacificado na própria Corte.¹⁴⁶

Na linha do tratamento tributário dado à locação, como fato sujeito à incidência do ISS, o STF editou o verbete da Súmula 573, ainda na vigência da Constituição de 1967/1969, no sentido de que não configura fato gerador do ICMS a saída de mercadoria a título de comodato. No precedente desta súmula, o RE n. 70.538 – Guanabara, julgado em sessão plenária, o relator ministro Thompson Flores expressou o entendimento de que a operação de comodato não representa uma circulação sujeita ao imposto pela circunstância de que a coisa emprestada ou alugada deve retornar ao estabelecimento de origem, não seguindo adiante em etapas sucessivas da cadeia de circulação econômica, desde o produtor até o consumidor final.

Afirmou o ministro que, embora a saída da mercadoria para fins de incidência do ICMS possa ser a qualquer título, ainda que não envolva transmissão de propriedade, o contrato de comodato não está inserido nas hipóteses de “saída” previstas no antigo artigo 52 do CTN pelo fato de a mercadoria dever retornar ao estabelecimento, assim como também não estava a locação de bens móveis, esta última já reservada à tributação do ISS

¹⁴⁶ Ver RE n. 100.799, RE n. 115.103, RE n. 112.947. O entendimento pela incidência de ISS na locação de coisas móveis era consolidado no STF até o julgamento do RE n. 116.121, no qual restou assentando o entendimento de que o conceito constitucional de serviços decorre do Código Civil, assim entendido como uma obrigação de fazer, sendo impossível a incidência do ISS sobre locação pura de coisas móveis. Pouco tempo depois foi editada a Súmula Vinculante n. 31 para consolidar o entendimento sobre a inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre locação de coisas móveis.

conforme artigo o 71, também do CTN.¹⁴⁷ Ambos são contratos que concedem o uso da coisa, o comodato a título gratuito, a locação a título oneroso.

A decisão não foi unânime, havendo argumentos pelo enquadramento do comodato como uma operação relativa à circulação de uma mercadoria, sujeita ao ICMS. No entanto, após firmado o entendimento, o STF passou a assim decidir reiteradamente,¹⁴⁸ até culminar na edição da referida Súmula 573.

3.1.1. Operação de leasing e a importação de aeronaves

O STF realizou diversos pronunciamentos manifestando seu entendimento sobre a importação de aeronaves fundada em operações de *leasing*, nas quais não havia opção de compra. Interessante notar que o fundamento do julgamento está centrado na ausência de circulação, diante da impossibilidade de transmissão da propriedade da mercadoria ao arrendatário.

No entanto, do que se percebe, esse fundamento tem como premissa a concepção de que as operações que provocam a referida circulação são, apenas, as de compra e venda.¹⁴⁹ Assim, o arrendamento mercantil não poderia ser tratado como uma operação que esteja relativa à circulação de uma mercadoria durante o curso do contrato, sendo possível a incidência apenas quando da opção de compra, conforme previsto no artigo 3º, VIII, da Lei Complementar n. 87/1996.

Antes da análise desses julgados, convém tecer algumas considerações sobre o contrato de *leasing*, o qual é gênero e possui diversas modalidades, nem todas reguladas pelo mesmo diploma legal. O contrato de *leasing* mais utilizado é aquele em que há um intermediário financeiro que adquire o bem do fornecedor para realizar o arrendamento com o arrendatário. Essa modalidade de *leasing* é um contrato típico,¹⁵⁰ previsto na Lei n.

¹⁴⁷ Estes dispositivos já estão revogados, mas continham a redação a seguir:

Art. 52. O imposto, de competência dos Estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída destas de estabelecimentos comercial, industrial ou produto.

Art. 71. 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 que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço: (...) II - a locação de bens móveis;

¹⁴⁸ Ver RE n. 72.283, RE n. 74.850, RE n. 79.335.

¹⁴⁹ Entendimento do ministro Marco Aurélio.

¹⁵⁰ “Diz-se que um contrato é típico (ou nominado) quando as suas regras disciplinares são deduzidas de maneira precisa nos Códigos ou nas leis.” PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 54.

6.099/1974, que tem por objeto o uso das coisas por um longo prazo sem a necessidade de um alto investimento de capital.

A doutrina costuma se dividir ao traçar uma definição desse contrato, a exemplo de Fran Martins,¹⁵¹ que afirma ser uma modalidade de financiamento que facilita o uso e gozo da coisa, com a opção de compra ao final do contrato por um valor residual. Por sua vez, Orlando Gomes também afirma que o objeto do contrato é o uso e gozo da coisa, mas ensina que, em seu conteúdo, o arrendamento mercantil representa uma relação muito próxima à de locação, com a possibilidade de o arrendatário comprar o bem ao término do contrato, pagando um preço residual.¹⁵²

Essa modalidade de contrato de *leasing* é denominada pela Lei n. 6.099/1974 de “arrendamento mercantil”, definido em seu artigo 1º, parágrafo único, como um negócio jurídico que tem por objeto o arrendamento de bens para uso de uma arrendatária, bens estes que serão adquiridos por uma arrendadora, necessariamente instituição financeira, sob as especificações da própria arrendatária-contratante.

No aspecto jurídico, percebe-se que durante a vigência do contrato a propriedade do bem permanece na esfera de direitos do arrendador. Ao final do contrato abrem-se três possibilidades: i) renovar o arrendamento; ii) devolver o bem ao arrendador; ou iii) comprar o bem pagando um valor residual. Trata-se de negócio jurídico que possui natureza complexa,¹⁵³ diante da união de diversas operações, como locação, compra e venda, financiamento com reserva de domínio, assistência técnica e mandato, mas não se pode reduzir ou decompor a nenhuma delas, devendo ser tratado como um negócio jurídico unitário.¹⁵⁴ Isso porque o contrato de arrendamento mercantil é típico, autônomo, embora reúna elementos de outros contratos também típicos, mas que com ele não se confundem.¹⁵⁵

Nesse contrato de arrendamento mercantil, típico, o arrendador necessariamente será uma instituição financeira, com autorização do Banco Central do Brasil para operar.

¹⁵¹ MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3, p. 357.

¹⁵² GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 473. No mesmo sentido: VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3, p. 904.

¹⁵³ MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3, p. 365.

¹⁵⁴ Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3, p. 904.

¹⁵⁵ STF. RE 547.245/SC

Por isso, a doutrina costuma tratar essa modalidade de “*leasing* financeiro”,¹⁵⁶ que se rege pela Lei n. 6.099/1974, subordinando-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, e representa a modalidade clássica de *leasing*, mais difundida no mercado.¹⁵⁷ Como observa Sílvio de Salvo Venosa,¹⁵⁸ em que pese a possibilidade de optar pela devolução da coisa ao fim contrato, “nessa modalidade de *leasing*, a finalidade de financiamento é explícita”, na medida em que, no direito brasileiro, o arrendador deve, necessariamente, ser ligado ao sistema financeiro.

A característica essencial do *leasing* financeiro, que o torna um contrato autônomo dos contratos de locação ou de compra e venda a prazo, é justamente a possibilidade de uso de um bem por um longo período, mediante prestações periódicas, com a opção de compra ao final do contrato. Sem a opção de compra prevista em contrato, não é possível enquadrar a operação nessa modalidade de forma jurídica. Nesse sentido, tratando de *leasing* financeiro, Orlando Gomes¹⁵⁹ ensina que “o elemento essencial de caracterização do *leasing* é a faculdade reservada ao arrendatário de adquirir, no fim do contrato, os bens que alugou. Se não existe, o contrato não é de *leasing*”.

Essa observação é importante para alertar que não podem ser tratados como *leasing* financeiro (ou arrendamento mercantil) as operações que não contenham a previsão contratual pela possibilidade de optar pela compra ao final do contrato, como nos casos de *leasing* de aeronaves. Assim também quando a Lei Complementar n. 116/2003 se refere ao arrendamento mercantil como hipótese de incidência do ISS, a exemplo dos itens 10.04 e 15.09.

Com isso, ao contrário do defendido por Alberto Macedo,¹⁶⁰ as modalidades de *leasing* são, sim, muito relevantes para a incidência do ISS, haja vista que a lei complementar define como serviço apenas a modalidade que representa arrendamento

¹⁵⁶ Cf. MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3, p. 360; GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 474–476; TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do Direito Civil. Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 248.

¹⁵⁷ TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do Direito Civil. Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 248.

¹⁵⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3, p. 907.

¹⁵⁹ GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 475.

¹⁶⁰ MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, in: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 69–71.

mercantil, restando fora da competência municipal, portanto, caso a modalidade do contrato seja o denominado “*leasing* operacional”.

No caso de o contrato refletir a modalidade *leasing* operacional, na qual o arrendador é o proprietário e fabricante dos bens,¹⁶¹ sem instituição financeira intermediária, a figura se aproxima de uma locação. Por ser ainda o proprietário da coisa, o arrendador assume todos os riscos do bem e, por isso, essa modalidade de *leasing* vem acompanhada de serviços de manutenção e assistência técnica, já incluídos no valor das prestações mensais.¹⁶²

Apesar de não se confundir com o contrato de locação por possuir a previsão contratual de assistência técnica, as regras da lei de locação são aplicadas ao contrato, visto que a Lei n. 6.099/1974 expressamente exclui de sua regulação do *leasing* operacional, conforme dicção do artigo 2º. Por isso, é também denominado por alguns como “*renting*”, caracterizando-se como um contrato de locação com serviços,¹⁶³ não lhe sendo essencial a cláusula de opção de compra,¹⁶⁴ como reconhecido no artigo 6º, IV, da Resolução n. 2.309/1996 do Conselho Monetário Nacional. Tampouco é necessária a intervenção de instituição financeira.¹⁶⁵ Assim, *leasing* operacional não é regido pela lei de arrendamento mercantil.

Essa breve digressão acerca das características do *leasing* no ordenamento jurídico teve como objetivo realizar um filtro dos julgamentos realizados pelo STF. Assim, é preciso perceber as diferenças entre essas modalidades de *leasing*, pois provocam consequências tributárias também distintas.

Como adiantado, o *leasing* financeiro contratado no País está previsto como um serviço na lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003. Por estar assim definido em lei complementar, discutiu-se no Judiciário a constitucionalidade dessa previsão, argumentando-se que o arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) representa uma

¹⁶¹ Cf. MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3, p. 360; TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do Direito Civil. Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 248.

¹⁶² Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3, p. 907.

¹⁶³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 202.

¹⁶⁴ Cf. GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 476; VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3; TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do Direito Civil. Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 249.

¹⁶⁵ Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3, p. 907.

obrigação de dar, em razão da permissão de uso da coisa móvel por certo período, mediante remuneração, com natureza muito próxima da locação.

Ainda na vigência da Constituição de 1967/1969, o STF analisou o RE n. 106.047 para tratar da possibilidade de incidência do ISS sobre *leasing* financeiro, tendo em vista sua definição como serviço no item 52 da lista anexa do Decreto-lei n. 406/1968 (Locação de Bens Móveis) na redação anterior à Lei Complementar n. 56/1987. Concluiu a Suprema Corte pela possibilidade da incidência do ISS sobre arrendamento mercantil com base no item 52, justamente por se tratar de locação de bem móvel.

No cenário jurídico atual, referido entendimento não poderia prevalecer em razão do enunciado da Súmula Vinculante 31, em que resta assentado o entendimento pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre locação de bens móveis. No entanto, em sede de repercussão geral, o STF reconheceu a constitucionalidade de incidência do imposto sobre *leasing* financeiro. O fundamento para tanto, desta vez, teve como base um item específico da lista anexa à lei complementar, e a identificação de um contrato típico e complexo, por contemplar diversas obrigações em seu bojo, mas que revela, em seu núcleo, uma obrigação de fazer.¹⁶⁶

Ainda no contexto do *leasing* financeiro, mas saindo das operações no mercado interno, o STF analisou situações em que essa forma jurídica foi entabulada para amparar operações de importação de um bem, verificando a possibilidade de incidência do ICMS sobre a importação. O primeiro julgado que merece análise está no RE n. 206.069. A relatora do caso, ministra Ellen Gracie, manifestou o entendimento pela incidência do ICMS no momento da importação, sob o argumento de que a matriz constitucional concedeu tratamento especial para a incidência do imposto na importação, prevendo a incidência pela entrada do bem ou mercadoria no território nacional, independentemente da forma jurídica que lhe dê suporte, contratada com o fornecedor estrangeiro.

Com esse argumento, em que pese constar do voto que a incidência do ICMS nas operações em geral (no mercado interno) continua a ter como relevância a circulação econômica, nesse julgamento o STF concluiu pela imposição do ICMS-Importação na entrada de bens ou mercadoria, mesmo no bojo de um contrato de *leasing* financeiro.

A ministra Ellen Gracie asseverou que o importante é a entrada do bem no território nacional, entrada essa que representa o resultado de um negócio jurídico, sem a necessidade de verificar qual o negócio jurídico que provocou a importação, havendo

¹⁶⁶ Ver STF. RE 547.245/SC e RE 592.905/SC decidido em sede de repercussão geral.

circulação econômica por presunção constitucional. Decidiu a Corte que essa foi a opção do constituinte, diante da impossibilidade de fiscalizar a contra parte localizada no exterior.

Ainda, a ministra Ellen Gracie ressalta não se aplicar ao caso o previsto no artigo 3º, VIII, da Lei Complementar n. 87/1996, que impõe a tributação apenas quando da opção de compra do bem, sob o argumento de que esse dispositivo se aplica somente nas operações internas de arrendamento mercantil, com a incidência do ISS durante a vigência do contrato, mas do ICMS na opção de compra da mercadoria. Isso porque, no ICMS-Importação, o imposto incide sobre a entrada da mercadoria, e não sobre a opção de compra.

O ministro Marco Aurélio foi o único a apresentar divergência para sustentar a impossibilidade de incidência do ICMS pela entrada do bem no território nacional, haja vista que, por interpretação sistemática, o imposto não deixou de incidir sobre a circulação. Para circular a mercadoria, seria necessária a mudança de titularidade do bem, situação apenas implementada quando da compra e venda, sob pena de fazer incidir o ICMS sobre a locação, ou transmutar o ICMS em imposto sobre a importação, de competência federal.

Com esse raciocínio, o ministro Marco Aurélio afirmou que a permissão constitucional para incidência do ICMS sobre a importação, versada no artigo 155, § 2º, IX, “a”, está vinculada ao ICMS previsto no artigo 155, II. Assim, a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” se refere a negócio jurídico específico: contrato de compra e venda, não sendo possível a incidência do imposto sobre arrendamento mercantil, sendo irrelevante se no mercado interno ou se proveniente do exterior. Somente será possível a incidência do ICMS, concluiu, se houver uma opção de compra, transformando o contrato de locação ou de arrendamento mercantil em ajuste de compra e venda.

Já em relação ao *leasing* operacional, no qual não há opção de compra prevista em contrato, com a necessidade de devolução do bem arrendado ao arrendador quando do término do contrato, a discussão foi diferente. Como exemplo, o julgamento do RE n. 461.968,¹⁶⁷ que cuidou da discussão sobre a incidência de ICMS na importação de aeronaves operadas por contratos de *leasing* operacional, no qual não havia cláusula contratual para opção de compra. O ministro Eros Grau, que acompanhou a ministra Ellen Gracie no RE n. 206.069 acima descrito, manifestou entendimento diverso, justificando em suas razões que a modalidade do contrato em análise era diversa do contrato analisado anteriormente pela Corte.

¹⁶⁷ Ver também, no mesmo sentido, RE n. 266.899-SP de relatoria da Ministra Rosa Weber.

Segundo o relator, a circulação de mercadoria também é pressuposto de incidência do ICMS em casos de importação, não sendo possível a configuração de circulação, assim entendida como a transferência de domínio, se ao final do contrato as aeronaves, necessariamente, retornam ao fabricante, que sempre se manteve na condição de proprietário do bem.

Com isso, sustentou o ministro Eros Grau que o ICMS pode incidir na importação quando da entrada de bem ou mercadoria proveniente do exterior, desde que configure operação relativa à circulação de mercadoria. Afirmou que o caso de relatoria da ministra Ellen Gracie, RE n. 206.069, era diferente porque lá havia uma circulação mercantil, pois se tratava de “importação de equipamento destinado ao ativo fixo da empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária”.

Diante da ausência da ministra Ellen Gracie no Plenário, o julgamento foi unânime, negando-se a incidência do ICMS na importação de aeronave diante da ausência de possibilidade de opção de compra. Para o estudo sobre o que o STF entende por “operação”, importa ressaltar que o resultado desse julgamento imprime o entendimento manifestado no RE n. 158.834 acima descrito, no qual a “operação” deve ser um negócio jurídico capaz de provocar a mudança de titularidade da mercadoria. Reafirmando esse entendimento e acompanhando o voto do ministro Eros Grau, o Ministro Marco Aurélio repisou sua convicção de que a circulação de mercadoria pressupõe, sempre, uma compra e venda.

O STF voltou a analisar as operações de importação de aeronaves no bojo de *leasing* operacional no RE n. 540.829, desta vez com repercussão geral reconhecida. O relator do caso, ministro Gilmar Mendes, acompanhado pelo ministro Teori Zavascki, adotou o entendimento anterior da ministra Ellen Gracie para sustentar a incidência do ICMS sobre a importação quando da entrada do bem proveniente do exterior, independentemente do negócio jurídico que lhe deu causa e independentemente de haver previsão contratual pela opção de compra, tendo em vista que o artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição previu a “entrada” do bem importado como elemento suficiente para a incidência.

No entanto, o resultado do julgamento foi pela não incidência do ICMS na espécie, fundando-se no entendimento do ministro Eros Grau, manifestado no já comentado RE n. 461.968. Decidiu-se que a entrada do bem deve estar vinculada a uma operação relativa à circulação de mercadoria. O redator do voto vencedor, ministro Luiz Fux, ressaltou que nos contratos de *leasing* de aeronaves não há a previsão contratual pela opção de compra,

situação que impede a configuração de circulação de mercadorias diante da impossibilidade de mudança de titularidade do bem.

Acrescentou ainda que a incidência de ICMS sobre *leasing* operacional sem opção de compra significaria “desnaturar os vínculos de direito privado”, equiparando o *leasing* à compra e venda. Para não transformar o ICMS em imposto de importação, de competência federal, o ICMS somente incide sobre a importação se a entrada do bem se der a título de circulação da mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio, situação que só ocorre se houver compra e venda, como ressaltado pela maioria dos ministros.

Com isso, percebe-se que nesses julgados o STF confere uma interpretação muito mais restritiva ao termo “operação”, por sustentar que a operação capaz de provocar a circulação de mercadoria, assim entendida como a mudança de domínio, é restrita ao contrato de compra e venda. Como visto no capítulo 2, a doutrina atual também entende que “circulação” implica mudança de titularidade e, por isso, restringe o termo “operação” aos negócios jurídicos, bilaterais, portanto, por serem necessárias duas partes distintas para entabular um contrato.

No entanto, com exceção de alguns autores, para a doutrina não necessariamente o negócio jurídico será o contrato de compra e venda, como defendido pelos ministros Marco Aurélio e Luiz Fux, sendo possível a realização de outros negócios jurídicos, como doação e permuta, também capazes de gerar circulação de mercadorias.

Assim, a concepção do STF acerca do termo “operação” é mais restrita do que a concepção doutrinária, conforme descrição realizada no capítulo anterior. Conclui-se que, em relação ao *leasing* financeiro no mercado interno, a Corte entende haver serviço durante a vigência do contrato, com a possibilidade de incidência do ICMS apenas quando houver opção de compra, sobre o valor residual. Caso o *leasing* financeiro esteja relacionado com o mercado internacional, para suportar a importação do bem, o fato gerador do ICMS é a entrada do bem, desde que relacionada com uma circulação de mercadoria, bastando, para tanto, a opção de compra prevista contratualmente.¹⁶⁸

Por sua vez, o *leasing* operacional, por não haver previsão contratual pela opção de compra, o tribunal trata como uma operação de locação, tendo em vista a necessária devolução do bem ao proprietário ao término do contrato. Neste sentido, e independentemente de ser no mercado interno ou no mercado internacional, não haverá

¹⁶⁸ A Ministra Cármen Lúcia proferiu voto no RE n. 540.829 para sustentar que o ICMS na importação só incidiria se a opção de compra fosse efetivada pelo arrendatário.

incidência nem de ISS, por não se tratar de serviço, tampouco de ICMS, por não haver venda de mercadoria, com a consequente mudança de titularidade.

Apesar de o objeto de investigação deste tópico ter sido o que se entende por “operação”, foi inevitável a análise do que o STF entende por “circulação”, até por se tratar de questões muito relacionadas. No entanto, como próximo passo, ainda no contexto da investigação da concepção jurisprudencial sobre o que se entende por “circulação”, convém apresentar uma descrição sobre os casos de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, situação em que a incidência do ICMS está afastada por não se verificar a mudança de titularidade.

3.2. Transferência entre estabelecimentos

De início, convém salientar que a Lei Complementar n. 87/1996 prevê a autonomia dos estabelecimentos.¹⁶⁹ Dentre outras razões, como a irrelevância da natureza da operação para identificação do fato gerador e o fato de o imposto incidir sobre o consumo, tal previsão decorre da não cumulatividade aplicada ao ICMS, com a obrigação de cada estabelecimento ter a sua escrituração de créditos e débitos do imposto. Em vista disso, tratando do critério temporal, o artigo 12 define que o fato gerador se considera ocorrido no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, ainda que tenha como destino outro estabelecimento do mesmo titular, o que denota a desnecessidade de mudança de titularidade para a incidência do imposto.

Referida previsão encontra-se ainda em vigor e vem assim estabelecida desde a introdução do ICM no sistema tributário nacional, inicialmente, no artigo 53, §2º, II, do CTN e, posteriormente, no artigo 2º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968, ambos estabelecendo critérios para a base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em unidades federativas diversas.

Nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular dentro da circunscrição territorial de um mesmo estado, tanto o CTN quanto o Decreto-lei n. 406/1968 autorizavam os estados a tratar como estabelecimento autônomo cada estabelecimento

¹⁶⁹ LC 87/1996. Artigo 11, § 3º, II: Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

produtor, industrial ou comerciante do mesmo contribuinte, ainda que temporário, possibilitando a incidência do imposto nas transferências entre estabelecimentos.¹⁷⁰

Inobstante, solidificou-se no Poder Judiciário o entendimento, também defendido pela doutrina,¹⁷¹ de que “circulação” só pode representar uma circulação jurídica, assim entendida como a mudança de titularidade da mercadoria.

Ao analisar os julgamentos recentes realizados pelo STF, na Primeira Turma, como o Agravo Regimental no RE n. 1.039.439/SP, julgado no fim de 2017, de relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, ou o ARE n. 746.349 AgR/RS, cujo relator foi o ministro Teori Zavascki, é possível perceber o entendimento no sentido de que mera saída física do bem de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que os estabelecimentos estejam localizados em distintos estados da Federação. Na segunda turma não é diferente, como se pode ver no ARE n. 1.033.286 AgR, de relatoria do ministro Luiz Fux, ou no ARE n. 1.100.961 AgR, com o ministro Marco Aurélio como relator.

Interessante notar, em todo caso, que no fundamento desses acórdãos consta o argumento de jurisprudência reiterada do STF pela não incidência de ICMS em simples transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por não haver mudança de titularidade, numerando como fundamento diversos acórdãos em que a Corte se manifestou por esse entendimento, dentre os quais os próprios recursos já citados no parágrafo anterior, numa referência cruzada, acrescentando, ainda, diversos outros, muitos deles coincidentes, em novas referências cruzadas (um acórdão citando o outro), tais como: ARE n. 1.063.312 AgR/RS, ARE n. 764.196 AgR/MG, ARE 769.582 AgR-segundo, ARE n. 676.035 AgR/PB, RE n. 466.526 AgR/MG, RE n. 765.486 AgR/SC, ARE n. 736.946/RS, AI n. 682.680 AgR/RJ, AI n. 784.280 AgR, RE n. 158.834/SP, AI n. 618.947 AgR/MG e ARE n. 756.636 AgR/RS. A fundamentação dos acórdãos dessa forma realizada, remetendo a outros acórdãos, não esclarece o cenário fático e o fundamento jurídico para suportar o entendimento, o que implica a necessidade de investigar, um a um, cada acórdão, até se encontrar a origem.

Investigando os acórdãos numerados no parágrafo anterior, verifica-se novamente referência cruzada para fundamentar o voto, mas há também alguns outros julgados, dos

¹⁷⁰ Código Tributário Nacional. Artigo 58, § 3º; Decreto-lei n. 406/1968. Artigo 6º, § 2º.

¹⁷¹ Ver 2.1. Núcleo de incidência do ICMS – operação, circulação e mercadorias.

quais importa destacar, por serem coincidentes, o AI n. 131.941 AgR/SP, o RE n. 93.523 e o RE n. 113.090.

No AI n. 131.941 AgR/SP, com o ministro Marco Aurélio como relator, o quadro fático era uma simples remessa de frangos para outro estabelecimento, da mesma contribuinte, para realização de pesagem das aves, já que no estabelecimento de destino havia uma balança de maior capacidade. Como fundamento do voto, cita o artigo 23, II, da Constituição de 1967/1969, afirmando que o dispositivo requer uma circulação de conteúdo econômico, com mudança de titularidade, que tenha como objeto uma mercadoria, o que não é o caso de frangos remetidos para simples pesagem. O acórdão é sucinto, mas informa que o estabelecimento onde a pesagem seria realizada é suficientemente próximo e que o frango não pode ser qualificado como mercadoria nessa remessa, levando-se a crer que seria posteriormente retornado ao estabelecimento de origem. Para sustentar o argumento, faz referência ao RE n. 113.090, numerado no parágrafo anterior, cujo relator foi o ministro Djaci Falcão, o qual receberá comentários mais adiante.

No outro acórdão utilizado como fonte de fundamento, o RE n. 93.523,¹⁷² com relatoria do ministro Cordeiro Guerra, é interessante notar que o remetente da “mercadoria” para outro estabelecimento da mesma empresa era uma construtora que foi autuada como devedora de ICM quando transportava sacos de cimento do depósito em direção ao canteiro de obras, para a realização da construção do aeroporto Eduardo Gomes, em Manaus.

Saliente-se que, no contexto da época, a incidência do imposto era regida pelo artigo 23, II, da Constituição de 1967/1969 e Decreto-lei n. 406/1968, os quais limitavam a hipótese de incidência para a saída de mercadoria do estabelecimento de contribuintes específicos: industrial, produtor ou comerciante. Afirmou o ministro Cordeiro Guerra, baseado na doutrina de Aliomar Baleeiro, que a natureza específica da “operação” realizada, na identificação da causa da saída, é irrelevante para fins fiscais, podendo ser qualquer negócio jurídico ou ato jurídico com conteúdo econômico.

Nesta linha, o ministro sustentou que na maioria dos casos a operação será uma compra e venda mercantil ou uma consignação, mas pode ser outro negócio jurídico ou ato jurídico. “Operação”, no entanto, não pode ser um simples fato físico, com a movimentação da mercadoria para fora do estabelecimento, mas com a manutenção da sua

¹⁷² RTJ n. 105, p. 164-165.

posse ou propriedade, como nos casos de saída para depósito, reparos, penhor ou comodato. Com isso, não pode ser considerada “operação” para fins de realizar uma “circulação” de mercadoria a remessa de materiais de um estabelecimento para outro para servir de insumo na prestação de serviços. Na espécie, houve a compra de cimento, depositada em algum local para que, em momento oportuno, se realizasse uma remessa para o seu uso no canteiro de obras.

Percebe-se que a operação que se pretendeu tributar foi a remessa de insumo (cimento) para uma prestação de serviço – a construção civil. A construtora era consumidora do cimento (e não contribuinte) e foi desse deslocamento físico, sem circulação econômica ou jurídica, que o STF afastou a incidência do ICM, e a Corte assentou o entendimento de que a simples remessa de mercadorias sem mudança de titularidade não configura fato gerador do ICM.

Por fim, cabe agora a análise do RE n. 113.090,¹⁷³ mencionado acima, cujo relator foi o ministro Djaci Falcão e que utilizado pelo ministro Marco Aurélio¹⁷⁴ para fundamentar sua conclusão de que não incide ICM no simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, por não implicar circulação de mercadoria, faltando-lhe a mudança de titularidade.

No entanto, apesar de o ministro Marco Aurélio ter utilizado o RE n. 113.090 como referência para seu voto no caso do frango, neste caso relatado pelo ministro Djaci Falcão, o quadro fático residia na realização de deslocamento de cana-de-açúcar em caule para industrialização, mas dentro de uma mesma unidade produtiva, isto é, do próprio estabelecimento. Desta feita, o ministro Djaci Falcão sustentou que o simples deslocamento físico dos insumos, por divisões da mesma usina, para compor um produto (no caso, álcool), dentro de uma mesma unidade empresarial, não configurava fato gerador do ICMS por se tratar de mero ato interno do processo produtivo. Nota-se que não havia nem saída do estabelecimento, mas sim a transferência do insumo de um setor produtivo para outro setor produtivo, mas tudo dentro do mesmo estabelecimento.

Como fundamento do voto, fez-se referência às Representações n. 1.181/PA,¹⁷⁵ 1.292/MS¹⁷⁶ e 1.355/PB.¹⁷⁷ Em referidas representações,¹⁷⁸ o STF julgou inconstitucional,

¹⁷³ RTJ n. 121, p. 1271-1273.

¹⁷⁴ No caso de remessa de frangos para pesagem. AI n. 131.941 AgR/SP.

¹⁷⁵ RTJ n. 113, p. 28-35.

¹⁷⁶ RTJ n. 118, p. 49-54.

¹⁷⁷ RTJ n. 120, p. 1001-1025.

por afronta ao artigo 23, II, da Constituição de 1967/1969, legislação estadual que determinava a incidência do ICM sobre a saída de matéria-prima, como insumo destinado à composição do produto, remetido da fase de produção para a de industrialização, dentro de um mesmo estabelecimento.

A legislação local considerava, por ficção, a existência de estabelecimentos distintos em cada uma das fases do processo produtivo, mesmo que se tratasse de atividade integrada e em área contínua, o que forçaria a manutenção de uma contabilidade fiscal individualizada para registrar tais deslocamentos internos. Desta forma, cada divisão interna de uma mesma agroindústria, como silos, sítios e a própria usina, configurariam estabelecimentos autônomos, sujeitos à incidência do ICM.

No julgamento da Representação n. 1.181/PA, o relator ministro Rafael Mayer, com base na doutrina de Rubens Gomes de Sousa e Alcides Jorge Costa, sustentou que o ICM incide sobre uma operação que esteja relacionada com uma circulação de mercadoria. Por circulação, afirmavam tais autores, deve-se entender uma operação econômica ou jurídica que represente uma etapa do ciclo econômico da mercadoria na direção do consumo, com possibilidade de incidência nas transferências entre estabelecimentos próprios ou de terceiros. Com isso, deve haver uma exteriorização relativamente ao estabelecimento, não sendo possível a incidência em atos internos, em processamentos no interior do estabelecimento, por não configurarem circulação econômica e jurídica, na medida em que são simples atos físicos ou materiais do processo produtivo.

Na mesma linha seguiu a Representação n. 1.292/MS. Utilizando-se dos mesmos argumentos doutrinários, o relator ministro Francisco Rezek também destacou que a questão constitucional não buscava definir a legitimidade da incidência do ICM nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, seja em diversa unidade da federação (autorizada pelo Decreto-lei n. 406/1968), seja na mesma unidade da federação, situação em que era controvertido na doutrina, mas autorizado pela lei complementar, que os estados tributassem essas operações.

Assim, destacou-se que a representação buscava a declaração de inconstitucionalidade de legislação estadual que, por ficção, tratou como estabelecimentos autônomos meras divisões econômicas de uma mesma unidade empresarial, pretendendo

¹⁷⁸ As representações configuravam instrumento processual de controle abstrato, de iniciativa do Procurador-Geral da República, para questionar, no STF, a constitucionalidade de lei: Constituição 1967/1969. Art. 119. Compete ao Supremo Tribunal Federal: I - processar e julgar originariamente (sic); (...) l) a representação do Procurador-Geral da República, por inconstitucionalidade ou para interpretação de lei ou ato normativo federal ou estadual.

tributar o deslocamento físico da matéria-prima da fase de produção para a de industrialização.

Concluiu, assim, que essa pretensão estadual era inconstitucional por violar a previsão constitucional para a competência do imposto. A equiparação dos departamentos de uma usina agroindustrial a estabelecimentos representava ficção inconstitucional, na medida em que esses deslocamentos físicos não representavam circulação de mercadorias, diante da ausência de mudança de titularidade.

Por fim, a Representação n. 1.355/PB versava sobre a mesma matéria. O relator ministro Oscar Corrêa aprofundou mais o debate, trazendo muita doutrina sobre o tema, como a de Aliomar Baleeiro. Pautando-se, também, nas decisões das representações acima, o STF julgou inconstitucional dispositivo do Estado da Paraíba que definia como estabelecimentos autônomos, para autorizar a incidência do ICM, divisões econômicas — engenhos, sítios e demais divisões fundiárias — da mesma usina. Com isso, essa simples movimentação do insumo dentro de uma unidade econômica, deslocando a matéria-prima ou até o produto acabado por áreas de produção de um mesmo estabelecimento, não pode ser tratada como “operação” relativa à “circulação” de mercadoria.

As representações descritas acima foram utilizadas, corretamente, pelos ministros Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira e Maurício Corrêa, como fundamento de seus votos no RE n. 153.834,¹⁷⁹ que cuidou da escrituração no ativo imobilizado de computadores de produção própria para realizar operações de locação no mercado. Naquela oportunidade, sustentaram que circulação de mercadoria não decorre, necessariamente, de um negócio jurídico, bilateral, não exigindo a mudança de titularidade, e as representações referidas não se aplicavam ao caso dos computadores, pois versavam sobre a declaração de inconstitucionalidade de legislação local que considerava como estabelecimentos distintos os empreendimentos agroindustriais para considerar como “saída” a remessa de insumo para a produção dentro da mesma unidade empresarial; ou seja, tal legislação tratou, por ficção, meras divisões da unidade produtiva, em áreas territoriais contínuas, como estabelecimentos autônomos. O voto que se sagrou vencedor no RE n. 153.834, proferido pelo ministro Marco Aurélio, não fez esse *distinguishing*, sustentando, apenas, que a Corte tem o entendimento consolidado de que por circulação se deve entender a mudança de titularidade, geralmente provocada por compra e venda, não

¹⁷⁹ Esse acórdão foi comentado no tópico 3.1. Operação.

podendo incidir sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

O objetivo deste capítulo é empreender uma tarefa descritiva da jurisprudência, no entanto, para não se perder de vista, importante fixar uma crítica neste ponto. A jurisprudência atual do STF é firme no sentido de que por “circulação” de mercadoria deve-se entender circulação jurídica, fruto de uma operação mercantil que provoca mudança de titularidade. Assim, com uma conclusão e redação bastante genérica, afirma que a simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por não importar mudança de titularidade, não se considera circulação.

Por fim, em setembro de 2020 o STF publicou acórdão proferido em sede de repercussão geral¹⁸⁰ no ARE n. 1.255.885/MS, com o relator ministro Dias Toffoli. O caso tratava de identificar a possibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias (bovinos) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, porém, localizados em unidades federativas distintas. A possibilidade de incidência do imposto em tais remessas era defendida por parte da doutrina,¹⁸¹ que inclusive defende a necessidade de mudança de titularidade para configurar a circulação. Porém, por questões federativas na divisão da arrecadação do imposto entre os estados, referida doutrina admite exceção para a incidência do ICMS nesse caso.

Analizando o caso, a discussão foi decidida pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS, tendo em vista que a mera transferência de mercadoria entre estabelecimentos representa uma circulação física. O ministro Dias Toffoli argumentou que para a incidência do imposto deve haver circulação jurídica, com a conseqüente mudança da titularidade sobre a mercadoria. Ainda, para fundamentar a noção de “circulação jurídica”, utiliza como fundamento o RE n. 158.834/SP, que trata de caso já comentado, relacionado com a ativação de computadores de produção própria para praticar negócios jurídicos de locação no mercado.

No fundamento do voto, ainda, o ministro relator se baseou em suposta jurisprudência reiterada do STF pela impossibilidade de incidência do ICMS nessas remessas entre estabelecimentos, citando os acórdãos ARE n. 1.063.312 AgR/RS, ARE n. 764.196 AgR/MG, ARE n. 769.582 AgR-segundo, ARE n. 676.035 AgR/PB, RE n.

¹⁸⁰ Tema 1099.

¹⁸¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 69–71.

1.039.439/SP, ARE n. 746.349 AgR/RS e ARE n. 756.636 AgR/RS, todos já mencionados no início deste tópico.

Trata-se de julgados que se citam reciprocamente (referência cruzada) como fundamento para argumentar pela jurisprudência reiterada. Para encontrar a origem dos fundamentos, foi preciso analisar um a um até encontrar acórdãos com novas referências, atingindo-se, no final, as Representações n. 1.181/PA, 1.292/MS e 1.355/PB, que julgaram como inconstitucionais leis estaduais que trataram como estabelecimentos autônomos, para fins de incidência do ICM, meros departamentos internos da pessoa jurídica, surgindo daí a ideia de mudança de titularidade, a qual, no fundo, era a mudança de estabelecimentos verdadeiramente autônomos, situação em que seria possível a incidência do imposto.

Vê-se, assim, que, em que pese a própria Corte afirmar que se trata de jurisprudência reiterada, os fundamentos para o posicionamento são acórdãos que tratavam de situações muito distintas entre si, desde movimentação de produtos que ou seriam insumos para prestação de serviço (construção civil), ou movimentação de insumos dentro do próprio estabelecimento para sofrerem processo de industrialização, ou, quando muito, situações de transferência entre estabelecimentos próximos para realização de pesagens (nenhum beneficiamento) e posterior retorno.

Assim, o argumento de ser inconstitucional a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não reflete os verdadeiros fundamentos que dão causa a essa conclusão.

Ressalte-se não estar claro no acórdão qual o cenário fático em análise. Assim, se o bovino transferido de um estabelecimento para outro representa gado para corte, estamos diante de mercadoria ainda no processo produtivo e a discussão pela incidência ou não do imposto nessas transferências, por uma suposta ausência de circulação, faz sentido. No entanto, se for bovino como ativo, como gado reprodutor ou gado para produção de leite, a transferência de ativo entre estabelecimentos está fora dessa discussão, pois ativo imobilizado não é mercadoria.

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça também analisou a questão da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, tendo, inclusive, firmado seu entendimento no enunciado da Súmula 166, o qual se passa a analisar.

3.2.1. *Súmula STJ 166*

O Superior Tribunal de Justiça possui um entendimento atualmente sedimentado no cenário judicial de nossa Federação. Afirma-se, com base nesse entendimento, que a matriz constitucional de incidência do ICMS requer uma circulação jurídica de mercadoria, assim entendida como a mudança de titularidade do bem, não sendo possível considerar como fato gerador do imposto a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, mesmo que localizados em unidades federativas diversas.

Esse entendimento é extraído do enunciado da Súmula STJ 166, editada posteriormente à promulgação da Constituição de 1988, e que contém a seguinte redação: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Destaque-se, ainda, a existência de Recurso Especial julgado em sede de recursos repetitivos, REsp n. 1.125.133, relator ministro Luiz Fux, cujo fundamento principal é a própria súmula e alguns julgados do STF, como o AI n. 618.947 AgR/MG.

O objetivo deste tópico é analisar os precedentes que deram causa à edição da súmula, para fins de identificar os fundamentos fáticos e jurídicos do entendimento, quais sejam: REsp n. 9.933/SP, REsp n. 37.842/SP, REsp n. 36.060/MG e REsp n. 32.203/RJ.

Analisando-se o primeiro precedente, REsp n. 9.933/SP, com o relator ministro Antônio de Pádua Ribeiro, verifica-se que o caso trata da incidência do ICM, com fulcro no artigo 6º, § 2º, do Decreto-lei n. 406/1968, o qual previa autorização aos estados para considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte.

O STJ, nesse julgado, concluiu pela impossibilidade de incidência do ICM quando do mero deslocamento físico de mercadoria da filial para a matriz e vice-versa, na medida em que não ocorre a circulação econômica ou jurídica nestes casos. Não fica muito clara, na análise do acórdão, qual a situação fática, como, por exemplo, remessa de insumos para a matriz para alguma atividade e posterior retorno, interpretação que poderia ser extraída do “vice-versa” no trecho: “transferência da filial para a matriz e vice-versa”. Em que pese essa dificuldade, o acórdão se fundamenta no RE n. 93.523/AM e na Representação n. 1.181/PA julgados pelo STF e comentados no tópico anterior, bem como no RE n. 94.120/AL e RE n. 74.852/SP.

O RE 93.523/AM refere-se ao caso da prestação de serviços na qual havia a remessa de cimento de um estabelecimento para outro, o canteiro de obras, para ser

utilizado como insumo da construção civil. Neste caso, o STF afastou a incidência do ICM na remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular diante da ausência de circulação econômica ou jurídica; e, em verdade, os sacos de cimento não eram mercadorias, mas sim insumos para a prestação de serviços.

A Representação n. 1.181/PA julgou inconstitucional legislação local que criou uma ficção ao tratar como estabelecimento autônomo cada unidade produtiva interna de uma mesma unidade empresarial, assentando que a simples movimentação interna de insumos para a produção dentro de um mesmo estabelecimento não configura circulação para fins de incidência do ICM.

Como salientado, também serviu de fundamento para o enunciado da súmula que se analisa o entendimento firmado no RE n. 94.120/AL.¹⁸² Entretanto, embora conste da ementa deste julgado que para a incidência do ICM não basta o simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo necessário que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica, não há discussão sobre esse tema no acórdão. Isso porque, em verdade, o caso consiste em saber se existe a possibilidade de escrituração de créditos de ICM, pelo supermercado, sobre as compras de sacolas de papel que serão entregues gratuitamente aos seus clientes no ponto de venda para facilitar o transporte das mercadorias por estes adquiridas, tratadas pela Corte como bens de uso e consumo do comerciante.

Por sua vez, o RE n. 74.852/SP (RDA 114/71), também utilizado como fundamento do REsp n. 9.933/SP, trata de uma situação que merece comentários. Consta de sua ementa que a “saída de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte não caracteriza operação sujeita a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias”. O cenário fático se relaciona com impressos e móveis confeccionados para uso próprio pelo Banco Brasileiro de Descontos S.A. Tais produtos, após confeccionados, eram remetidos para os diversos estabelecimentos do banco, dentro e fora do estado.

O ministro Oswaldo Trigueiro, relator do caso, adotando o posicionamento de Aliomar Baleeiro, afirmou ser irrelevante a natureza específica da operação ou negócio jurídico que dá causa à saída de mercadoria, mas não pode ser um simples fato material ou físico, com a manutenção da posse ou propriedade do bem, em que pese a movimentação do bem para fora do estabelecimento, como nos casos de remessa para reparos, em que há um posterior retorno. Com isso, a simples movimentação física de material de uso e

¹⁸² RTJ n. 104, p. 284-290.

consumo, tal como impressos e material de escritório, não acarreta incidência do ICM, tanto porque não há circulação, quanto porque os impressos e móveis remetidos para uso próprio não são mercadorias, mas bens de uso e consumo.

Em resumo, nota-se que o caso se relaciona com uma pessoa jurídica não contribuinte do imposto e que não remete “mercadorias” para seus estabelecimentos, mas sim material de uso e consumo, daí o entendimento do STF de que essa operação não estava relacionada com a circulação de mercadorias, pois não se verifica o ato econômico na operação.

Diante desses acórdãos do STF utilizados como fundamento do REsp n. 9.933/SP, que representa um precedente da Súmula 166 do STJ, é possível afirmar que o trecho “transferência da filial para a matriz e vice-versa”, que consta no acórdão, exprime que o caso não se refere a uma operação relativa à circulação de mercadorias, seja porque o produto remetido entre matriz e filial representa um bem de uso e consumo, seja porque pode se tratar de uma remessa matéria-prima para alguma conferência ou pesagem e posterior retorno do produto. Essa constatação explica o entendimento do acórdão de que o resultado de julgamento não implica contrariedade ao artigo 6º, § 2º, do Decreto-lei n. 406/1968, que autoriza aos estados tributar as remessas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte por considerá-los autônomos.

O segundo precedente da súmula a ser analisado se refere ao REsp n. 37.842/SP, o qual também possui em sua ementa o entendimento de que não incide o ICMS no caso de simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Em seu voto, o relator ministro José de Jesus Filho sustenta que o entendimento já é pacífico nas duas turmas da primeira seção da Corte, no sentido de não haver incidência do ICMS no caso de simples transferência de mercadorias da filial para a matriz e vice-versa.

Para sustentar o entendimento, o relator se funda no julgamento do REsp n. 9.933/SP acima comentado, bem como no REsp 9.916/SP, o qual versava sobre a possibilidade de incidência do ICMS na movimentação física de matéria-prima do estabelecimento matriz para a filial como fase preparatória para uma posterior industrialização, que por sua vez se fundamenta no AI n. 131.941 AgR/SP, aquele caso da remessa de frangos para pesagem. Diante desse cenário, o STJ não considerou como presente a circulação de mercadoria, por não tipificar ato mercantil.

O terceiro acórdão referenciado como precedente da Súmula 166 é o REsp n. 36.060/MG, constando da ementa que para haver circulação é necessário um negócio jurídico mercantil. Porém, como fundamento do voto o ministro Relator Humberto Gomes

de Barros traz os entendimentos firmados no REsp n. 9.933/SP, REsp n. 37.842/SP, e REsp n. 9.916/SP, já comentados acima, que tratam de remessa de produtos de uso e consumo, ou mesmo remessa para posterior retorno ao estabelecimento remetente. Ainda, há a referência ao Agravo n. 10.998, de relatoria do ministro Milton Luiz Pereira, que trata da transferência de veículos usados da matriz para a filial, utilizando como razões de decidir o exaustivamente citado REsp n. 9.933/SP, bem como o caso julgado pelo STF no RE n. 93.523/AM, que tratou da obra de construção civil do aeroporto em Manaus. Assim, em que pese afirmar que para haver circulação de mercadorias é necessária a realização de operação mercantil, isto é, negócios jurídicos de mercancia, utiliza outros julgados que não se relacionam com o assunto para fundamentar seu argumento.

Como quarto e último precedente da súmula, tem-se o REsp n. 32.203/RJ, de relatoria do ministro Milton Luiz Pereira, que tratou da possibilidade de repetição de indébito do ICMS, com base no artigo 166 do CTN, e discutiu a prova da transferência do ônus econômico do tributo para o contribuinte de fato. A causa da repetição do indébito vincula-se à discussão sobre a impossibilidade de incidência do ICM no simples deslocamento de produtos acabados de um estabelecimento para outros da mesma contribuinte.

Sustentou o relator que para que seja possível a verificação do fato gerador do ICM, faz-se necessária uma operação que evidencie a circulação econômica da mercadoria, decorrente de um ato mercantil. O raciocínio está mais próximo ao que se extrai atualmente da súmula e da doutrina, vinculando o fato gerador do ICM a uma operação, assim entendida como um negócio jurídico mercantil, bilateral, que provoque a mudança de titularidade. Apesar do argumento, o fundamento do voto são os já comentados REsp n. 9.933/SP, que não se relaciona com essa discussão, e o Agravo n. 10.998, que por sua vez também cita o REsp n. 9.933/SP.

Desta forma, conclui-se que a Súmula 166 é utilizada para firmar um entendimento bem abrangente, no sentido de que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, como matriz e filial, não representa fato gerador do ICMS, na medida em que não se verifica a transferência de titularidade. Todavia, a ausência da mudança de titularidade nos acórdãos que dão causa à súmula está relacionada com simples movimentação física de material de uso e consumo de pessoa não contribuinte do imposto, de remessa de matéria-prima para a divisão industrial dentro de um mesmo estabelecimento, ou mesmo remessa de produto para servir de insumo para prestação de

serviços ou como etapa preparatória de uma industrialização no mesmo estabelecimento remetente.

Nota-se, por isso, que o verbete da Súmula 166 não representa os casos que lhe deram origem. Nenhum dos fundamentos, nem do STF, estão relacionados com a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Aliás, bem ao contrário, o próprio STF afirmou nas Representações n. 1.181/PA, 1.292/MS e 1.355/PB a possibilidade de incidência do imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e frisou que o caso analisado não estava relacionado a essa questão, mas sim à lei estadual que, por ficção, tratou como estabelecimentos autônomos meros departamentos internos do setor produtivo de uma mesma unidade empresarial.

Analisando esse ponto, Hugo de Brito Machado¹⁸³ leciona que a circulação para fins de incidência do ICMS independe da mudança da propriedade da mercadoria, a despeito de geralmente acontecer. Com isso, pode haver circulação mesmo que não seja fruto de uma operação capaz de alterar a titularidade da mercadoria, pois, basta um ato ou negócio jurídico, independentemente de sua natureza, que seja capaz de impulsionar a mercadoria desde o produtor até o consumidor final.

Ao comentar a jurisprudência dos tribunais superiores até aqui debatida, o autor afirmou que os casos analisados pelo STJ não se referiam às discussões sobre necessidade de transmissão da propriedade para a incidência do ICMS, mas sim a transferências de ativo permanente por instituições bancárias entre suas agências. Neste caso, a inocorrência do fato gerador decorria da constatação de que tais bens não eram mercadorias, e sim bens do ativo, e de que as instituições financeiras não são contribuintes do imposto, sem nenhuma relação com o conceito de circulação exigir transmissão da propriedade.

Quanto aos julgados do STF, Hugo de Brito Machado comentou o caso da remessa de frangos para pesagem em outro estabelecimento. Afirmou não haver prática do fato gerador, nesse caso, porque não houve impulso para o consumo, não configurando circulação de mercadorias, discussão nada relacionada com a necessidade de mudança de propriedade da mercadoria.¹⁸⁴

A incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte representa uma etapa de circulação da mercadoria, participando da cadeia de agregação de valor, cuja tributação deve repercutir no consumo. Por se tratar de um tributo

¹⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25–27.

¹⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 32–33.

não cumulativo, a tributação na remessa da mercadoria é neutralizada na possibilidade de escrituração de um crédito do imposto no estabelecimento de destino, trasladando o ônus econômico do imposto para a próxima etapa.

A não tributação do ICMS nesses casos provoca uma distorção na tributação plurifásica do imposto, restando fora da tributação uma parcela do valor agregado, fazendo com que a tributação no consumo não represente a mesma carga tributária da tributação plurifásica. Ademais, como a escrituração de créditos e débitos é feita por estabelecimentos, a não incidência do imposto na saída dessa mercadoria faz com que o estabelecimento remetente tenha que estornar os créditos escriturados em seu livro e, ao mesmo tempo, impede a escrituração de um crédito pelo estabelecimento de destino, sem a possibilidade de se abater com os débitos das futuras saídas.

Por fim, para buscar o último elemento para a conformação da incidência do imposto, passa-se a analisar os casos tratados pelo Poder Judiciário, notadamente o STF, que estejam relacionados com o conceito de mercadoria e o tratamento do *software*-produto como tal.

3.3. Mercadoria e *software*

Não é recente a discussão acerca da natureza jurídica do *software* para fins de determinação da tributação aplicável. O debate reside na identificação do *software* como um produto, passível de ser considerado como mercadoria, ou, ao contrário, um serviço, sujeito à incidência do ISS.

Analisando o assunto, quando do julgamento do REsp n. 39.797/SP, o STJ concluiu que a licença ou cessão para exploração econômica de programas de computador está sujeita ao ISS, não sendo possível confundir os programas com seu suporte físico, afastando a incidência do ICMS.

Apesar de na ementa do julgado constar “exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou cessão”, denotando que o caso se refere a analisar a incidência dos contratos de licença para exploração econômica de *software*,¹⁸⁵ permitindo-se que o licenciado se torne um distribuidor do produto, em verdade, não era disso que se tratava.

¹⁸⁵ Ver capítulo 4.3. *Software* como objeto de negócio jurídico.

Tratava-se de verificar a incidência do ICMS ou ISS sobre a comercialização de *softwares*-produto, reproduzidos em escala industrial, por meio de contratos de licença de uso. Concluiu o Tribunal que o programa de computador é bem incorpóreo que não se confunde com seu suporte físico utilizado para distribuição, como o disquete, não sendo possível sua consideração como mercadoria.

Com base na lei de direito autoral do *software* vigente na época, Lei n. 7.646/1987, o relator ministro Garcia Vieira sustentou que o programa de computador não é objeto de compra e venda, mas sim de licença ou de cessão, nos termos do artigo 27 da referida lei, o qual, ressalte-se, tratava de licença para exploração econômica de *software*. Neste diapasão, com supedâneo em ensinamentos de Orlando Gomes, sustentou que *software* é serviço, pois resultado de atividade intelectual original, e corresponde ao serviço de programação previstos nos itens 22 e 24 da lista anexa ao Decreto-lei n. 406/1968.

Da análise dos referidos itens 22 e 24 do Decreto-lei n. 406/1968, verifica-se que essas definições para a incidência do imposto sobre serviços não eram adequadas para a tributação da circulação de programas de computador comercializados por licença de uso, denominados “*software* de prateleira”. Isso porque se referem às atividades de programação, processamento de dados e análise de sistemas, típicas obrigações de fazer, enquanto o *software*-produto reproduzido em massa para distribuição no mercado é resultado de uma produção interna do desenvolvedor.

Passados alguns anos, o STJ reviu seu posicionamento, passando a realizar distinção entre *software* desenvolvido por encomenda e *software*-produto, o qual é desenvolvido para atender a consumidores em geral, a exemplo de qualquer outro produto disponível nas prateleiras das lojas, como é possível constatar em diversos julgados, a exemplo do REsp n. 1.070.404/SP. Nota-se, porém, que o acórdão ainda analisa fatos sob a vigência do Decreto-lei n. 406/1968.

Esse entendimento do STJ, realizando uma divisão entre *software* por encomenda, sujeito ao ISS, e *software* de prateleira, produzido em série, com possibilidade de incidência do ICMS sobre o suporte físico por se configurar mercadoria, foi forjado no Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626/SP.

Da leitura do voto do ministro Sepúlveda Pertence, relator do caso, percebe-se que a análise que se pretende firmar reside na identificação do conceito do termo “mercadoria” previsto na Constituição para a demarcação da competência tributária conferida aos estados para instituir o ICMS. De plano, no entanto, afirma que no conceito de mercadoria

não se incluem os bens incorpóreos, tais como os direitos, pois mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio.

Para o relator, o licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador representa operação que tem como objeto o direito de uso, e não mercadoria. *Software* é bem incorpóreo que não pode ser incluído no conceito de mercadoria, restando afastada a incidência do ICMS.

A lei confere ao autor do *software* um direito de uso exclusivo, para proteção de sua propriedade. Esse direito de exclusivo, da propriedade intelectual, não constitui mercadoria e nem é alienado quando da celebração do contrato de licença de uso, restando fora do campo de incidência do ICMS. Nota-se, por oportuno, que esse raciocínio corrobora com o entendimento doutrinário descrito no capítulo anterior,¹⁸⁶ no sentido de que não há contratos de compra e venda nas operações com *software*-produto, não sendo transmitido ao usuário o direito de propriedade intelectual na operação, e não sendo possível seu enquadramento como mercadoria por ser um bem imaterial.

Em que pese o raciocínio em relação ao *software* como um direito, bem incorpóreo em sua essência, objeto de licença de uso, afirma que este aspecto do *software* não se confunde com as cópias ou exemplares da obra intelectual reproduzida em massa. Diante desse raciocínio, sustentou a possibilidade de incidência do ICMS sobre a circulação de cópias de programas de computador produzidas em série e comercializadas como um produto nas prateleiras das lojas, desde que presente o *corpus mechanicum* da produção intelectual. Estabeleceu, com isso, uma diferença entre a aquisição de um exemplar e o licenciamento ou cessão de direito de uso de “*software* de prateleira”, vocacionado a atender um público indeterminado.

O *software* em si, portanto, enquanto propriedade intelectual, não é transmitido nas operações comerciais fundadas em licença de uso. Ainda, sustentou o relator que o contrato de licença de uso não disciplina condições do negócio jurídico, mas dispõe de cláusulas voltadas à proteção dos direitos autorais, limitando o consumidor apenas ao uso do programa. Todavia, seria possível considerar como mercadorias as manifestações físicas do *software*, mas como esse ponto não era objeto do recurso, a Corte decidiu por não conhecer do recurso extraordinário.

Com isso, são mercadorias as cópias físicas distribuídas no mercado, por se tratar de um bem corpóreo, objetos que não se confundem com a licença de uso, pois o que se

¹⁸⁶ Ver capítulo 2.2. ICMS – circulação, mercadorias e o *software*

negocia é esse objeto, corpóreo e não o direito do autor. O *software* em si, no entanto, é bem incorpóreo, sobre o qual não pode incidir o ICMS por não se tratar de mercadoria.

Em síntese, não houve julgamento do mérito, mas os argumentos foram suficientes para fixar o entendimento de que sobre a licença de uso não há incidência do imposto, na medida em que o objeto do contrato é o direito de exclusivo do titular do direito autoral, que, por ser direito, é incorpóreo e não pode ser considerado mercadoria. O que poderia se enquadrar no conceito de mercadoria é o exemplar de um *software* de prateleira reproduzido em grande escala e materializado em suporte físico, situação que não se confunde com a licença de uso do *software*. Esse entendimento foi firmado antes da publicação da Lei Complementar n. 116/2003, que definiu no item 1.05 a licença de uso do *software* como serviço de qualquer natureza sujeito à incidência do ISS.

Cabe ressaltar, no entanto, que toda essa argumentação presente no julgamento do RE n. 176.626/SP serviu de fundamento para subsidiar a incidência de ICMS sobre a comercialização de um exemplar do *software* de prateleira distribuído em suporte físico, a exemplo do quanto decidido no RE n. 199.464, com o relator ministro Ilmar Galvão, no qual restou assentado que a “revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nesse se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias.” O RE n. 176.626/SP, ainda, serviu para fundamentar a incidência do imposto em outros casos também relacionados com direito autoral, a exemplo da comercialização de fitas de VHS, cujo conteúdo veiculado era filme cinematográfico protegido por direitos autorais.

O entendimento ensejou, inclusive, a edição do enunciado da Súmula STF 662, o qual dispõe ser “legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete”. Como precedente desta súmula consta, além do próprio julgamento do RE n. 176.626/SP mencionado acima, o julgamento do RE n. 179.560/SP. Neste, o STF também fez a diferenciação entre a contratação de gravação de fitas de vídeo por encomenda, a exemplo do que fez com o *software* por encomenda, e a comercialização de fitas gravadas, tal como realizado na caracterização do *software* de prateleira.

Com esse entendimento, para a comercialização de fitas gravadas, ainda que pelo próprio contribuinte, o STF afastou a aplicação do item 63 da lista anexa ao Decreto-lei n.

406/1968,¹⁸⁷ que definia como serviço de qualquer natureza a gravação e distribuição de filmes, aplicando-se a incidência do ISS para os casos de gravação e distribuição de filmes por encomenda, por envolverem uma prestação de serviço de gravação, ou quando o titular dos direitos autorais contrata uma pessoa jurídica para realizar a replicação e distribuição dos seus filmes no mercado. Sobre essa contratação incide o ISS, por ser um serviço de gravação em benefício do titular do direito autoral. No entanto, na comercialização das fitas de vídeo no mercado, incide o ICMS.

Desta forma, filmes ou músicas gravadas em suportes físicos para comercialização em massa no mercado, como fitas magnéticas, enquadram-se no conceito de mercadoria diante da presença de um *corpus mechanicum*. Portanto, caso a fita de vídeo seja o exemplar de uma obra oferecida ao público em geral, deve-se imprimir-lhe o qualificativo de mercadoria, não se caracterizando serviço para fins de incidência do ISS, salvo se a gravação for realizada por encomenda.¹⁸⁸

Ainda no STF, outro ponto relevante a se destacar é o reconhecimento da repercussão geral para o tema da licença de uso de *software* produzido sob encomenda, supostamente sujeito ao ISS em razão do item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003. O recurso representativo da controvérsia é o RE n. 688.223/PR, proposto pela TIM Celular S.A., sob a relatoria do ministro Luiz Fux.

O recurso extraordinário tem origem em mandado de segurança preventivo impetrado para buscar o reconhecimento da não incidência de ISS sobre licença de uso de *software*. Ao analisar a petição inicial, nota-se que a demanda está relacionada com a licença de uso de *software* padronizado adquirido de fornecedor localizado no exterior. Como argumento principal, disserta sobre a natureza de obrigação de dar da licença de uso, por ser apenas uma permissão de uso sem transferência de propriedade.

Com esses argumentos, enquadra a operação como uma locação de um direito real que repousa no direito de propriedade intelectual, bem infungível. Assim, pautado no RE n. 116.121/SP,¹⁸⁹ requer o reconhecimento da inconstitucionalidade do item 1.05 da lei complementar, por tratar como serviço algo que afronta o conceito constitucional do imposto (obrigação de fazer), e por ser matéria reservada à competência residual da União.

As decisões judiciais que se seguiram no processo, pela negativa da segurança, bem como o acórdão em grau de apelação, adotaram o entendimento de que o caso se tratava de

¹⁸⁷ 63. Gravação e distribuição de filmes e "vídeo-tapes";

¹⁸⁸ No mesmo sentido: RE n. 191.454/SP, RE n. 194.533/SP, RE n. 196.856/SP, RE n. 194.705/SP

¹⁸⁹ Caso que julgou inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis (guindastes).

serviços, tributados pelo ISS, na medida em que a licença de uso estava relacionada com um programa de computador personalizado, desenvolvido pela demanda da impetrante.

Note, com isso, que a repercussão geral está baseada na análise da incidência do ISS sobre licença de uso de computador desenvolvido por encomenda, personalizado, criado para atender demanda específica do contratante, conforme ementa abaixo:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR PERSONALIZADOS (SOFTWARE). INCIDÊNCIA DE ISS. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MANIFESTAÇÃO PELA REPERCUSSÃO GERAL.

Portanto, parece que a discussão não está clara. Não se sabe se a licença de uso que se discute é aquela relacionada com *software* por encomenda, hipótese que existe, mas é excepcional, conforme será tratado adiante;¹⁹⁰ ou se a discussão será sobre a licença de uso de *software* de prateleira; ou, ainda, se a discussão está relacionada com o desenvolvimento do *software* personalizado, fato que está definido como serviço de qualquer natureza no item 1.04 e não no item 1.05.

Este tema é relevante e vem sendo causa de debates nos tribunais estaduais, como o TJ-SP, proferindo entendimento no sentido de não haver “inconstitucionalidade do item 1.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar Federal n. 116/2003, considerado em si”, isto é, em relação ao próprio direito de autor, não se confundindo com as vendas de cópias de *software* de prateleira disponibilizados de modo impessoal, fato sujeito à incidência do ICMS.¹⁹¹

Esse entendimento, ressalte-se, pode gerar dúvidas sobre o tratamento tributário, na medida em que o tribunal afirma haver incidência de ISS sobre a licença de uso de *software* produzido sob encomenda do contratante, por se tratar de prestação de serviços sujeita ao ISS, enquadrando-se no item 1.05 da lista de serviço: “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Com a mesma fundamentação, o Superior Tribunal de Justiça¹⁹² já manifestou o entendimento de que “os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS” em razão de haver uma licença de uso, conforme previsão do item 1.05, e isto “não conflita com o conteúdo da Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual ‘é inconstitucional a incidência do

¹⁹⁰ Ver tópicos 4.3 e 6.1.2.

¹⁹¹ Apelação n. 1030045-83.2015.8.26.0053. Rel. Des. Ricardo Chimenti. Publicação 19/05/2017

¹⁹² EDcl no AgRg no AREsp n. 32.547/PR, rel. Min. Humberto Martins, DJe 19/12/2011

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Com isso, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o RE n. 688.223/PR, talvez não realize uma análise sobre o conceito de “circulação” de “mercadoria”, restringindo-se à análise da natureza de uma licença de uso de direito autoral nos casos de *software* desenvolvido por encomenda.

No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também há processos em que se discute o conceito de mercadorias para fins de identificar a possibilidade de incidência do ICMS nas operações envolvendo *software*, dentre os quais cabe ressaltar o Mandado de Segurança Coletivo n. 1019249-28.2018.8.26.0053 proposto pela Federação de Serviços do Estado de São Paulo (FEPESP), questionando o Decreto n. 63.099/2017, publicado para atender ao disposto no Convênio Confaz n. 106/2017. O *mandamus* tem por objetivo afastar a incidência do ICMS diante da ausência de circulação, bem como da impossibilidade de qualificação de um bem incorpóreo como mercadoria.

A sentença proferida negou a segurança pleiteada, sob o fundamento de que a evolução da tecnologia permite a aquisição de *softwares* por qualquer meio, fisicamente ou por *download*. Assim, afirma que o *software* pode ser considerado uma mercadoria, em razão da possibilidade de uso e disposição por parte do consumidor. O objeto de consumo, portanto, é essa mercadoria, que, embora incorpórea, será “materializada” em seu computador.

Ao apreciar o recurso de apelação, o Tribunal entendeu por dar provimento ao recurso, inadmitindo a incidência do ICMS nas operações com o *software*. A razão para tanto não foi o conceito de mercadoria, sobre se pode ou não abarcar os bens incorpóreos, mas sim um aspecto formal. Sustentou o TJ/SP que a criação da hipótese de incidência dos impostos é reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “a”, da Constituição. Desta forma, o Decreto n. 63.099/2017 é ilegal por afrontar o princípio da legalidade tributária, na medida em que cria efetiva hipótese de incidência tributária do ICMS.

Cabe acrescentar que o resultado do julgamento não permite extrair qual o entendimento do Tribunal sobre o conceito de mercadoria para fins de ICMS. Por isso, não é possível afirmar se, na visão do Tribunal, haveria afronta à Constituição na publicação de lei complementar prevendo a possibilidade de incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou se essa previsão também seria inconstitucional. Também não é possível identificar se as

licenças de uso de *software*-produto representam serviços, sendo, portanto, tributáveis pelo ISS.

Outro processo interessante é a ação coletiva proposta pelo Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo, a Ação Declaratória n. 1015243-75.2018.8.26.0053, buscando afastar a incidência do ICMS sobre as operações com *software* realizadas por transferência eletrônica de dados, nos termos do Decreto n. 63.099/2017.

Também neste caso, a decisão de mérito proferida em primeira instância admitiu a incidência do ICMS, afastando o argumento de invasão da competência tributária municipal quanto ao ISS, fazendo a distinção entre o “*software* por encomenda” e o “*software* de prateleira”. Admite a qualificação de bens incorpóreos como mercadorias postas em circulação, argumentando não descaracterizar o fato gerador do imposto a discussão sobre o meio de comercialização do bem, se por meio de mídia física ou transferência digital. Assim, entende que o fato gerador descrito no Decreto n. 63.099/2017 não representa nova hipótese de incidência tributária, apenas descrevendo uma tributação possível a partir da Lei Complementar n. 87/1996.

Na análise do recurso de apelação, o Tribunal de Justiça, a exemplo do caso anterior, afastou a possibilidade de incidência do imposto em razão do aspecto formal, afirmando não ser possível ao decreto, em ofensa ao princípio da legalidade, tratar de disposições sobre a incidência tributária não previstas em lei. Mais uma vez, não houve debate sobre o conceito de mercadora, o que impossibilita a verificação do entendimento do Tribunal sobre o assunto.

Dada a relevância do tema e o impacto que provoca, analisa-se em tópico separado, abaixo, a discussão das ações diretas de inconstitucionalidade sobre o tema da tributação do *software* atualmente em andamento no STF.

3.3.1. Ações diretas de inconstitucionalidade

Pela investigação do conceito de mercadoria e a possibilidade de incidência do ICMS sobre as licenças de uso relacionadas ao *softwares*-produto, há em trâmite no STF quatro ações diretas de inconstitucionalidade.

A ADI n. 1.945/MT, ajuizada pelo PMDB em face da Lei do Estado do Mato Grosso n. 7.098/1998, que previu, em seu artigo 2º, § 1º, VI, a incidência de ICMS sobre

as operações com programa de computador – *software* –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados – *download*.

A ação foi proposta em 1998, mas teve iniciado o julgamento de seu mérito apenas em 2020, e sua análise será realizada mais adiante. Interessante notar que em 2010 o Plenário do STF apreciou a medida cautelar, requerida para suspender os efeitos do dispositivo citado, a qual restou indeferida. Nessa oportunidade, os ministros realizaram um debate sobre o conceito de mercadoria para fins de incidência do imposto.

O relator do caso, ministro Octavio Gallotti, deu provimento à medida cautelar, para conferir interpretação restritiva ao artigo 2º, § 1º, VI, consoante a jurisprudência do STF, para afastar a incidência sobre licença de uso de programas de computador, mas permitir a incidência sobre a comercialização das cópias dos programas produzidos em série.

O ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o relator, com base na jurisprudência da Corte, adicionando arrazoado sobre as dificuldades decorrentes da tributação do *software* pelo imposto estadual, realizando indagações sobre sua natureza jurídica e seu tratamento como obra intelectual, com a possibilidade de aplicação da imunidade do livro, indagações sobre a identificação do estabelecimento para determinação do local da ocorrência do fato gerador, bem como eventual problema na repartição das receitas interestaduais, dentre outras indagações. Entretanto, admite a relevância da reflexão sobre o conceito de mercadoria, porém não disserta sobre a possibilidade de tratar como mercadorias os bens incorpóreos, tais como os programas de computador adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, guardando sua decisão para a análise do mérito.

Por sua vez, o ministro Néelson Jobim, em seu voto vista, afirmou que o *software* em si é um produto incorpóreo, constituído de linguagem matemática binária. Afirma que o fato de um bem ser incorpóreo não representa ressalva para incidência do ICMS, caso contrário, não poderia haver incidência do imposto também na aquisição do programa em disquete ou CD, já que tais suportes materiais são apenas instrumentos para distribuir o *software*.

Argumentou, e nos parece correto, que o *software*-produto não se confunde com o disquete ou CD, ou mesmo com a transferência eletrônica, pois são apenas formas de distribuir a mesma mercadoria. Assim, a indagação que faz é se é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual. Com a resposta afirmativa, conclui não haver diferença entre adquirir pela internet o mesmo *software* que se adquire na prateleira

dos varejistas, decidindo pela incidência do imposto sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso, o que afasta a jurisprudência de necessidade do *corpus mechanicum* até então firmada.

Percebe-se, na leitura do voto, que o ministro Nelson Jobim firmou o entendimento de que o ICMS pode incidir sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, já que, substancialmente, o que se adquire é o *software* que o consumidor quer ver instalado em seu equipamento, incorpóreo em sua essência e que não se confunde com a mídia física.

O objeto do negócio é o mesmo, alterando-se apenas o meio de aquisição do programa: antes, por mídia física, agora, por meio de *download*. A diferença é o meio, a forma em que essa mercadoria foi adquirida, e isso não desfigura o objeto da transação que deve ser entendido como mercadoria.

O ministro Gilmar Mendes acompanhou o voto divergente do ministro Nelson Jobim para indeferir a liminar, mas argumentou pela negativa da medida liminar por questões de ausência de urgência e irreversibilidade, na medida em que já haviam se passado 11 anos desde a propositura da ação, e durante todo esse tempo a lei permaneceu vigente e eficaz, com a consequente incidência do imposto no estado. Apesar disso, nos debates em Plenário, o ministro Gilmar Mendes afirmou que no plano da hermenêutica a mudança da realidade afeta a interpretação do texto constitucional, levando a crer que, em seu entendimento, o conceito de mercadoria pode evoluir, acompanhando a evolução da tecnologia e da alteração da forma em que os *softwares* são distribuídos.

O ministro Dias Toffoli, além de acompanhar o ministro Gilmar Mendes para negar a liminar em razão do decurso temporal e da presunção de constitucionalidade das leis, também acompanhou o entendimento do ministro Nelson Jobim, ao admitir a caracterização de bens incorpóreos como mercadorias diante da evolução da realidade. À mesma conclusão chegaram os ministros Eros Grau e Ayres Britto, sustentando que a evolução da realidade altera (ou fornece) o significado dos textos, admitindo a evolução do conceito de mercadoria para comportar os bens incorpóreos.

Interessante pontuar o argumento do ministro Cezar Peluso, que buscou estabelecer a diferença entre os direitos derivados da operação intelectual, que são bens incorpóreos, e os produtos dessas operações intelectuais, como o livro ou o programa de computador. A despeito desse argumento, não aprofunda no raciocínio e ainda fica vinculado ao pensamento de que a mercadoria é o produto materializado em suporte físico, com a necessária mudança de titularidade.

Outra ação em andamento é a ADI n. 5.576/SP, distribuída para relatoria do ministro Luís Roberto Barroso, proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), para obter declaração de inconstitucionalidade de lei e decreto do Estado de São Paulo e afastar a incidência do ICMS sobre operações com *software*, com base na interpretação conforme a Constituição, da Lei Complementar n. 87/1996 e da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo.

A legislação questionada é o artigo 3º, II, da Lei do Estado de São Paulo n. 8.198/1992 e os Decretos, do mesmo Estado, n. 61.522/2015 e n. 61.791/2016, os quais dispõem sobre a incidência do imposto sobre o valor total das operações que tenham por objeto programas de computador de prateleira, independentemente de serem distribuídos por suporte físico,¹⁹³ *download* ou assinatura (computação em nuvem).

Ressalte-se que, apesar da incidência do imposto pretender ser sobre o valor total da operação, incluindo-se o valor do próprio *software* e do suporte físico, o Decreto n. 61.791/2016 foi publicado para atender o benefício fiscal autorizado pelo Convênio Confaz n. 181/2015, de modo a conferir redução da base de cálculo do imposto incidente nas operações com *softwares* e outros bens digitais, de sorte que a carga tributária resulte no percentual de 5%.

Entende a autora da ação que o *software* está submetido à tributação não do ICMS, mas sim do ISS, conforme previsto na Lei Complementar n. 116/2003, sob pena de configurar invasão da competência municipal. Com isso, a lei complementar definiu como serviço de qualquer natureza, tributado pelo ISS, o licenciamento e a cessão de direito de uso de *softwares*. Pretenderem os Estados tributar essas operações representa ofensa à Constituição e ao disposto em Lei Complementar.

Por ser um bem jurídico submetido à tutela do direito autoral, argumenta que o *software* é expressão criativa do trabalho intelectual, portanto, é um bem incorpóreo, que pode ou não se apresentar por meio de suporte físico. Diante disso, não há possibilidade de enquadrar-se como mercadoria, ausente também a sua circulação, vez que sua titularidade do direito autoral não é transferida ao adquirente, que passa a ter, tão somente, o direito de uso por meio de uma licença concedida pelo real proprietário. Não há, assim, venda de *software*, mas, sim, licença de uso. Diante disso, não circula, e por ser incorpóreo não é mercadoria.

¹⁹³ Convém lembrar que até a publicação do Decreto n. 61.522/2015, vigorava no Estado de São Paulo o Decreto n. 51.619/2007, que estabelecia ser a base de cálculo do ICMS o equivalente a duas vezes o suporte físico utilizado para comercialização do *software*.

Com esse raciocínio, entende que a legislação questionada deve ser declarada inconstitucional, uma vez que a circulação de mercadoria configura hipótese de incidência do ICMS prevista na Constituição, requerendo uma interpretação da Lei Complementar n. 87/1996 e da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/1989, de modo a ser conforme à Constituição, restringindo a incidência do imposto para o seguinte sentido: o imposto incide sobre circulação de mercadoria, assim entendida como aquela decorrente de uma operação realizada entre duas pessoas distintas, com a consequente transferência do domínio da mercadoria, necessariamente material e tangível.

Sustenta que a exigência de ICMS sobre operações com *software* requer a previsão de sua incidência por lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “a”, da Constituição, para dispor sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, critérios que não se encontram definidos na atual Lei Complementar n. 87/1996 no que se refere aos programas de computador.

Nesta ADI n. 5.576, o Procurador-Geral da República já se manifestou pela improcedência da ação. Sustenta que o STF já consolidou entendimento de que estaria sujeito ao ISS apenas o *software* desenvolvido por encomenda, restando aos estados a tributação por ICMS os *softwares* de prateleira materializados em suporte físico e comercializados no mercado, enquadrando-se no conceito de mercadoria. Com essa premissa, argumenta que a evolução tecnológica trouxe a possibilidade de distribuir o mesmo *software* de maneira eletrônica, sem necessidade de suporte físico para o produto, permitindo-se tratar como mercadoria o programa de computador posto em circulação no comércio, como produto massificado, independentemente de sua distribuição ser por meio físico ou digital. Consequentemente, opina pela incidência do ICMS.

Aos municípios, conclui o PGR, estaria reservada a competência para tributar por ISS o desenvolvimento de *software* por encomenda, restringindo a dicção do item 1.05 da Lei Complementar n. 116/2003, o qual define como serviço a licença de uso de *software*, apenas para os casos de licença de uso relacionada com *software* por encomenda.

A terceira ação em andamento é a ADI n. 5.958/DF, distribuída para a relatoria do ministro Dias Toffoli. A ação foi proposta pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), requerendo a declaração de inconstitucionalidade do Convênio Confaz n. 106/2017, que estabeleceu critérios para a incidência do ICMS sobre operações envolvendo *software* e demais bens digitais, independentemente de sua disponibilização ser realizada em suporte físico ou por transferência eletrônica de dados.

Ainda, a exemplo da ADI anterior, requer a declaração da inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 2º, I, da Lei Complementar n. 87/1996, para afastar qualquer possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com *software*. Sustenta que o dispositivo da lei complementar não fornece elementos para a incidência do ICMS em quaisquer operações com *software*, haja vista a ausência de “circulação” e de “mercadoria”.

Disserta que, para a incidência do ICMS o bem qualificado como mercadoria deve, necessariamente, ser bem corpóreo, material, objeto de uma operação mercantil que seja capaz de circular o bem, com a consequente mudança de titularidade. Em breve síntese, a requerente argumenta que, a despeito de a Constituição não ter explicitado em seu texto o significado e alcance do termo “mercadoria”, na época de sua edição havia um conceito jurídico bastante utilizado, derivado do direito comercial, conforme o Código Comercial de 1850, tratando “mercadoria” como bem móvel e corpóreo, comprado ou vendido em atos de mercancia, conforme se extrai de seu artigo 191.

Nesta linha, conclui que esse conceito de direito privado foi adotado, implicitamente, pelo constituinte quando da demarcação de competências, não sendo facultado ao legislador alterá-lo, conforme dispõe o artigo 110 do CTN. Por essa razão, *software* não pode ser qualificado como mercadoria, por corresponder a um bem intangível, protegido por lei de direito autoral, independentemente de possuir suporte físico.

Quanto à “circulação”, outro critério para a incidência do ICMS, afirma inexistir a transferência da propriedade do direito autoral do *software*. Isso porque nas operações com *software*, o suposto adquirente tem apenas a licença de uso, não se tornando proprietário do bem. Ponto importante a se destacar é o argumento, sedimentado na doutrina,¹⁹⁴ mas que será rebatido mais adiante,¹⁹⁵ no sentido de que a transferência de propriedade de um *software* somente se opera por meio da alienação de seu código-fonte, por cessão de direitos, situação na qual o adquirente passa a ter o poder de dispor do programa.

Assim, conclui ser impossível a incidência do ICMS sobre operações envolvendo *software*, sendo irrelevante a distinção entre *software* padronizado ou customizado, com suporte físico ou digital, na medida em que o *software* é sempre um bem incorpóreo e, por ser objeto de contrato de licença de uso, não há mudança de titularidade do direito autoral.

¹⁹⁴ Ver 2.2. ICMS – circulação, mercadorias e o *software*

¹⁹⁵ Ver 4.3. *Software* como objeto de negócio jurídico

Pretende, com isso, que o STF declare a inconstitucionalidade de qualquer interpretação da Lei Complementar n. 87/1996 que possibilite a tributação das operações envolvendo *software*.

O Procurador-Geral da República também já se manifestou, opinando pela improcedência dos pedidos formulados, com os mesmos fundamentos apresentados na ADI n. 5.576/SP, sustentando ser “irrelevante, para fins de incidência do ICMS sobre operações de comercialização de mercadorias digitais, o fato de estas serem adquiridas por meio físico ou digital (transferência eletrônica de dados)”.

Por fim, prosseguindo na análise, a quarta ação direta em trâmite no STF é a ADI n. .5659/MG, também de relatoria do Ministro Dias Toffoli e proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), mas desta vez para obter declaração de inconstitucionalidade de lei e decreto do Estado de Minas Gerais, buscando afastar a incidência do ICMS sobre operações com *software*.

Pautado nos mesmos argumentos jurídicos que apresentou na ADI n. 5.576, a CNS pretende a declaração da inconstitucionalidade do Decreto n. 46.877/2015 do Estado de Minas Gerais, o qual, a partir de sua publicação, possibilita a incidência do ICMS sobre o valor total da operação envolvendo *software*. Assim, requer a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, mediante a interpretação conforme Constituição do artigo 5º da Lei do Estado de Minas Gerais n. 6.763/1975 e do artigo 1º, I e II, do Decreto Estadual n. 43.080/2002, bem como do artigo 2º da Lei Complementar n. 87/1996.

O Procurador-Geral da República também se manifestou pela improcedência da ADI, sustentando a possibilidade de evolução do conceito de mercadoria para incluir os bens incorpóreos disponibilizados no mercado, fundando-se nos mesmos argumentos apresentados na ADI n. 5.576/SP.

Em abril de 2020 o STF submeteu ao Plenário virtual o julgamento da ADI n. 1.945/MT, atualmente sob a relatoria da ministra Cármen Lúcia. Consta no andamento do processo a informação de que a relatora e o ministro Edson Fachin proferiram seus votos, julgando improcedente a ação direta de inconstitucionalidade para reconhecer a possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com *software*-produto. No entanto, os votos não estão disponíveis no *website* do STF para análise, em razão do pedido de vista realizado pelo ministro Dias Toffoli.

Pouco tempo depois, o ministro Dias Toffoli submeteu para julgamento a ADI n. 1.945/MT, proferindo seu voto-vista, oportunidade em que foi trazida à pauta a ADI n.

5.659/MG, de sua relatoria, para julgamento em conjunto. Diante disso, o ministro proferiu seu voto para as duas ações, votos ainda não disponíveis no *website* do STF, mas, diante da repercussão na imprensa, foi possível encontrar na página do Consultor Jurídico os votos dos ministros Edson Fachin e Dias Toffoli.¹⁹⁶

O ministro Edson Fachin julgou improcedente a ADI n. 1.945/MT por entender possível a incidência de ICMS sobre as operações de licença de uso de *software*-produto, ainda que a circulação da mercadoria ocorra apenas de forma digital, acompanhando a ministra Cármen Lúcia. Para o deslinde da causa, reputou essencial o entendimento do STF sobre o *software* de prateleira, qualificando-o como “mercadoria sujeita à comercialização na economia de mercado, pois se trata de criação de acesso amplo disponibilizada ao público em geral”.

Argumentou o ministro que mesmo com a evolução nas modalidades de comercialização de bens, realizada de forma digital, há a identificação de um *software*-produto como um programa já definido, acabado, concebido para a mesma função que aquele disponibilizado em suporte físico para atender uma pluralidade de usuários permanece na transmissão eletrônica de dados.

Com isso, concluiu que atualmente a criação intelectual não precisa mais se materializar num *corpus mechanicum*, podendo ser distribuído o arquivo digital por transferência eletrônica de dados para entregar o mesmo produto ao consumidor, como um livro ou um *software*. Essa transferência eletrônica pode ocorrer tanto por meio de *download* quanto por computação em nuvem (*streaming*).

Em seu voto-vista, o ministro Dias Toffoli abriu divergência para reconhecer a inconstitucionalidade das leis estaduais impugnadas e afastar a incidência do ICMS. O julgamento foi realizado em conjunto com a ADI n. 5.659/MG comentada acima, de sua relatoria.

Em seu voto como relator, com as mesmas razões e conclusões de mérito para seu voto-vista na ADI n. 1.945/MT, o ministro Dias Toffoli realiza uma investigação sobre *software* no dicionário, na Lei n. 9.609/1998, além de realizar comentários sobre os julgamentos precedentes proferidos pela Corte, especificamente o RE n. 176.626/SP e a medida cautelar da ADI n. 1.945/MT, para dizer que, a depender do negócio jurídico, em

¹⁹⁶ **Maioria do STF entende pela não incidência do ICMS sobre operações de softwares**, Consultor Jurídico, disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-04/maioria-stf-incide-iss-operacoes-softwares>>, acesso em: 6 nov. 2020.

tese, não se afasta a possibilidade de um bem digital como o *software* ser considerado mercadoria para fins de incidência do ICMS.¹⁹⁷

Porém, caso o negócio jurídico seja a licença de uso de *software*, entende que referida possibilidade está atualmente afastada, diante da resolução do conflito de competência realizada pela Lei Complementar n. 116/2003, a qual definiu essa operação como serviço de qualquer natureza, cumprindo o seu papel constitucional, conforme determinação dos artigos 146, I, e 156, III, da Constituição.

Com esse pensamento, segue a linha de que a lei complementar deve definir os fatos geradores dos impostos apenas para dirimir conflitos de competências. Consequentemente, afirmou o ministro Dias Toffoli que se deve observar a escolha da lei complementar de fazer incidir o ISS sobre licença de uso de programa de computador, conforme previsão contida no item 1.05 da lista anexa à lei complementar.

Nesta toada, uma vez definida a licença de uso como serviço de qualquer natureza na Lei Complementar n. 116/2003, não tem mais relevância discutir se o *software* é desenvolvido por encomenda ou se é *software* de prateleira. Independentemente de como for desenvolvido e da forma como for distribuído no mercado (suporte físico, arquivo digital ou por computação em nuvem), não deveria haver dúvidas sobre a incidência do ISS em tais operações, pois, de qualquer modo, haverá licença de uso sobre a qual recairá a tributação.

Neste ponto é preciso salientar que a Constituição não conferiu um superpoder ao legislador complementar. Assim, é preciso ter cuidado com a afirmação de que uma dada situação fática desconhecida ou controvertida é uma situação material objeto de conflito de competência e, uma vez definida uma dada situação fática como serviço de qualquer natureza na lei complementar, o conflito de competência estaria resolvido e não caberia mais discussão sobre a escolha do legislador complementar.¹⁹⁸

Deve-se indagar se realmente a licença de uso de *software* estava em zona de conflito de competência ou se, na verdade, a definição dessa atividade comercial como serviço de qualquer natureza não representa invasão de competência. Ao assim proceder,

¹⁹⁷ O ministro faz uma análise do tratamento europeu sobre os bens digitais e comenta diretivas da União Europeia relacionadas com o IVA. Trata de algumas definições do imposto europeu, como a de que as entregas de bens estão relacionadas com a transferência da disponibilidade de bens corpóreos, enquanto as prestações de serviços são entendidas como tudo o que não representar entrega de bem corpóreo. O estudo pode ser interessante, mas não tem nenhuma aplicação no direito tributário brasileiro, sob pena de desprezar a Constituição e as Leis Complementares.

¹⁹⁸ Esse assunto será explorado no tópico 6.1 e subtópicos.

ao invés de se resolver um conflito, invade-se competência e gera-se mais conflito. Ademais, o legislador complementar não pode definir como serviço o que não representa, ontologicamente, um serviço. São inúmeros os questionamentos sobre a constitucionalidade acerca de algum item da lista anexa, a exemplo da declaração de inconstitucionalidade das locações de coisas móveis.

Pois bem, ao analisar o item 1.05 da lista anexa à lei complementar, a fim de identificar se realmente a licença de uso constitui serviço ou se o legislador extrapolou o conceito, o ministro argumenta que o desenvolvimento de *software* requer um fazer. Com base nessa constatação, de que para desenvolver um *software* é necessário esforço humano, mesmo no *software* padronizado, sustentou que o legislador complementar está autorizado a tratar a operação como serviço de qualquer natureza.

E assim o fez, ao definir como serviço a licença ou cessão de programa de computador, independentemente de o *software* ser encomenda ou de prateleira, suporte físico, *download* ou computação em nuvem, já que em todo caso há contrato de licença de uso.

Se o desenvolvimento de *software* representa um fazer humano e o legislador complementar o definiu como serviço de qualquer natureza, apesar de ser um raciocínio inadequado, a análise do ministro poderia parar neste ponto. No entanto, continuou a análise e argumentou pela evolução do conceito de serviço citando julgamentos recentes do STF para a noção de utilidade ou de obrigações mistas (no caso de entrega de mercadorias concomitante com o fornecimento de serviço), para concluir que a licença de uso representa uma obrigação mista, devendo-se superar a dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer.¹⁹⁹

Descrevendo o papel da lei complementar e apoiando-se nos artigos 156, III, e artigo 155, § 2º, IX, “b”, ambos da Constituição, sustenta que as licenças de uso de *software* se caracterizam como operações mistas, nas quais há uma soma de obrigação de fazer e obrigação de dar. Caso o serviço seja prestado em concomitância com a entrega de mercadoria e esteja definido em lei complementar como serviço de qualquer natureza, como é o caso das licenças de uso nos termos do item 1.05, o único imposto que deve incidir é o ISS.

¹⁹⁹ Apesar de argumentar pela superação do conceito de serviço inspirado no direito privado, como obrigação de fazer, para adotar a noção de utilidade, construiu toda sua argumentação na dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer para dissertar sobre a natureza de obrigação mista da licença de uso do *software*.

Assim, argumentou que nos contratos de licença de uso de *software* não é possível separar com clareza a obrigação de dar, revelada pela entrega do bem ao usuário, da obrigação de fazer, revelada no esforço humano. Por ser criação intelectual, *software* é produto de uma obrigação de fazer, sendo esse esforço humano sua característica fundamental, ainda que seja um *software* replicado em massa para atender ao mercado.

Além do esforço intelectual, a obrigação de fazer também reside nos demais serviços prestados ao usuário, como suporte técnico, atualizações, manuais e outras funcionalidades fornecidas, restando clara, para o ministro, a constatação de que a licença de uso de *software*-produto configura uma operação mista ou complexa, com a conseqüente incidência do ISS, mesmo que envolva uma obrigação de dar, consubstanciada na entrega do arquivo digital.

O relator aplica esse raciocínio, repita-se, para qualquer modalidade de distribuição de *software*, seja em suporte físico, seja por transferência eletrônica de dados, seja no bojo de contrato por assinatura para sua distribuição por computação em nuvem. São apenas formas diferentes de distribuição do mesmo *software*, sendo irrelevante sua diferenciação para fins de identificar o fato jurídico tributável, pois em todos há contrato de licença de uso.

Quanto ao *software*-produto oferecido por computação em nuvem (SaaS), traz a definição de computação em nuvem concedida por empresas de tecnologia, como IBM, Microsoft e Google, mas a definição traçada pelo ministro acaba por tratar o fornecimento de infraestrutura de *hardware*, de plataforma e ambiente de programação e o próprio fornecimento de *software* como se fossem tudo uma mesma atividade desenvolvida pela mesma pessoa jurídica fornecedora do programa de computador.²⁰⁰

Conclui que nessa modalidade de distribuição de *software* o aplicativo não é instalado no equipamento do usuário, permanecendo em servidor remoto, *on-line*, acessível pelo usuário pela rede mundial de computadores, daí a razão de se dizer que o aplicativo está localizado na nuvem. Nesse cenário, os fornecedores devem “manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc. recursos físicos ou mesmo digitais que viabilizam tal modelo de computação”, atividades que dependem de profissionais com o adequado conhecimento em tecnologia da informação, revelando-se, em todas essas atividades, um esforço humano voltado ao usuário para que lhe seja garantido o uso do *software*, mesmo naquele denominado *software* de prateleira.

²⁰⁰ No tópico 7.1 haverá um tratamento mais adequado da computação em nuvem.

Por fim, argumenta que, mesmo diante da possibilidade de se admitir a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos, ainda é preciso observar que nos contratos de licença de uso não há transferência da propriedade do bem, requisito essencial para a incidência do imposto estadual.

Em síntese, o ministro afirma que a licença de uso de *software*, também no caso de computação em nuvem, configura uma operação complexa ou mista, com várias obrigações de fazer envolvidas e prestadas ao usuário concomitantemente com a obrigação de dar, atraindo a incidência do ISS. A obrigação de dar reside na entrega do *software* ao usuário, enquanto a obrigação de fazer reside no desenvolvimento do programa de computador, o qual requer esforço humano.

Esse fazer é o núcleo essencial do contrato, mas existem outros, como suporte técnico, atualizações periódicas, e, no caso da computação em nuvem, manutenção de equipamentos, monitoramento e gerenciamento para a disponibilização do programa *on-line*. Todas as modalidades de entrega de *software* (suporte físico, *download* ou computação em nuvem) são realizadas no bojo de um contrato de licença de uso, definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, com a incidência do ISS, devendo-se respeitar a escolha do legislador complementar que cumpriu sua tarefa de dirimir conflitos de competência, nos termos do artigo 146, I, e atrair a incidência do imposto municipal por representar uma operação mista, diante da prestação de serviços com a entrega concomitante de mercadorias, nos termos do artigo 155, § 2º, IX, “b”, ambos da Constituição da República.

A ministra Rosa Weber e os ministros Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio acompanharam o voto do ministro Dias Toffoli, porém, seus votos não estão disponíveis e, quando da sessão plenária, foi possível perceber que as razões foram as mais diversas. Já o ministro Gilmar Mendes proferiu seu voto na sessão plenária, acompanhando a ministra Cármen Lúcia e o ministro Edson Fachin. O julgamento não foi concluído diante do pedido de vistas realizado pelo ministro Nunes Marques.

Neste passo, a argumentação do ministro Dias Toffoli merece críticas em alguns pontos, necessárias para fixar os pontos que serão investigados nos próximos capítulos:

Primeiro ponto: se a licença de uso de *software* é uma prestação de serviço por ser um esforço humano, revelado no desenvolvimento do programa, a entrega do resultado não torna a operação um contrato complexo ou operação mista, pois a entrega é mero exaurimento da prestação de serviço. A seguir esse critério, qualquer serviço passará a ser

obrigação mista, pois a prestação de serviço, invariavelmente, irá requer um dar pelo prestador do serviço, entregando o seu resultado, o qual não é o aspecto relevante para a caracterização do serviço.

Segundo ponto: o desenvolvimento do *software* será o núcleo essencial da contratação se o *software* for contratado para o desenvolvimento sob encomenda, já que nesse caso haverá um fazer, um esforço humano – nas palavras do ministro, dedicado e direcionado ao contratante do serviço. No caso do *software*-produto, esse raciocínio do ministro não encontra respaldo jurídico, daí por que não haver sentido no argumento sobre ser irrelevante se o *software* é por encomenda ou de prateleira.

No caso de *software*-produto o desenvolvimento é para o próprio desenvolvedor/criador do *software*. É um fazer para si mesmo, para a criação de um produto, que será o resultado dessa atividade de desenvolvimento, e o fato de ser uma obra do intelecto humano não afasta essa noção. Este produto é que será objeto de contrato de licença de uso, já que, por ser um esforço humano para si próprio, tanto o direito autoral quanto as mercadorias produzidas (o produto) serão de sua propriedade.

Pensar diferente seria tratar como serviço qualquer produto, inclusive os industrializados, pois para sua produção também há esforço humano. Com isso, na industrialização também há obrigação de fazer, mas um fazer para o próprio industrial, que produz um produto para disponibilizar no mercado.²⁰¹ Tanto no *software* quanto no produto industrializado, a mercadoria é o resultado dessa atividade de desenvolvimento.

Em outras palavras, o industrial desenvolve o produto para si mesmo, por conta e risco de sua atividade industrial, para só depois disponibilizar no mercado e atender a uma gama indeterminada de compradores.²⁰² Não há um contratante específico desse desenvolvimento de um produto industrializado. Com o desenvolvimento do *software*-produto ocorre o mesmo: o desenvolvedor faz o produto por conta e risco de sua atividade e, ao final, disponibiliza em massa esse produto no mercado (como resultado de uma atividade produtiva).

Ademais, os produtos industrializados também são obras do intelecto humano,²⁰³ com diversas propriedades intelectuais envolvidas para o seu desenvolvimento, como

²⁰¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 73–93.

²⁰² Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 30–32.

²⁰³ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 03–10.

patente, desenho industrial e até direito autoral de algum *software* embarcado. O negócio jurídico envolvendo o produto industrializado ou o *software*-produto tem como objeto a própria coisa, o próprio produto, e não o seu desenvolvimento.

Terceiro ponto: para tratar uma determinada operação como mista ou complexa, é necessário que o fornecimento de mercadorias seja concomitante com a prestação de serviços. Essa concepção se extrai do artigo 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição, repetido pelo artigo 2º, IV, da Lei Complementar n. 87/1996 e artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003.

Desta forma, para configurar operação mista, é preciso que a entrega de mercadoria seja contemporânea à prestação de serviços. No caso da licença de uso de *software*-produto, as obrigações de fazer mencionadas pelo ministro, tais como suporte técnico e atualizações periódicas, não são realizadas concomitantemente com a entrega de mercadorias, mas sim em momento futuro e incerto, por expressa disposição legal, conforme será tratado nos tópicos 6.1.2 e 7.1.

Quarto ponto: também será visto no tópico 7.1 que o *Software as a Service* é um programa de computador de prateleira, porém, fornecido por computação em nuvem. Trata-se, assim, de uma modalidade de fornecimento de *software*. A computação em nuvem, por sua vez, representa uma infraestrutura de *hardware*, como servidores e equipamentos de rede (*Infrastructure as a Service*) e uma plataforma de desenvolvimento, onde existe o sistema operacional, interpretadores e ambientes de programação (*Platform as a Service*).

Essa estrutura de tecnologia da informação é a computação em nuvem. O *Software as a Service* não é computação em nuvem, mas sim um programa de computador fornecido em computação em nuvem. Em outras palavras, em vez de entregar o arquivo (código-objeto) ao usuário, o fornecedor do *software* instala o aplicativo nos servidores em nuvem e disponibiliza o acesso. A infraestrutura onde o *software* é instalado é custo do fornecedor, e pode até ser fornecido por terceiro.

Assim, pode-se dizer que a computação em nuvem é insumo do fornecedor de SaaS, representando custos para aquisição de ativos de infraestrutura e sistemas de rede, ou subcontratando essa mesma infraestrutura de um terceiro. Nessa infraestrutura o fornecedor do SaaS irá realizar o *upload* do *software* em referida infraestrutura para disponibilizar o *software* pela internet. Custos com a manutenção e o gerenciamento de referida infraestrutura para permitir o acesso pelo usuário não são objeto da contratação na

licença de uso, mas sim meio para a comercialização do *software*. Nada mais são do que despesas operacionais da atividade, incorridas para benefício do próprio fornecedor.

Mesmo que se entenda que SaaS é serviço, o que nos parece equivocado, essas atividades paralelas são meio para a prestação de serviço. Não torna, por isso, a contratação uma operação mista ou complexa.

Quinto ponto: a licença de uso de direito autoral, seja de *software*, seja de outra obra intelectual, conforme o tratamento a ser realizado no próximo capítulo, está vinculada ao produto. Em outras palavras, a licença de uso é um termo de condições de uso para informar ao consumidor que ele não pode replicar e revender o *software*, tampouco realizar engenharia reversa, sob pena de responsabilização penal.

O contrato de licença de uso de *software* somente será entabulado se o *software* for de prateleira, pois o fornecedor do *software* possui o direito de propriedade intelectual. Do ponto de vista do fornecedor, a licença de uso é instrumento de circulação do produto no mercado e, ao mesmo tempo, resguarda os direitos de propriedade intelectual ao impedir que o usuário passe a ser um distribuidor não autorizado. Do ponto de vista do consumidor, o que se pretende nessa relação negocial não é utilizar um direito autoral, tampouco explorá-lo economicamente, mas sim o produto resultado desse direito autoral, o *software*, a música, o livro, o filme.

Sexto ponto: em regra, não existe o contrato de licença de uso ou cessão de direito de uso de programa de computador se este foi produzido sob encomenda. Deve-se esclarecer que a presença de um contrato de licença de uso está relacionada ao *software* de prateleira. Afirmar que a Lei Complementar n. 116/2003, ao definir a licença de uso como serviço de qualquer natureza, não fez diferença entre *software* de prateleira e *software* por encomenda representa uma afirmação sem respaldo jurídico e que contradiz o próprio item 1.04 da referida lei complementar, que definiu como serviço o desenvolvimento de *software* por encomenda.

Isso porque, conforme disposição expressa da Lei n. 9.609/1998, a regra geral é que a propriedade do direito autoral do *software* desenvolvido por encomenda é do próprio encomendante, autor da encomenda, *verbis*:

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.
(grifos do autor)

Assim, se a propriedade intelectual é do autor da encomenda, o seu uso, obviamente, não depende de licença, pois estar-se-ia licenciando o uso e protegendo uma propriedade intelectual que já é do próprio usuário. Com isso, em regra, não existe licença de uso para o encomendante, na medida em que o titular do direito autoral é ele próprio, e não quem desenvolve o *software* a pedido do contratante.

Desta forma, se a Lei Complementar n. 116/2003 fez referência à licença de uso de *software*, fez, sim, diferenciação entre *software* por encomenda e *software* de prateleira, reservando a definição de serviço de qualquer natureza no item 1.04 para a primeira modalidade. A licença de uso de *software* é contrato utilizado para a comercialização do *software* de prateleira, por isso, não pode ser definida como serviço, daí por que é questionável sua definição como tal no item 1.05 na lista anexa à lei complementar

Ressalte-se que o próprio artigo 4º da Lei n. 9.609/1998 prescreve a possibilidade de estipulação contratual para prever que a titularidade do direito autoral do *software* seja do executor da encomenda. Assim, somente nesta hipótese, para que o encomendante possa utilizar o *software* haverá, além da prestação de serviço de desenvolvimento do *software*, uma licença de uso após a conclusão do serviço para prever os termos e as condições de uso do *software* pelo autor da encomenda.

No entanto, é preciso observar que há duas prestações de serviço. A primeira, na execução da encomenda, consiste no desenvolvimento de um *software* específico a pedido do encomendante, nítida prestação de serviço, descrita no item 1.04 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003; a segunda, pela licença de uso, permite o uso de um *software* desenvolvido por encomenda para um usuário específico e determinado, aplicando-se o item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Neste caso, a definição da licença de uso como serviço de qualquer natureza é possível, como mencionado pelo próprio Procurador-Geral da República nas ADIs em referência neste tópico.

O julgamento das ADIs n. 1.945/MT e 5.659/MG ainda não foi concluído, devendo-se aguardar o seu desfecho, apesar de já contar com maioria pelo tratamento da licença de uso como um serviço de qualquer natureza.

Em síntese, percebe-se que o STF já enfrentou diversos casos para tratar da questão da incidência do ICMS. Pelo quanto analisado, a Corte possui entendimento de que a operação deve ser um negócio jurídico, bilateral, notadamente os contratos de compra e venda, por ser necessária a transferência de propriedade, como se viu nos casos de *leasing*

de aeronave e nos casos de comodato e escrituração no ativo imobilizado as mercadorias produzidas pelo próprio contribuinte para realizar operações de locação.

Consequentemente, referido pensamento se reflete na noção de circulação, como aquela que provoque a mudança de propriedade sobre a mercadoria, afastando a incidência do imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, embora os julgados que exprimem esse pensamento sejam pautados em razões que não refletem essa conclusão, além do que, essa não incidência provoca sérias distorções na não cumulatividade do imposto.

Na análise dos casos sobre *software*, a discussão inicial era sobre a possibilidade de bens incorpóreos serem tratados como mercadorias e a necessidade de transferência da titularidade do direito autoral para fins de incidência do ICMS. No entanto, no julgamento da ADI n. 1.945/MT e da ADI n. 5.659/MG, o ministro Dias Toffoli, com adesão da maioria dos Ministros, não adentrou nessa discussão. Apesar de afirmar que mercadoria pode ser bem incorpóreo, e que para incidência do ICMS deve haver a transferência da propriedade intelectual, sustentou que no bojo da licença de uso de *software* há uma operação mista, com uma série de obrigações de fazer e de dar, devendo-se respeitar a escolha do legislador complementar que definiu a operação como um serviço de qualquer natureza, atraindo a incidência do ISS.

Feita a descrição do entendimento jurisprudencial acerca dos conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria” para fins de incidência do imposto, somada à análise doutrinária desses mesmos aspectos, o próximo passo é a investigação do *software* em si, como um bem incorpóreo, protegido por direito autoral.

Analisando-se os aspectos tecnológicos do *software* e os aspectos jurídicos relacionados com a propriedade intelectual, pretende-se apresentar argumentos capazes de confrontar o entendimento doutrinário e jurisprudencial até aqui descrito, demonstrando as diferenças entre o próprio direito à propriedade intelectual em si mesma considerada, um bem intangível, e os bens produzidos a partir desse direito de propriedade, uma mercadoria passível de circulação no mercado por meio de uma operação jurídica denominada de “licença de uso”.

Assim, pretende-se demonstrar que é possível realizar operações tendo como objeto o próprio direito de propriedade intelectual, situação que terá repercussões tributárias específicas, bem como realizar operações com os produtos desenvolvidos a partir dessa intelectualidade, como qualquer outra mercadoria posta em circulação, situação que pode ser passível de incidência do ICMS.

4. A PROPRIEDADE INTELECTUAL, O *SOFTWARE* E SUA COMERCIALIZAÇÃO

A proteção jurídica do *software* ocupou por muitos anos o debate mundial sobre qual seria a natureza jurídica dos programas de computador. Por ser uma criação do intelecto, discutiu-se se a natureza jurídica seria de invenção, protegida pela propriedade industrial, se teria natureza jurídica de direitos do autor, ou se deveria ser criada uma terceira categoria de proteção dessa criação intelectual, com características *sui generis*, posição adotada pela Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI), com a aprovação, em 1977, das disposições-tipo,²⁰⁴ que foram logo descartadas pela comunidade internacional, pois consideradas inúteis.²⁰⁵

Essencialmente tudo que é sujeito à propriedade intelectual é criação autoral, num sentido lato, já que tudo é criação humana, decorrente do intelecto. A propriedade industrial seleciona criações do campo da técnica para conferir uma proteção específica para obras que visam a satisfação de necessidades materiais, isto é, que tragam utilidade para a humanidade, enquanto o direito autoral busca estabelecer proteção para o campo da estética, para obras que visam a satisfação do espírito, independentemente de sua utilidade.²⁰⁶

No caso *software*, por exemplo, até seria possível imaginar uma proteção industrial, pois desempenha uma função técnica e não propriamente estética. Também poderia receber uma proteção específica, por envolver traços de propriedade industrial e de direitos autorais (*sui generis*).

A discussão permaneceu por muitos anos, com críticas para ambos os posicionamentos, e, apesar de interessante, foge dos objetivos deste trabalho.²⁰⁷ O que é importante salientar é que houve forte adesão internacional, liderada e pressionada pelos Estados Unidos da América, para que o *software* tivesse o mesmo tratamento de proteção da

²⁰⁴ Cf. PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 51–53.

²⁰⁵ Cf. BAPTISTA, Luiz Olavo. Proteção Jurídica do software, novos desenvolvimentos. **Revista Forense**. n. 301, p. 47–52, mar. 1988, p. 50.

²⁰⁶ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 03–05.

²⁰⁷ Para um aprofundamento de toda a discussão, ver: SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Proteção adequada ao “Software”. **Revista de Direito Civil**. n. 40, p. 131–143, jul. 1987; PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 40–61; BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1848–1874.

obra literária pelas disposições de direito autoral, nos termos de sua legislação de *copyright*.²⁰⁸

Essa orientação de proteção, conforme os direitos de autor, foi seguida por diversos países e culminou na convenção internacional denominada “TRIPs - Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights”, bem como na proposta de Protocolo à Convenção de Berna e na Diretiva n. 91.250 da União Europeia.²⁰⁹

O TRIPs é um tratado internacional que foi negociado no final da Rodada Uruguai no âmbito do GATT em 1994 e previa em seu artigo 10 que os programas de computador receberiam a mesma proteção das obras literárias, nos termos das disposições estabelecidas pela Convenção de Berna de 1971.

O Brasil já havia adotado a proteção conforme os direitos de autor com a publicação da Lei n. 7.646/1987, influenciada pela Lei de Informática²¹⁰, com a presença de alguns dispositivos que pretendiam uma regulação do comércio de programas de computador e revelavam um certo protecionismo ao mercado nacional.

Posteriormente, internalizou o tratado internacional TRIPs, conforme o Decreto n. 1.355/1995, e teve que adaptar sua legislação autoral²¹¹ e consolidar a proteção conforme os direitos de autor aos programas de computador, publicando a Lei n. 9.609/1998, prevendo regramento específico para o *software*. Para tratamento subsidiário da proteção autoral, o artigo 2º faz remissão à lei geral de proteção dos direitos de autor, Lei n. 9.610/1998, ao prever que os programas de computador gozarão das mesmas proteções conferidas às obras literárias.²¹²

A lei geral sobre direitos de autor, Lei n. 9.610/1998, prevê em seu artigo 7º a aplicação da proteção de direitos de autor para o *software* independentemente da sua forma

²⁰⁸ Cf. COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. n. 105, p. 24–42, abr. 2010.

²⁰⁹ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 23..

²¹⁰ SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 68.

²¹¹ Cf. SANTOS, Maria Cecília de Andrade. Contratos informáticos – Breve estudo. **Revista dos Tribunais**. n. 762, p. 33–66, abr. 1999, p. 22; SANT’ANNA, Carlos Ignacio Schmitt. Software e direito de autor. Breves considerações de base. **Revista Jurídica**. n. 219, p. 46–60, maio 2004, p. 56.

²¹² Lei n. 9.609/1998. Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos de autor e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

de expressão, seja fixada em suporte tangível, seja em suporte intangível, fazendo remissão para a lei específica já mencionada.²¹³

No entanto, antes de investigar o tratamento jurídico do fenômeno, convém traçar as concepções básicas sobre o que é *software* para depois investigar sua proteção jurídica, conferida pelas leis de proteção autoral no Brasil, bem como os negócios jurídicos que o tenham como objeto, especialmente o contrato de licença de uso.

4.1. *Software* – classificações e conceitos

De início, é preciso estabelecer as distinções conceituais entre *software* e *hardware*. A parte física, isto é, o equipamento eletrônico em si considerado, composto por placas eletrônicas, *chips*, discos, circuitos integrados etc., compreende o que se denomina por *hardware*, e representa uma série diversificada de equipamentos eletrônicos, desde um computador e equipamentos de rede, até uma impressora, *smartphone*, *tablet* ou televisor *smart TV*, capazes de receber, processar, transformar, armazenar e entregar informações.²¹⁴

No sistema informático,²¹⁵ o termo *hardware* está associado ao computador, com sua unidade central de processamento, dispositivos de armazenamento, memórias, dispositivos de entrada e saída de dados.²¹⁶

Entretanto, esses equipamentos eletrônicos, como o computador, representam apenas uma composição de objetos, peças e partes sem nenhuma utilidade por si mesmas, isto é, incapazes de realizar qualquer atividade por si, necessitando de um conjunto de instruções para que o equipamento desempenhe determinadas funções.

Assim, para que o equipamento tenha alguma atividade e funcionalidade, é necessário um conjunto de operações dispostas em uma linguagem organizada, de forma que a máquina possa decodificar e desempenhar uma determinada atividade. Este é o

²¹³ Lei n. 9.610/1998. Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...) XII - os programas de computador; (...) § 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

²¹⁴ Cf. ALMEIDA FILHO, José Carlos de Araújo. **Manual de informática jurídica e o direito de informática**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

²¹⁵ Por “sistema informático”, entende-se como o “conjunto de elementos *hardware* e *software* e é composto” pelo computador e seus periféricos, como monitores, impressoras, o sistema operacional, aplicativos, mídias, memórias, consistindo em uma coisa composta. PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 13.

²¹⁶ Cf. TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**. n. 79, p. 46–59, dez. 2005, p. 49–50.

software, idealizado e desenvolvido para controlar o *hardware*, instruindo-o para que desempenhe uma determinada tarefa proposta.²¹⁷

Trata-se, portanto, de um conjunto de instruções ordenadas em linguagem de programação (código-fonte) que possibilita enviar instruções e proporcionar que a máquina execute tarefas, funções, processe e armazene dados etc., desde que veiculados em linguagem de máquina (código-objeto) para que possa ser interpretada pelo equipamento.²¹⁸

Desta forma, *hardware* e *software* claramente não se confundem, mas são dependentes, na medida em que a máquina necessita do *software* para desempenhar uma determinada funcionalidade, já que sem isso não passa de elementos físicos inertes incapazes de realizar alguma operação,²¹⁹ enquanto o *software* depende desse elemento físico para cumprir seu propósito, qual seja, ordenar que a máquina execute determinada tarefa conforme as instruções idealizadas e programadas pelo desenvolvedor do programa.²²⁰ O *hardware*, portanto, é o suporte físico onde o *software* se expressa.

Ressalte-se que tanto o *hardware* quanto o *software* são criações do intelecto protegidas por leis de propriedade intelectual, conforme lições de Carlos Alberto Bittar,²²¹ possuindo o *hardware* um fim utilitário que irá processar e armazenar dados conforme instruções do *software*.

Em decorrência desta diferença ontológica entre *software* e *hardware*, afirma-se, como o faz Liliana Minardi Paesani,²²² que a proteção jurídica também será distinta, sendo aplicável ao *software* (*corpus mysticum*), enquanto bem imaterial, a tutela conferida pelo direito autoral, protegendo-se a expressão, enquanto para os bens corpóreos (*hardware* – *corpus mechanicum*) a proteção é conferida pelo direito da propriedade industrial,

²¹⁷ Cf. TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**. n. 79, p. 46–59, dez. 2005, p. 50.

²¹⁸ Cf. WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. n. 14, p. 123–143, 2001, p. 125.

²¹⁹ Cf. BITTAR, Carlos Alberto. **O Direito de autor nos meios modernos de comunicação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 69–71; ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A Propriedade informática**. Campinas: Russel Editores, 2006, p. 31–32.

²²⁰ Cf. BAPTISTA, Luiz Olavo. Proteção Jurídica do software, novos desenvolvimentos. **Revista Forense**. n. 301, p. 47–52, mar. 1988, p. 47.

²²¹ BITTAR, Carlos Alberto. **O Direito de autor nos meios modernos de comunicação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 71.

²²² PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 12. No mesmo sentido: BITTAR, Carlos Alberto. **O Direito de autor nos meios modernos de comunicação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 71; WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. n. 04, p. 49–73, 2006, p. 61.

protegendo-se suas funcionalidades e utilidades por meio de patentes de invenção e de modelos de utilidade, além do desenho industrial e da marca.

Assim, para essas coisas da indústria, a tutela jurídica da propriedade intelectual recebe a proteção conferida pela Lei de Propriedade Industrial, Lei n. 9.279/1996, submetendo-se aos requisitos deste diploma normativo para a proteção da invenção, tais como originalidade, criatividade, utilidade e atividade inventiva patenteável.²²³

Feita essa distinção entre *software* e *hardware*, demonstrando-se que essa diferenciação repercute no regime jurídico de proteção da propriedade intelectual, a análise segue no estudo do *software*.

A literatura costuma realizar uma classificação do *software* em “*software* aplicativo” e “*software* básico”. O primeiro representa a classe dos programas utilizados pelo usuário em busca de solução de problemas específicos, aumentando ou conferindo uma nova funcionalidade ao *hardware*.²²⁴ São exemplos desta categoria os editores de texto, planilhas eletrônicas, editores de imagem e jogos eletrônicos.

Software básico, por sua vez, são programas que têm a função de monitorar e controlar os equipamentos físicos, isto é, a funcionalidade dos componentes de hardware, bem como estabelecer uma linguagem comum de compatibilidade entre os *softwares* aplicativo, determinando ao computador a forma como essas aplicações serão armazenadas, executadas e processadas.²²⁵

Neste último aspecto, os programas básicos são também denominados de “sistema operacional”, que pode tanto ser instalado pelo fabricante quanto por livre escolha do usuário. São exemplos o Linux, Windows, Mac OS, Android. Quanto ao primeiro aspecto, para monitoramento e controle dos componentes físicos, são *softwares* básicos o *software* embarcado (nativo e já instalado na memória ROM), como os *firmware*.

Esses *firmwares* já estão incorporados ao *hardware* e não podem ser substituídos ou alterados, pois estão armazenados em memórias de somente leitura (Read Memory Only – ROM). O computador, por exemplo, possui *firmware* instalado em seu *chip*, conhecido como BIOS (do inglês *Basic Input/Output System*), responsável pelo controle e

²²³ Cf. WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. n. 04, p. 49–73, 2006, p. 61.

²²⁴ Cf. TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**. n. 79, p. 46–59, dez. 2005, p. 50; CHAVES, Antônio. Computação de dados. Conceitos fundamentais. **Revista de Direito Mercantil**. n. 98, p. 05–14, jun. 1995, p. 09.

²²⁵ Cf. ALMEIDA FILHO, José Carlos de Araújo. **Manual de informática jurídica e o direito de informática**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 22; CHAVES, Antônio. Computação de dados. Conceitos fundamentais. **Revista de Direito Mercantil**. n. 98, p. 05–14, jun. 1995, p. 09.

configuração dos componentes e pela temperatura da máquina, bem como pela inicialização do sistema operacional do equipamento (*boot*).²²⁶

O *firmware* está presente em qualquer aparelho eletrônico que tenha uma funcionalidade que não seja exclusivamente motora, como o aparelho celular, a calculadora, o computador de bordo de automóveis, televisores inteligentes, consoles de videogames, dentre outros, até mesmo geladeiras.

O *software* embarcado integra-se ao equipamento, fazendo parte deste produto corpóreo. Assim, foi importante a referência, mas, por ser um componente do equipamento, não tem relevância para esta pesquisa, já que é um elemento acessório ao produto principal, sendo dele indissociável.

Ressalte-se que, independentemente dessa classificação, todos são programas de computador e protegidos pelas regras de direito autoral dispostas na Lei n. 9.609/1998 e na Lei n. 9.610/1998. Assim, a proteção autoral do *software* independe da modalidade do *software* ou do meio físico em que o programa está gravado, como *chips*, memória ROM, *hard drive*, *pen drive* etc.²²⁷

Como visto, *software* é um conjunto de instruções em linguagem de programação (código-fonte) organizado e estruturado de forma a ser traduzido por um outro programa de computador que irá realizar a leitura e interpretação dessa programação para instruir a máquina e executar as tarefas.

A linguagem de máquina é binária, não compreensível pelo ser humano. Assim, os programas de computador são escritos em alguma linguagem humana chamada de “linguagem de programação”, geralmente com termos em inglês, e desenvolvido em linguagens mais próximas da linguagem natural, para que a construção do programa seja possível.²²⁸

Essa construção do programa de computador em linguagem de programação é o que se denomina de “código-fonte”, corpo de linguagem em que reside o conteúdo da

²²⁶ Cf. WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. n. 04, p. 49–73, 2006, p. 65.

²²⁷ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 22.

²²⁸ Cf. LORENA, Ana Carolina; CARVALHO, André C. P. L. F. de. **Introdução à computação. Hardware, software e dados**. Rio de Janeiro: LTC, 2017, p. 108.

criação humana, que deve ser escrito de forma lógica, ordenada e seguindo um método de linguagem²²⁹ para que o programa possa enviar as ordens para a máquina.

No entanto, para que a máquina compreenda essa linguagem de programação é preciso traduzir ou converter esse código-fonte escrito em linguagem humana para a linguagem de máquina (código-objeto), binária, mais adequada para manipular bits, o que é feito por programas denominados “tradutores”.²³⁰

É preciso ressaltar que essa tradução pode ser realizada diretamente por um programa interpretador, situação em que a execução das funcionalidades ocorre de forma simultânea com a leitura do código-fonte, não sendo necessária sua conversão em linguagem de máquina,²³¹ a exemplo do que ocorre com a programação de aplicações para funcionamento em páginas da internet, como em páginas de *e-commerce*, escritas em linguagem de programação como PHP, HTML5 e ASP.

Ainda, a tradução do código-fonte para linguagem de máquina pode ser realizada por um programa compilador, obtendo-se um arquivo executável para a instalação do programa de computador no equipamento do usuário. Após essa tradução do código-fonte, obtêm-se o denominado de “código-objeto”.²³² Seja qual for o processo de tradução, nesse processo há uma execução de rotinas que identifica e avisa ao programador se a escrita do código-fonte possui erros de codificação.

Seja por um interpretador, seja por um compilador, essa etapa é necessária para converter a linguagem de programação em linguagem de máquina, a fim de coletar as instruções de programação para conferir uma funcionalidade para um suporte físico,²³³ que pode ser qualquer equipamento eletrônico, como computador, impressora, aparelho de som, máquina fotográfica, celular, e uma infinidade de equipamentos.²³⁴

²²⁹ Cf. TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**. n. 79, p. 46–59, dez. 2005, p. 57–58.

²³⁰ Sobre os programas tradutores, que interpretam a linguagem de programação (código-fonte) e o traduzem para uma linguagem binária, compreensível pela máquina (código-objeto), ver: LORENA, Ana Carolina; CARVALHO, André C. P. L. F. de. **Introdução à computação. Hardware, software e dados**. Rio de Janeiro: LTC, 2017, p. 107–109.

²³¹ Cf. PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 167.

²³² Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controversos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 02; COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. n. 105, p. 24–42, abr. 2010, p. 25; ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A Propriedade informática**. Campinas: Russel Editores, 2006, p. 34.

²³³ Cf. LORENA, Ana Carolina; CARVALHO, André C. P. L. F. de. **Introdução à computação. Hardware, software e dados**. Rio de Janeiro: LTC, 2017, p. 109.

²³⁴ No mesmo sentido, ver COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. n. 105, p. 24–42, abr. 2010, p. 24.

Esse código-objeto do *software* é o bem colocado em circulação para consumo dos usuários, daí a necessidade de distinção entre código-fonte e código-objeto. Ambos são linguagens, ambos são o *software*, ambos são protegidos por direitos de propriedade intelectual e ambos podem ser objetos de negócio jurídico, como licença de uso. O código-fonte é a expressão em linguagem humana de programação organizada para que o programa, quando for lido, instrua o equipamento, enquanto o código-objeto é a expressão da criação intelectual em linguagem de máquina.

Código-objeto é, do mesmo modo, produto da criação intelectual traduzido para linguagem binária. É essa forma de expressão, código-fonte traduzido para código-objeto, que circula e é distribuída no mercado e que será objeto de um contrato de licença de uso, sendo, por isso, classificada como bem fungível²³⁵ nos termos do Código Civil, conforme lições de Marcos Wachowicz. Isso porque o código-objeto é uma unidade produzida a partir do código-fonte, podendo-se criar várias dessas unidades de igual qualidade.

Percebe-se que o aspecto intelectual não está no código-objeto, mas sim no código-fonte e, por ser possível a substituição desse código-objeto (programa executável) por outro idêntico e sem perda de sua qualidade, utilidade ou valor econômico, trata-se de bem fungível, característica que pode ser determinante para caracterizá-lo como mercadoria.

Por sua vez, nesta linha de classificação civilista, o código-fonte se apresenta como bem infungível, porque único. Trata-se de camada onde é expressa em linguagem a inteligência humana, não sendo passível de substituição por outra. Contém método, lógica e organização que decorrem das características pessoais do programador. E, por ser fruto do intelecto, possui características e requisitos próprios que o individualizam como obra intelectual única.²³⁶

Assim, o *software* é essa expressão obtida a partir de texto de código disposto sob uma certa lógica para conferir funcionalidade a uma máquina. Por isso, o *software* não se confunde com a máquina, seu suporte físico, nem mesmo com a mídia física utilizada para a distribuição do código-objeto, como fitas magnéticas, disquetes, CDs, DVDs etc.²³⁷

²³⁵ WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. n. 04, p. 49–73, 2006, p. 56.

²³⁶ Cf. WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. n. 04, p. 49–73, 2006, p. 57.

²³⁷ No mesmo sentido, dentre muitos outros, WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. n. 14, p. 123–143, 2001, p. 124; CHIESA, Clélio. A Tributação da comercialização de programas de computador: Incidência do ICMS, ISS ou fato atípico. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**. n. 09, p. 37–51, 2003, p. 48.

Referido código-objeto pode ser distribuído por mídia física ou transferido por *download*, mas é apenas um meio de tornar acessível o *software* pelo usuário

Em essência, portanto, o *software* é um bem incorpóreo, o conjunto de linguagens que tem por objetivo fazer com que a máquina desempenhe alguma tarefa. O código-objeto é resultado da conversão do código-fonte em linguagem de máquina. Essa unidade (código-objeto), contida num CD ou objeto de *download*, consiste no produto da criação intelectual, uma cópia licenciada para distribuição no mercado.

Realizar essa confusão seria o mesmo que dizer que música é o disco, filme é o DVD ótico, ou que livro é o papel, e não o conteúdo de sua expressão. Todas essas criações do espírito, assim como o *software*, são o conteúdo, eventualmente materializado em papel ou disco de vinil, mas podendo ser distribuído também em arquivos digitais. Assim, o *software* é sempre incorpóreo, sendo irrelevante a forma de sua materialização ou distribuição ou o equipamento físico onde o *software* se expressa.

Pela mesma razão, o *software* também não se confunde com o direito de propriedade intelectual, esfera de direitos conferida ao autor para a proteção de sua criação. Os bens produzidos a partir de uma propriedade intelectual – no caso, o direito autoral –, tais como o programa de computador, são produtos produzidos a partir do direito do autor, mas não se confundem com este direito.

Este raciocínio poderá ser aplicado também em outros bens produzidos por direitos de autor, como filmes, livros e música. A unidade de um livro não se confunde com a propriedade do direito autoral. Retornando ao exemplo do livro de Machado de Assis utilizado linhas atrás: a unidade do livro é uma mercadoria e está à disposição do usuário que a adquiriu. Essa transação em nada interfere no direito de propriedade intelectual, não havendo sua transferência. Machado de Assis não pode interferir na esfera de direitos sobre essa unidade, impedindo que o leitor doe, venda ou rasgue o livro, mas pode interferir no caso em que esse consumidor passe a replicar a obra e distribuir para outros usuários, pois isso, sim, está relacionado com seu direito de propriedade intelectual.

Os produtos industrializados, corpóreos, como *smartphones*, televisão, geladeira, veículos automotores, também são produto do intelecto humano, desenvolvidos e criados em razão do esforço intelectual, mas não se confundem com o próprio direito de propriedade intelectual envolvido. Como visto neste tópico, a propriedade intelectual desses produtos é protegida pela Lei de Propriedade Industrial, conferindo proteção de patentes de invenção ou de modelo de utilidade, desenho industrial e marca. Assim, tanto

quanto o *software*, produtos industrializados também são produtos do intelecto humano, produzidos em razão da existência de uma propriedade intelectual.

O *software* em seu aspecto intelectual é o conteúdo, a criação intelectual disposta em linguagem de programação a fim de instruir a máquina para que desempenhe determinada função, independentemente do suporte físico em que distribuído o código-objeto.²³⁸ O direito autoral visa apenas proteger a expressão exterior, conferindo direitos de propriedade à criação intelectual, mas o *software*, conforme lições de Antônio Chaves,²³⁹ se concentra no conteúdo, não se confunde com o próprio direito de propriedade autoral.

Neste diapasão, pretende-se passar a investigar os contornos da proteção jurídica dessa propriedade intelectual, bem como seus aspectos relacionados à sua transferência e, principalmente, às concessões de licença de uso de uma unidade produzida a partir dessa criação autoral.

4.2. *Software* como propriedade intelectual – direitos do autor

Como visto, quaisquer bens corpóreos criados e produzidos pela humanidade são produtos do intelecto, em geral protegidos pelo direito de propriedade industrial. Neste caso, para copiar um invento e passar a concorrer com o inventor, também é necessária a inteligência humana, treinamento, conhecimentos específicos, altos investimentos com equipamentos e pessoas para que, a partir dos arquivos do registro da patente de invenção ou de uma engenharia reversa, seja possível passar a produzir produtos industrializados similares.²⁴⁰

Caso, a partir dessa atividade inventiva, um novo produto seja criado, similar, mas não idêntico, não haverá muitos problemas perante a patente registrada. Poderá representar ofensa à propriedade intelectual, por outro lado, se essa reprodução consistir em replicar produtos idênticos se passando pelo original, mas para isso também é necessário inteligência e custos com equipamentos e pessoas.²⁴¹

²³⁸ Cf. PEREIRA, Alexandre L. Dias. Licenças de bens informáticos. Software e base de dados. **Revista da ABPI**. n. 110, p. 23–32, fev. 2011, p. 29.

²³⁹ Cf. CHAVES, Antônio. Computação de dados. Conceitos fundamentais. **Revista de Direito Mercantil**. n. 98, p. 05–14, jun. 1995, p. 09.

²⁴⁰ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1869–1870.

²⁴¹ Cf. LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 71–74.

A mesma necessidade de talento e inteligência se faz presente para replicar uma obra autoral que dependa de elemento físico, como um quadro ou uma escultura, mas ela será idêntica. No entanto, com o *software*, o livro e o fonograma, nada disso é necessário, já que seu conteúdo pode ser reproduzido sem qualquer investimento, ou mesmo inteligência e *know-how*.²⁴²

Por não precisar de *know-how* especializado para replicar esses bens de conteúdo, como o *software*, a propriedade intelectual resta muito mais vulnerável, como bem percebido por Luiz Olavo Baptista, justamente pela característica da circulação e transmissibilidade presente nesses bens²⁴³.

A tecnologia e a digitalização dos produtos protegidos pelo direito autoral, certamente provoca grave risco de danos aos titulares destes direitos caso não seja implementada uma proteção adequada, requerendo uma proteção preparada e adaptada aos desafios da tecnologia digital, conforme exposto por Antônio Chaves.²⁴⁴

Os *softwares*, como qualquer outro bem digital, como livro, filmes ou música, são replicados em grande escala e transmitidos automaticamente com um simples comando, o que certamente pode provocar um desestímulo ao investimento e desenvolvimento no setor.²⁴⁵ Por se tratar de bens fruto da expressão, é o próprio conteúdo convertido em código-objeto que é replicado, idêntico, e esta tarefa pode ser realizada por qualquer pessoa, que passará a distribuir produto idêntico e competir no mercado com o titular dos direitos, mas sem necessidade de conhecimento e investimentos para tanto, exigindo-se uma adequada regulação para conferir instrumentos jurídicos de proteção aos interesses dos titulares da propriedade intelectual.²⁴⁶

²⁴² Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1870.

²⁴³ BAPTISTA, Luiz Olavo. Proteção Jurídica do software, novos desenvolvimentos. **Revista Forense**. n. 301, p. 47–52, mar. 1988, p. 47–48.

²⁴⁴ CHAVES, Antônio. Computação de dados. Conceitos fundamentais. **Revista de Direito Mercantil**. n. 98, p. 05–14, jun. 1995, p. 06–07.

²⁴⁵ Por outro lado, há uma pesquisa interessante sobre a pirataria ser uma grande ferramenta de difusão dos programas de grandes empresas, fazendo com que o público conheça, aprenda e se acostume com suas funcionalidades e aparência, gerando uma fidelização e potencial legalização das cópias ilegais, principalmente por empresas. FERES, Marcos Vinício Chein; OLIVEIRA, Jordan Vinícius de; GONÇALVES, Daniel Domingues. Robin Hood às avessas: software, pirataria e direito autoral. **Revista Direito GV**. v. 13, n. 1, p. 69–94, abr. 2017.

²⁴⁶ No mesmo sentido são os apontamentos de Manoel Pereira dos Santos, alertando que havia diferença em relação aos livros, pois, na época em que escreveu, ainda era preciso o investimento em equipamento (máquina copiadora) para copiar este bem. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 26.

É necessário, portanto, a criação de uma regulação jurídica capaz de criar um ambiente que proporcione e incentive investimentos em pesquisa e inovação para a criação e publicação do *software*-produto, estabelecendo um ambiente sadio de competitividade entre os produtores e distribuidores destes bens de consumo.²⁴⁷

Nesta altura já se pode afirmar que a propriedade intelectual, seja de patentes, marcas ou direitos de autor, busca proteger os investimentos e a concorrência. A proteção autoral no sistema jurídico brasileiro, em relação ao *software*, é estabelecida em seus aspectos gerais pela Lei n. 9.610/1998, e em seus aspectos específicos pela Lei n. 9.609/1998.

Juridicamente, o *software* é conceituado como a expressão de um conjunto estruturado de instruções em linguagem natural, de acordo com uma determinada metodologia (código-fonte), ou codificada (código-objeto), para emprego em qualquer suporte físico, seja computador, impressora, telefone celular ou dispositivos quaisquer, para fins de fazê-lo funcionar ou executar tarefas específicas.²⁴⁸ Com isso, quando a lei diz que a linguagem estará “contida em suporte físico de qualquer natureza”, se refere ao equipamento onde se materializa, onde se expressa, isto é, o equipamento que receberá os comandos do *software*.

Percebe-se da leitura do artigo 1º da Lei n. 9.609/1998 que a proteção autoral recai sobre a expressão, e não sobre as ideias, tampouco sobre a funcionalidade conferida ao equipamento. Isso significa que outra pessoa pode desenvolver um *software*-produto que desempenha a mesma funcionalidade, sem que isso represente ofensa à propriedade intelectual. Ainda, o dispositivo legal não se resume a proteger apenas o código-fonte, como conjunto organizado de instruções de linguagem, como bem detectado por Denis Borges Barbosa,²⁴⁹ mas abrange a linguagem de máquina, o código-objeto utilizado para distribuição do *software*.

Nota-se, ainda, quando se fala em licença de uso de *software*-produto, pela dicção do artigo 1º, que o programa de computador licenciado o pode ser tanto em relação ao

²⁴⁷ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1871.

²⁴⁸ Lei n. 9.609/1998. Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

²⁴⁹ BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1885–1915. No mesmo sentido: COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. n. 105, p. 24–42, abr. 2010, p. 26–32.

código-objeto (mais comum) quanto ao código-fonte, para o usuário licenciado desenvolver melhorias para atendimento de necessidades pessoais, sem que isso necessariamente represente transferência de tecnologia ou transferência de propriedade intelectual.²⁵⁰ A lei busca proteger todo esse conjunto organizado de instruções, em linguagem de máquina ou humana, pois essa linguagem representa a disposição metodológica em lógica de programação, muito variável e dependente do intelecto humano.

Assim como o texto deve ser organizado conforme as regras linguísticas para se escrever um livro ou uma poesia, a programação do *software* também depende de tais regras de organização do texto, com conhecimento técnico, e é isto que caracteriza a originalidade e o caráter personalíssimo do programa de computador.²⁵¹

Assim como nas obras literárias, em que dois autores não conseguem escrever um texto idêntico, embora possam abordar o mesmo tema decorrente da mesma ideia, dois programadores também não conseguem escrever o mesmo código-fonte, embora o programa final execute a mesma funcionalidade, podendo-se redigir o código com métodos, caminhos e até linguagem de programação diferentes,²⁵² não sendo possível afirmar a existência de plágio diante desse cenário.

O *software* é um conjunto, um todo, desenvolvido para dar uma funcionalidade, uma aplicação a uma máquina. A ideia e a funcionalidade é o ponto de partida do *software*, mas não é objeto de proteção. Em outras palavras, enquanto tecnologia, o *software* é tanto o código em linguagem de programação quanto o código-objeto, que nada mais é do que o código-fonte compilado e convertido em linguagem de máquina. Também constituem o *software*, enquanto tecnologia, os elementos gráficos, a arquitetura, a estrutura lógica do programa, bem como a própria funcionalidade construída a partir de uma ideia.²⁵³

Por sua vez, enquanto bem jurídico a ser protegido, o *software* é a forma como tudo isso se expressa: o código e como esse código é organizado (arquitetura) para fins de realizar uma funcionalidade específica. É em razão desse fim específico que a proteção

²⁵⁰ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 70–76.

²⁵¹ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1885.

²⁵² Cf. COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. n. 105, p. 24–42, abr. 2010, p. 29–30; TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**. n. 79, p. 46–59, dez. 2005.

²⁵³ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1886.

autoral requer uma legislação também específica, recebendo a proteção da Lei n. 9.609/1998. Por ser um bem específico, que confere uma funcionalidade específica, foi necessária uma proteção autoral especial, visando proteger não apenas a expressão, mas também seu propósito. Esse fim determinado, para emprego em máquinas e equipamentos, transcende a simples expressão.²⁵⁴

Por ser um conjunto organizado de instruções que permite aos equipamentos a execução de determinadas funções, o *software* independe do suporte físico para sua distribuição. Esteja ele gravado na memória de um equipamento (*firmware*), distribuído em mídia ótica ou magnética,²⁵⁵ ou mesmo em arquivo digital, a proteção autoral terá efeito. A proteção autoral não é conferida ao suporte físico, mas sim ao trabalho intelectual, ao programa de computador, como expressão de códigos dispostos de uma determinada forma, com uma determinada linguagem, método e lógica, para atingir uma dada finalidade.²⁵⁶

Do ponto de vista do consumidor, este pretende consumir a própria funcionalidade, as tarefas que o *software* permite executar na máquina, e para isso adquire uma cópia licenciada.²⁵⁷ É a funcionalidade e a sua aparência que o atraem, bem como a forma como essas tarefas serão executadas. Este é o valor de mercado do *software*, desenvolvido para atender a essa necessidade específica que particulariza o *software* em comparação com os demais bens protegidos pelo sistema autoral: o propósito do *software* e suas funcionalidades atraem o consumidor, assim como o livro, que atrai o consumidor pela comunicação, informações e conhecimento; mas o que se protege é a forma como tudo isso é construído pelo criador, a escrita do texto ou do código, o trabalho intelectual, a ordem lógica etc.²⁵⁸

²⁵⁴ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1885–1897; ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A Propriedade informática**. Campinas: Russel Editores, 2006, p. 46.

²⁵⁵ Cf. ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A Propriedade informática**. Campinas: Russel Editores, 2006, p. 36; BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1894.

²⁵⁶ SANTOS, Maria Cecília de Andrade. Contratos informáticos – Breve estudo. **Revista dos Tribunais**. n. 762, p. 33–66, abr. 1999, p. 52.

²⁵⁷ Cf. MURTA FILHO, Antônio; RODRIGUES, Bruno Leal. Comercialização de Software: circulação de mercadorias ou prestação de serviços? **Revista da ABPI**. n. 26, p. 49–53, fev. 1997, p. 52.

²⁵⁸ “O propósito do livro - objeto clássico do Direito Autoral - é a comunicação, enquanto o programa expressa funcionalidade: "it utters only work..." E o direito tutela não o objeto em si (como expressão), mas sua origem e seu propósito (...) a fonte primária de valor do programa não é o texto, mas o comportamento do programa.” BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1898–1900.

Ressalte-se que, a despeito de ser o ponto de atração para o consumo, a funcionalidade do *software* não é objeto da proteção autoral, nem mesmo sua aparência – *look and feel* (interface do usuário) –, mas sim a expressão de um conjunto organizado de linguagem de programação e linguagem de máquina desenvolvido para conferir uma certa atividade à máquina.

Se assim fosse, o mercado ficaria enrijecido ao subordinar novos produtores de *software* aos primeiros desenvolvedores que tivessem percebido aquela necessidade específica e se tornassem proprietários da funcionalidade.²⁵⁹ Analogamente, seria como congelar as ideias para escrever um romance, não sendo mais possível escrever sobre amor platônico, ou vedar que algum outro autor escreva sobre direito tributário e sobre ICMS se algum pioneiro já tratou do assunto.

Como dito, para a máquina entender a linguagem de programação, bem como para se distribuir este *software* no mercado, e até para ocultar o código-fonte (linguagem humana), é necessária sua conversão em código-objeto, que poderá estar contido em mídia física ou mesmo em arquivo digital (*download*). Trata-se da linguagem de programação compilada para que o *software* seja instalado na máquina do usuário.

Atualmente, também, em vez de entregar ao consumidor esse código-objeto, é possível instalar o *software* em servidor externo (*upload*) para que o usuário o acesse remotamente, na denominada “computação em nuvem”. Em qualquer dessas hipóteses, o usuário terá os benefícios que a funcionalidade do *software* lhe proporciona. O consumidor objetiva consumir o mesmo produto, com as mesmas funções e interface.

Em síntese, o que se percebe é que a propriedade intelectual do *software* compreende a proteção da expressão de um conjunto organizado de linguagem de programação (código-fonte) e linguagem de máquina (código-objeto), ordenado e disposto de forma a ser interpretado pelo dispositivo para que desempenhe uma função específica e determinada (suporte físico), desde um computador até aparelhos de telefonia móvel e eletrodomésticos. Essa criação intelectual buscará uma forma de se materializar (de se expressar), tal como ocorre nas obras literárias e uma unidade de um livro.

²⁵⁹ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 22–23; COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**. n. 105, p. 24–42, abr. 2010, p. 27; BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1888–1910; PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 172–173.

O arquivo distribuído no mercado, geralmente convertido em código-objeto, decorre dessa criação intelectual, mas não se confunde com o direito de propriedade intelectual. A distribuição desse bem fungível se faz mediante contrato de licença de uso para proteção dos direitos de autor do *software*.

As mercadorias, como objeto da indústria mercantil,²⁶⁰ são produto da atividade e criação intelectual, fruto de invenções protegidas pelo direito de propriedade industrial. A mesma conclusão é aplicada ao *software*, por ser um produto desenvolvido e replicado a partir de uma criação do intelecto protegida pelo direito autoral. Por isso, também é uma mercadoria, é resultado de uma atividade.

Do que até aqui exposto, parece evidenciado que a propriedade intelectual se distingue de seu produto, criado a partir desse direito. No entanto, entende-se ainda necessário traçar mais detalhes sobre a propriedade intelectual em si e o produto-resultado dessa criação.

O próximo tópico consistirá na análise dos negócios jurídicos passíveis de serem realizados em relação ao *software*, especialmente as licenças de uso ou cessão de direitos de uso, para fins de diferenciar o *software* enquanto propriedade intelectual, que poderá ser objeto de certas relações jurídicas, do *software* enquanto produto, objeto de outro negócio jurídico.

4.3. *Software* como objeto de negócio jurídico

O direito de propriedade intelectual, seja direito do autor, seja patente de invenção, marca ou desenho industrial, é considerado bem móvel por expressa determinação legal. A partir desse direito de propriedade são produzidos produtos para serem disponibilizados no mercado, tais como máquinas e equipamentos, livros, fonogramas, videofonogramas e *softwares*.

Nesta linha, Caio Mário da Silva Pereira ensina que os bens considerados móveis por determinação legal são aqueles bens incorpóreos, produto da criação humana, recebendo proteção jurídica como a propriedade industrial, de organização e de invenção do indivíduo e de direitos de autor.²⁶¹

²⁶⁰ Cf. FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 163–168.

²⁶¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: parte geral**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1, p. 353 e seguintes.

Esse direito de propriedade é passível de exploração econômica diretamente pelo titular do direito, isto é, o titular desenvolve produtos a partir dessas criações intelectuais, como automóveis, computadores etc. e os distribui ao mercado. No caso do *software*, por expressa disposição legal,²⁶² a comercialização desse produto depende da assinatura de um contrato licença de uso.

Ainda, a propriedade intelectual, por ser um bem, pode, ela mesma, ser objeto de um negócio jurídico. Em outras palavras, é possível negociar a própria propriedade intelectual, detectando-se consequências jurídicas diversas a partir do tipo de negócio jurídico entabulado. Assim, pode-se entabular um contrato de licença de exploração econômica, permitindo-se que o contratante passe a explorar economicamente a propriedade intelectual e produzir as mercadorias respectivas. Também é possível transferir o próprio direito de propriedade, alienando-o por meio de um contrato de cessão de direitos.

4.3.1. Cessão de direitos

Observando o próprio direito de propriedade como objeto do negócio jurídico, esse bem do patrimônio do criador pode ser transferido para um terceiro por meio de uma cessão de direitos. Essa cessão de direitos da propriedade intelectual, bem intangível, assemelha-se ao contrato de compra e venda de bens tangíveis, em que há a consequente transferência de propriedade.²⁶³

Desta forma, pode ser transferido o direito de propriedade industrial, como a marca²⁶⁴ ou a patente,²⁶⁵ por meio de um contrato de cessão de direitos. No caso de direitos de autor, a Lei n. 9.610/1998 divide tais direitos em morais e patrimoniais. Os direitos patrimoniais sobre o direito autoral podem ser transferidos por contrato de cessão, conforme os artigos 49 e 50. Quanto ao direito moral sobre a obra, por ser decorrente da personalidade da pessoa humana, sempre permanece na esfera de direitos do autor. Trata-

²⁶² Artigo 9º, Lei n. 9.609/1998.

²⁶³ “a licença de direito industrial está para a cessão, como a locação está para a venda.” COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial. Direito de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1, p. 173. No mesmo sentido: SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 69.

²⁶⁴ Artigo 134 e artigo 135, Lei n. 9.279/1996.

²⁶⁵ Artigos 58 a 60, Lei n. 9.279/1996.

se de direito inalienável e intransferível, nos termos do artigo 27 da Lei n. 9.610/1998,²⁶⁶ conferindo ao autor alguns direitos, como o de retirar de circulação a obra, ou mesmo modificá-la, podendo, ainda, exigir que algumas condutas ofensivas ao seu direito moral sejam reparadas ou adequadas.²⁶⁷ Não são, assim, direitos patrimoniais, mas sim direitos da personalidade.

A Lei do *Software*, Lei n. 9.609/1998, também prevê a possibilidade de transferência do próprio direito autoral, mas traz uma especificidade em relação à lei geral de direitos de autor ao prever, em seu artigo 2º, § 1º, a inexistência dos direitos morais. Neste sentido, há apenas direitos patrimoniais da propriedade autoral de *software*, os quais podem ser transferidos por um contrato que a própria lei denomina de “transferência de tecnologia”.²⁶⁸ Apesar de a própria lei afirmar não haver direitos morais no *software*, resguarda o direito do autor de opor-se a alterações que possam prejudicar sua honra ou reputação, bem como reivindicar sua paternidade, proteção que remete ao direito moral.²⁶⁹

De acordo com a redação legal atualmente em vigor, o alienante deve entregar o direito de propriedade intelectual ao adquirente acompanhado de sua documentação completa, inclusive seu código-fonte com comentários e outros dados técnicos necessários para a absorção da tecnologia, conforme o artigo 11 e parágrafo único da Lei n. 9.609/1998. A transferência da propriedade só é efetivada após o registro no órgão competente, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Economia.²⁷⁰

Merece resgate, nesse ponto, o quanto dito no capítulo 2, no sentido de que a doutrina de direito tributário²⁷¹ entende ser possível a incidência do ICMS apenas quando

²⁶⁶ Artigo 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

²⁶⁷ Artigo 24. Lei n. 9.610/1998.

²⁶⁸ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Proteção adequada ao “Software”. **Revista de Direito Civil**, n. 40, p. 131–143, jul. 1987, p. 142.

²⁶⁹ Embora a lei expressamente exclua os direitos morais aplicáveis aos *softwares*, o dispositivo legal ainda assegura a reivindicação da paternidade e a possibilidade de o autor impedir que terceiros possam introduzir modificações no programa que afetem a sua reputação comercial ou que realizem alterações não autorizadas, que nada mais são do que aspectos morais da propriedade. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**, n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 24.

²⁷⁰ Artigo 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

²⁷¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 193–198; PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre

houver a transferência da propriedade do direito de autor, pela cessão do direito, na medida em que apenas nesse caso haverá circulação.

Entretanto, não é possível considerar como “circulação” para fins de incidência do ICMS a transferência da propriedade do direito de autor do *software*. Neste caso, ao transferir os direitos de propriedade intelectual do *software*, o impacto tributário que pode haver não é o da tributação sobre o consumo, mas sim o da tributação sobre a renda por ganho de capital. Neste mesmo sentido, Aleksandra Bal sustenta que os recebimentos em razão da alienação do próprio direito de propriedade intelectual caracterizam-se como ganho de capital, aplicando-se o artigo 13 da Convenção Modelo da OCDE.²⁷²

Na mesma linha, tratando da cessão de direitos de marcas e patentes, Gabriel Leonardos sustenta que a transferência definitiva pode ter como consequência ao alienante a incidência do imposto sobre a renda caso verificado o ganho de capital, enquanto, ao cessionário, a transferência representa “um desembolso amortizável durante o período de vida útil do objeto do direito”.²⁷³

Isso porque o direito de propriedade autoral não é mercadoria, mas sim um ativo produtor de mercadorias. Trata-se de um direito de propriedade intelectual que confere ao titular o direito de uso exclusivo, considerado um direito real exercido sobre bens incorpóreos, oponível *erga omnes* e escriturado no ativo.²⁷⁴ Sua alienação, por cessão de direitos, estará sujeita ao imposto sobre a renda se verificado o acréscimo patrimonial.²⁷⁵

Sobre essa questão da transferência de tecnologia do *software*, cabe um parêntese para tecer algumas críticas sobre o entendimento do STJ²⁷⁶ a respeito da incidência da

bens digitais, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 29–42; BRIGAGÃO, Gustavo. A incidência do ICMS sobre o Download de Softwares, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (orgs.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 605–624; AMARAL, Thiago Abaitar Lopes. **O ICMS e a tributação do download de softwares no estado de São Paulo**. São Paulo: Almedina, 2018; PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinícius Jucá. Incidência do ISS sobre o licenciamento de software de prateleira. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 53–66, dez. 2011.

²⁷² BAL, Aleksandra. The Sky’s the Limit – Cloud-Based services in an international perspective. **Bulletin for International Taxation**. v. 68, n. 09, p. 515–521, set. 2014, p. 517.

²⁷³ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 102–103.

²⁷⁴ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 76–81; FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 366–367.

²⁷⁵ Com todas as dificuldades que isso possa representar, pois, para mensurar o custo de aquisição do direito autoral, será necessário escriturar todos os custos relacionados à pesquisa e desenvolvimento do *software* considerado.

²⁷⁶ Ver REsp 1.642.249 e REsp 1.650.115.

CIDE-Tecnologia nos termos do artigo 2º e § 1º da Lei n. 10.168/2000. A Corte manifestou o entendimento de que a lei de incidência da CIDE-Tecnologia confere um tratamento específico para o conceito de transferência de tecnologia de *software*, e, por isso, não se submete ao artigo 11 da Lei n. 9.609/1998.

O ministro Mauro Campbell Marques sustentou o entendimento de que não é necessária a absorção da tecnologia, com a cessão de direitos e transmissão do código-fonte ao cessionário, na medida em que não existe esse requisito no artigo 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000, lei especial em relação à Lei do *Software*. Afirma não ser apenas a absorção de tecnologia a hipótese de incidência da CIDE, havendo outras modalidades, como a assistência técnica (que nada mais é do que um treinamento com transferência de tecnologia). Portanto, satisfaz a hipótese de incidência o fornecimento de tecnologia, nos termos do referido § 1º, situação presente na licença de exploração econômica do *software*.

Assim, como o objetivo da CIDE é fomentar o desenvolvimento de tecnologia no País, é mais consentâneo com esse objetivo tributar os casos em que não há absorção de tecnologia, servindo o tributo para penalizar a utilização no mercado nacional de uma tecnologia desenvolvida no exterior.

Não cabe aqui comentar o argumento de utilizar tributo para penalizar o contribuinte que distribui *software* estrangeiro no País, o que nos parece um demasiado equívoco. O que importa nesta análise é a conclusão do entendimento, no sentido de que o fornecimento de cópia do programa pelo autor significa fornecimento de tecnologia, hipótese de incidência da CIDE.

Analisando, porém, o artigo 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000, percebe-se que não é disso que se trata:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, **devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso** ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, **bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, **contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.**

O termo “licença de uso” presente no *caput* está relacionado com a licença de uso de marca. O próprio artigo 139 da Lei n. 9.279/1996 denomina o contrato de licença de exploração de marca como de “licença de uso”. Assim, nos casos de propriedade industrial, como marca e patente, o próprio direito de propriedade intelectual é o objeto do contrato, e

seu uso implica a sua exploração econômica, com a necessidade de transferência da tecnologia para o adequado exercício da licença pelo licenciado.²⁷⁷

A licença de exploração de patente implica a transferência de tecnologia, na medida em que se faz necessária a transmissão do conhecimento, com o treinamento da melhor técnica, bem como de eventual tecnologia (segredo de negócio ou industrial) não patenteada, mas que seja associada à patente e proporcione ao licenciado uma adequada exploração da patente, sem a necessidade de transferência da propriedade intelectual. Quanto à licença de uso de marca, também implica transferência de tecnologia, pois cabe ao licenciante exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços. Para exercer esse controle, o licenciante deve realizar a transferência de conhecimento ao licenciado, sem que também seja necessária a transferência da titularidade do direito industrial.²⁷⁸

Percebe-se que o § 1º retro transcrito, ao traçar uma definição dos contratos de transferência de tecnologia para fins de incidência da CIDE, não trata do *software*, mas sim da propriedade industrial, como exploração de patentes, uso de marcas ou fornecimento de tecnologia, como fórmulas de produção e assistência técnica. E assim é porque, ao se permitir a exploração econômica de uma marca ou de uma patente, por meio de uma licença de uso de marca ou de exploração de patente de invenção ou de modelo de utilidade, o licenciante precisa transferir *know-how*, fornecer tecnologia, transferir técnicas e fórmulas de produção para que o licenciado possa apor a marca no produto e para que possa produzir o produto de acordo com o estado da técnica patenteada.

Outrossim, é preciso destacar que o termo “assistência técnica” previsto no § 1º é expressão que representa transferência de tecnologia, pois, quando prestada, há a necessidade da adequada transmissão de conhecimento, *know-how* e informações para o

²⁷⁷ Conforme Ato Normativo do INPI n. 135/1997, transferência de tecnologia depende de averbação no INPI e abrange licença de uso de marcas, licença de exploração de patentes, fornecimento de tecnologia (não patenteada), assistência técnica e científica e os contratos de franquia. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 74.

²⁷⁸ Cf. LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 89–92; OLIVEIRA, André Soares; MEDEIROS, Heloísa Gomes. Instrumentos jurídicos da economia da inovação: contratos de transferência de tecnologia e direito da concorrência no direito brasileiro, in: WACHOWICZ, Marcos (org.). **Estudos de direito da propriedade intelectual**. Curitiba: Gedai/UFPR, 2015, p. 273–274.

aprendizado da tecnologia pelo destinatário,²⁷⁹ nos termos do Ato Normativo INPI n. 135/1997.

No caso do *software*, nada disso é necessário. Conforme será tratado no próximo tópico, o licenciado de exploração econômica para comercialização de *software*-produto recebe o direito de distribuir o código-objeto. Nenhuma tecnologia é transferida ou absorvida pelo licenciado. Não é necessário treinamento ou transferência do *know-how* para que o licenciado passe a reproduzir o *software*.

O produto, portanto, já existe, não precisará ser fabricado: o licenciado irá reproduzir, na medida em que o *software* já foi produzido e toda a inteligência do desenvolvimento do *software* continua na titularidade do licenciante, não ocorrendo a disponibilização do código-fonte, tampouco treinamento e transferência de conhecimento. Foi exatamente por conta dessa característica específica dos programas de computador que a Lei n. 9.609/1998 dispôs em seu artigo 11 que para transferir a tecnologia é preciso entregar o código-fonte, manuais, esquemas de desenvolvimento do *software*, memorial descritivo e tudo o mais necessário para a absorção da tecnologia, com a consequente transferência de titularidade.

Nesta altura é possível afirmar que transferência de tecnologia de propriedade industrial não é a mesma coisa que transferência de tecnologia de *software*. No caso da propriedade industrial, como marcas e patentes, a licença de uso (exploração econômica) transfere tecnologia, mas não transfere propriedade intelectual. A propriedade somente será transmitida com um contrato de cessão de direitos.

Já no caso dos *softwares*, por sua vez, a transferência de tecnologia implica em transferência de propriedade de direito autoral.²⁸⁰ O contrato de cessão de direitos de *software* é denominado pelo artigo 11 da Lei n. 9.609/1998 de “contrato de transferência de tecnologia”. Com isso, a transferência de tecnologia de *software* implica na transferência da propriedade autoral, e é por isso que a incidência da CIDE é incompatível com a licença de uso ou a licença de direitos de comercialização.

A mera licença de comercialização de *software*, assim, não representa automaticamente uma transferência de tecnologia, mesmo considerando a entrega do código-fonte ao licenciado. Como será mencionado no tópico seguinte, pode-se incluir

²⁷⁹ Cf. LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 96.

²⁸⁰ Ver SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011.

expressamente na licença o acesso ao código-fonte, aliado às cláusulas de confidencialidade, na medida em que o licenciado assume a responsabilidade pelo suporte técnico e manutenção do produto perante o consumidor, nos termos do artigo 8º da Lei n. 9.609/1998.

Também na licença de uso de *software*-produto é possível fazer parte do contrato de licença o acesso ao código fonte, sem que necessariamente implique em transferência de tecnologia e da propriedade. Cabe lembrar, por oportuno, que tanto a linguagem de máquina (código-objeto), quanto a linguagem de programação (código-fonte) são expressões do *software*, nos termos do artigo 1º da Lei n. 9.609/1998 e podem ser objeto de licença de uso ou de licença de direitos de comercialização.

Em relação às licenças de uso de *software*-produto, em regra, não há acesso ao código-fonte, mas tão somente ao código-objeto, pois se trata de um arquivo compilado que permite a distribuição do programa e oculta o código-fonte, ou pelo menos dificulta o acesso.²⁸¹ No entanto, em casos excepcionais, o contrato de licença de uso pode prever expressamente a disponibilização do código-fonte, com cláusulas de manutenção de sigilo.

A possibilidade de acesso ao código-fonte decorre de diversas razões, tais como a necessidade de o usuário realizar adaptações no programa para compatibilizá-lo com sistemas internos, além da possibilidade de o próprio usuário realizar as atualizações, melhorias e correções de erros no programa. Isso é possível e essa situação, desde que para uso próprio, não representa ofensa ao direito autoral, nos termos do artigo 6º, IV, da Lei n. 9.609/1998.²⁸²

No entanto, é preciso ressaltar que nem mesmo com o acesso ao código-fonte haverá a necessária consequência da transferência de tecnologia, pois, para isso, é preciso treinamento e capacitação tecnológica do licenciado. A Lei n. 9.609/1998 dispõe em seu artigo 11 que, além do código-fonte, a transferência de tecnologia requer o acesso a toda a documentação técnica, como especificações funcionais e lógicas, fluxogramas, código-fonte comentado e memoriais descritivos da tecnologia. Apenas com isso haverá transmissão dos conhecimentos técnicos necessários para absorção da tecnologia,

²⁸¹ É possível realizar engenharia reversa do código-objeto com programas descompiladores para obter o código-fonte. Ver SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. **A proteção autoral de programas de computador**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 385–414.

²⁸² Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 71.

dependendo ainda do registro do contrato no INPI, para que a titularidade do direito de propriedade seja transferida.²⁸³

Portanto, considerando que para incidência da CIDE a remessa de recursos ao exterior deve ter como contrapartida a transferência de tecnologia, e considerando que a transferência de tecnologia de *software* deve obedecer ao disposto no artigo 11 da Lei n. 9.609/1998, com a consequente mudança de titularidade da propriedade intelectual, a tributação não se aplica às licenças de uso ou de comercialização de *softwares*, diante da falta de enquadramento no disposto no § 1º do artigo 2º da Lei n. 10.168/2000.

Entregar código-objeto para distribuição, por meio de contrato de licença de exploração econômica para comercialização não representa “fornecimento de tecnologia”. Trata-se de hipótese clara de não incidência de CIDE-Tecnologia, na medida em que a licença de comercialização de *software*-produto não representa contrato de transferência de tecnologia.

Para tornar clara a não incidência, foi necessária a introdução do § 1º-A pela Lei n. 11.452/2007, para dispor que nos casos de *software* há incidência de CIDE apenas se houver transferência de tecnologia, não se aplicando aos casos de licença de comercialização. Como a lei tributária não trata de modo especial como essa transferência de tecnologia do *software* ocorre, aplica-se o disposto no artigo 11 da Lei n. 9.609/1998. Fechamos o parêntese.

Em síntese, nos contratos de cessão de propriedade intelectual há a alienação da propriedade. O próprio direito ao intangível é o objeto do negócio jurídico, sendo alienado para tornar o cessionário o novo titular do direito intelectual, que passará a exercer todos os direitos do proprietário anterior.²⁸⁴ No caso da propriedade intelectual de *software*, o contrato de cessão é denominado de contrato de “transferência de tecnologia”.

Nos próximos tópicos haverá a análise dos contratos de licença de *software*, os quais, segundo a Lei n. 9.609/1998, dividem-se em: i) contrato de licença de direitos de comercialização, no qual se permite a exploração econômica do *software*, autorizando o licenciado a ser um comerciante do produto. Neste caso, o negócio jurídico tem como objeto tanto a propriedade intelectual do *software* quanto o próprio produto, pois o

²⁸³ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 77–78.

²⁸⁴ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 101–102.

licenciado passará a ser um distribuidor dos produtos; ii) contrato de licença de uso, no qual o licenciante resguarda seus direitos patrimoniais e concorrenciais para reconhecer que o usuário é apenas consumidor do produto. Neste caso, o negócio jurídico tem por objeto, primordialmente, o próprio produto.

4.3.2. Licença de direito de comercialização

O titular da propriedade industrial pode ter interesse em permitir que outras pessoas tenham acesso ao seu conhecimento ou a sua boa imagem (no caso das marcas e patentes), e passem a produzir os produtos a partir dessa propriedade intelectual. Os motivos são os mais variados, mas nesse cenário o contratante estará autorizado a participar dessa intelectualidade, passando a produzir as mercadorias de acordo com o *know-how* do proprietário desse bem intangível.

Neste caso, quando conferida a terceiros, entabula-se um contrato oneroso de licença de exploração da propriedade intelectual,²⁸⁵ conferindo-se ao licenciado o direito de explorar economicamente aquela marca²⁸⁶ ou patente.²⁸⁷ Nos casos de patentes, esta licença pode até ser compulsória²⁸⁸ em caso de abuso de poder econômico, como a não exploração do objeto da patente no território brasileiro por falta de fabricação.

Neste ponto, cabe um exemplo de uma indústria brasileira que pretenda produzir e comercializar produtos da Nike no Brasil para ilustrar a licença de exploração econômica. Para que isso seja possível, haverá um contrato de licença de exploração econômica de algumas propriedades intelectuais, como a marca “Nike” e a patente, sendo possível a transferência de tecnologia não registrada relacionada à patente, como o *know-how* (segredo industrial),²⁸⁹ para que os produtos produzidos pela indústria brasileira tenham a mesma qualidade e passem a mesma confiança ao consumidor. A propriedade intelectual é o objeto do negócio jurídico; os bens que serão industrializados, como tênis e artigos esportivos, são fruto dessa propriedade intelectual, produzidos a partir dela. Esse produto circulará no mercado e, para isso, será objeto de outro negócio jurídico.

²⁸⁵ Cf. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial. Direito de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1, p. 141.

²⁸⁶ Artigo 139 e seguintes da Lei n. 9.279/1996. A lei denomina de “licença de uso de marca”.

²⁸⁷ Artigo 61 e seguintes da Lei n. 9.279/1996.

²⁸⁸ Artigo 68 da Lei n. 9.279/1996.

²⁸⁹ Cf. LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 72.

Em relação à propriedade industrial, percebe-se que se está diante de um contrato que tem por objeto a exploração econômica da propriedade intelectual – este intangível é o bem objeto do negócio. O licenciado, para tanto, estará sujeito ao pagamento pelo direito de exploração dessa propriedade, denominado de “*royalties*”.²⁹⁰ Os produtos não estão prontos e serão produzidos pelo licenciado e, quando prontos, serão disponibilizados no mercado, sendo objeto de novos negócios jurídicos.

No caso de bens relacionados com o direito autoral, também há licença de exploração econômica, como nos casos de *software*²⁹¹ ou qualquer outro produto derivado do direito de autor, como filmes, livros e músicas.²⁹² Note que, nos produtos protegidos por direitos autorais, o direito de reprodução é exclusivo do autor,²⁹³ mas o autor pode autorizar, nos termos do artigo 29, I, II, VI, da Lei n. 9.610/1998, que um terceiro execute a reprodução, edição e/ou distribuição da obra, a qual pode ser realizada, inclusive, na versão digital.

Há uma pequena diferença em relação à propriedade industrial, na medida em que os produtos de direito autoral são bens de conteúdo, por isso, já foram criados pelo seu autor. Em outras palavras, o produto já está pronto e a licença de exploração econômica se resume a licença para replicação e comercialização, isto é, reprodução de produtos, como livros, músicas e *software*, para distribuí-los no mercado.²⁹⁴

Importante notar, neste ponto, que a Lei n. 4.506/1964, que dispõe sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, trata como *royalties* os rendimentos recebidos pela exploração de invenções, marcas e fórmulas de fabricação, mas em relação aos direitos autorais, não os trata como *royalties* se o contrato de licença para exploração

²⁹⁰ OLIVEIRA, André Soares; MEDEIROS, Heloísa Gomes. Instrumentos jurídicos da economia da inovação: contratos de transferência de tecnologia e direito da concorrência no direito brasileiro, *in*: WACHOWICZ, Marcos (org.). **Estudos de direito da propriedade intelectual**. Curitiba: Gedai/UFPR, 2015, p. 275.

²⁹¹ Artigo 10 da Lei n. 9.609/1998.

²⁹² Artigo 30 e seguintes da Lei n. 9.610/1998.

²⁹³ Reproduzir uma obra autoral significa copiar a obra, em um ou mais exemplares, como a impressão nas obras literárias, ver FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 39–48.

²⁹⁴ Nesse contexto de necessidade de autorização do autor para a reprodução do produto, o § 2º do artigo 29 da Lei n. 9.610/1998 determina a necessidade de ser controlada pelo autor a quantidade de exemplares distribuídos em qualquer modalidade de reprodução, mesmo que pela internet. Comentando o assunto, ver CABRAL, Plínio. **Direito autoral: dúvidas e controvérsias**. São Paulo: Habra, 2000, p. 99–102.

econômica for entabulado diretamente com o autor ou criador da obra, situação em que a remuneração será considerada como rendimento do trabalho autônomo.²⁹⁵

Assim, no caso do *software*-produto, ao contratar o direito de exploração econômica, o licenciado recebe os direitos de comercialização do bem, ficando obrigado a assegurar aos respectivos usuários as atualizações e suporte para o adequado funcionamento do programa durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, nos termos do artigo 8º da Lei n. 9.609/1998. Com isso, pode ser necessário que a licença inclua o acesso ao código-fonte, sem que necessariamente represente transferência de tecnologia e da propriedade intelectual, como já mencionado no tópico anterior, circunstância em que constará da licença a obrigação de confidencialidade.²⁹⁶

Portanto, por ser o *software*-produto um bem de conteúdo e um bem incorpóreo, o produto já foi desenvolvido e é fornecido pronto ao licenciado, que porventura pode ter que realizar algumas adaptações e até mesmo traduções para seus usuários. Como visto no tópico anterior, a licença de direito de comercialização de *software*-produto envolve a exploração econômica de uma propriedade intelectual, mas também o fornecimento do código-objeto do programa, já pronto para distribuição.

Os direitos de propriedade intelectual, segundo classificação civilista, são bens infungíveis, na medida em que são únicos e não podem ser substituídos por outros de mesma qualidade, espécie e quantidade.²⁹⁷ Assim, a licença de exploração econômica de propriedade intelectual, seja de um direito de autor sobre *software*, seja de obra literária, seja de uma patente ou de uma marca, por ter como objeto o uso da própria propriedade intelectual, assemelha-se ao contrato de locação de bens móveis físicos.²⁹⁸

Por isso, recebe o tratamento jurídico da legislação específica e, subsidiariamente, submete-se ao regime jurídico do contrato de locação de coisas móveis previsto nos artigos

²⁹⁵ Artigo. 22, “d” da Lei n. 4.506/1964. Observe-se que a Convenção Modelo da OCDE, em seu artigo 12, não faz essa distinção, tratando como *royalties* a exploração econômica do direito autoral mesmo que contratada diretamente com o autor. Consequentemente, deve ser observada nos casos de tratados assinados pelo Brasil. Ver LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 105–109.

²⁹⁶ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 72.

²⁹⁷ Art. 85. Código Civil Brasileiro. Ver WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**. n. 04, p. 49–73, 2006, p. 56–57.

²⁹⁸ Cf. SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 67–80, dez. 2011, p. 69; FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 372; 541.

565 a 578 do Código Civil, conforme ensinamentos de Fábio Ulhôa Coelho,²⁹⁹ pois o objeto da negociação e da locação pela licença de exploração econômica é o próprio direito de propriedade intelectual.³⁰⁰

No caso da licença de direito de comercialização do *software*, é preciso observar a presença de uma característica peculiar. O mesmo contrato envolve tanto a propriedade intelectual quanto o direito de distribuição do produto. Em relação à propriedade intelectual há locação desse direito patrimonial, não tributado pelos tributos sobre o consumo e se for contratado diretamente com o seu autor, também não é tratado como *royalty* pela legislação do imposto sobre a renda.

Assim, por juridicamente representar locação de bem intangível, não é alvo de tributação sobre consumo, tanto de IPI quanto de ICMS, apesar de revelar capacidade contributiva. Também não será possível a incidência do ISS, por não configurar prestação de serviços a locação de bens móveis, conforme o enunciado da Súmula Vinculante 31.³⁰¹

Por sua vez, em relação ao produto, o licenciado para a exploração econômica também adquire o código-objeto já pronto e acabado, apto para reprodução e distribuição no mercado. A aquisição de tais produtos para futura comercialização está sujeita à incidência de imposto sobre o consumo, como o ICMS, sujeitando-se a nova incidência quando das vendas de licença de uso de *software* com os consumidores.

Note, ainda, que nessa comercialização de *software* ao consumidor final o comerciante (licenciado) exerce ato de comércio com o consumidor, circulando uma mercadoria: o *software*-produto. No entanto, o consumidor entabula o contrato de licença de uso diretamente com o titular do direito autoral, muitas vezes localizado no exterior.

Ressalte-se que o próprio STF vem emitindo decisões que parecem superar seu posicionamento sobre o conceito de serviços de qualquer natureza, buscando conferir uma concepção mais ampla para se afastar do conceito civilista de serviço como obrigação de

²⁹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial. Direito de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1, p. 171. Ver também LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 85–89.

³⁰⁰ A lei n. 4.506/1964, em seus artigos 21 e 22, trata como aluguel os rendimentos decorrentes da exploração de bens corpóreos, ou “royalty”, no caso de rendimentos percebidos pela exploração de intangíveis, como invenções, marcas e direitos autorais.

³⁰¹ STF. Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

fazer,³⁰² havendo, inclusive, um caso que tratava de licença de uso de marcas em que o STF afastou a aplicação da Súmula Vinculante, permitindo a tributação por ISS.³⁰³

Observe-se, porém, que em relação às licenças de uso de marca, o contrato não se resume à simples obrigação de dar, pois, como visto no tópico anterior, nesse contrato há transferência de tecnologia e está envolvida uma série de atividades, tais como assistência técnica e treinamento, para a adequada absorção do conhecimento pelo licenciado a fim de exercer, num ponto ótimo, a licença da marca.

Assim, o que se percebe é que, no fundo, a Corte identificou uma atividade sendo desenvolvida, destacando-se que o serviço representa uma atividade na qual será produzida uma utilidade ao tomador. Neste diapasão, essa atividade tanto pode representar uma obrigação de fazer pura e simples, como pode envolver obrigação de fazer cumulada com obrigação de dar, as quais não podem ser claramente separadas e identificadas no momento da atividade desenvolvida.

Portanto, o STF não se afasta a necessidade da presença de alguma obrigação de fazer. Nenhuma novidade neste ponto, haja vista a existência da previsão contida no artigo 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição, que trata da incidência ou do ICMS ou do ISS sobre o valor total da operação quando do fornecimento concomitante de mercadorias e serviços no mesmo negócio jurídico.³⁰⁴

Como visto no tópico anterior, também é preciso ressaltar que o STJ³⁰⁵ já proferiu, equivocadamente, o entendimento de que a licença de exploração econômica de propriedade intelectual de *software* está sujeita à incidência da CIDE-Tecnologia pela simples exploração econômica do direito autoral, nos casos em que o licenciador estiver localizado no exterior, independentemente de o *royalty* ser ou não pago ao criador da obra ou de haver absorção de tecnologia.

A despeito desses entendimentos recentes do STJ e do STF, algumas ressalvas puderam ser apontadas com base nos argumentos até aqui expostos, pelo menos enquanto vigorar o entendimento firmado pelo enunciado da Súmula Vinculante 31.

Em síntese, o *software*, enquanto direito de propriedade autoral, pode ser objeto de exploração econômica tanto pelo próprio titular quanto por terceiros, hipótese em que será

³⁰² STF. Caso dos planos de saúde no RE n. 651.703/PR e franquias no RE n. 603.136/RJ

³⁰³ Agravo Regimental na Reclamação n. 8.623.

³⁰⁴ As operações mistas serão tratadas mais adiante, no tópico 6.1.2.

³⁰⁵ STJ. REsp 1.642.249 e REsp 1.650.115.

objeto de licença de direitos de comercialização do *software*-produto, nos termos do artigo 10 da Lei n. 9.609/1998, autorizando-se este terceiro a ser um fornecedor.

A licença de exploração econômica de *software* difere das licenças de exploração de propriedade industrial, como marca e patente. Nas licenças de propriedade industrial, há apenas a permissão de exploração de um conhecimento, estampado em bem jurídico (marca, patente, modelo de utilidade), correspondendo à locação dessa propriedade intelectual com a necessária transferência de tecnologia para que o licenciado receba esse conhecimento e passe a produzir os produtos. Já na licença de comercialização de bens de conteúdo, como *software* ou livro, não há transmissão de conhecimento, mas, sim, permissão de reprodução de um produto já pronto e acabado, sem transferência de tecnologia, isto é, sem necessidade de transmissão de conhecimento.

No próximo tópico, a forma jurídica analisada não tem como objeto de negociação o direito de propriedade intelectual, nem para transferir o direito, para permitir ao licenciado a exploração econômica como distribuidor do *software*-produto. Investiga-se a licença de uso de *software* como forma jurídica de circulação de um *software*-produto no mercado: o próprio produto, assim, é o objeto do negócio jurídico.

4.3.3. Licença de uso de *software*-produto

Os desenvolvedores de *software* de prateleira, ao criarem um programa para servir a uma determinada finalidade, pretendem distribuí-lo no mercado para atender a uma gama indefinida de consumidores, a exemplo do que ocorre com qualquer outro produto desenvolvido por uma indústria. Para isso, em regra, o código-fonte é convertido em código-objeto para que possa ser inserido em mídia física, transferido por *download*, ou mesmo por *upload* para um servidor remoto (computação em nuvem). Assim, o código-fonte fica protegido e inacessível pelo usuário, protegendo-se o segredo do desenvolvedor.³⁰⁶

No entanto, esse código-objeto guarda consigo o próprio *software* enquanto bem comercializável, especificamente o programa convertido em linguagem de máquina e que, após instalado, irá desempenhar e conferir ao equipamento a funcionalidade programada,

³⁰⁶ Cf. SANTOS, Maria Cecília de Andrade. Contratos informáticos – Breve estudo. **Revista dos Tribunais**. n. 762, p. 33–66, abr. 1999, p. 55.

permitindo que o programa ingresse no mercado como um produto. É justamente este o bem (o *software*) de interesse do usuário.

Essa unidade do *software*-produto produzida para a distribuição (código-objeto) é facilmente replicada, sem nenhum esforço ou investimento, e a partir de uma cópia é possível reproduzi-la infinitamente, sem perda de qualidade, e passar a distribuir esse mesmo *software*-produto no mercado em concorrência desleal com o fornecedor.

Apesar de existirem argumentos no sentido de que essa atividade, a qual se denomina de “pirataria”, ajuda o desenvolvedor do *software* a difundir e fidelizar seu produto, concluindo que, no longo prazo, há uma grande taxa de conversão para cópias licenciadas,³⁰⁷ destaque-se que isso pode até ocorrer com grandes desenvolvedores – a exemplo da Microsoft e seu pacote Office, já muito difundido no mercado, com usuários adaptados com sua interface e funcionalidades –, fazendo com que pessoas jurídicas passem a adotar o programa para utilização por seus colaboradores, exigindo-se menos gastos com treinamento e adaptação, no entanto, esse fator passa a ser um desestímulo ao investimento e desenvolvimento de *software*, o que pode ser aplicado em qualquer outro bem conversível em arquivo digital, como filmes, livros e músicas. Neste sentido, Liliana Minardi Paesani³⁰⁸ afirma que o comércio ilegal de *software* (pirataria) no Brasil prejudica todo o mercado, e não apenas os desenvolvedores, com prejuízos anuais de centenas de milhões de dólares americanos e grande risco de danos à imagem dos desenvolvedores.

Esse aspecto é bem desenvolvido por Denis Borges Barbosa³⁰⁹ ao dissertar que cada unidade de *software* (código-objeto) tem a capacidade de autorreplicação por qualquer pessoa, sem necessidade de conhecimento em linguagem de programação ou mesmo investimentos em equipamentos, ao contrário do que se verifica com a grande maioria de bens produzidos a partir de uma propriedade intelectual, como o *design* de um veículo ou mesmo as máquinas e aparelhos patenteados.³¹⁰

³⁰⁷ Cf. FERES, Marcos Vinício Chein; OLIVEIRA, Jordan Vinícius de; GONÇALVES, Daniel Domingues. Robin Hood às avessas: software, pirataria e direito autoral. **Revista Direito GV**. v. 13, p. 69–94, abr. 2017.

³⁰⁸ Em sua obra publicada no ano de 2015, a autora se refere ao valor de US\$ 527 milhões. PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 72.

³⁰⁹ BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2002–2003.

³¹⁰ Nesta trilha, Liliana Minardi Paesani afirma que “para se criar um programa de computador capaz de realizar todas as funções que o usuário deseja, técnicos especializados dedicam anos nas mesas de projetos. Para se copiar um desses programas, são suficientes apenas alguns minutos.” PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 72.

Em razão dessa característica do *software*, e para evitar que cada usuário se torne um competidor em potencial do fornecedor do programa, foi necessária a criação de um instrumento jurídico para bloquear a cópia para fins de distribuição, garantindo que a circulação possa ser realizada sem ofensa ao direito de propriedade do direito autoral.³¹¹

Esse instrumento jurídico é a licença de uso de *software*, forma jurídica prevista em lei e atualmente disposta no artigo 9º da Lei n. 9.609/1998. Por ser a forma jurídica prevista em lei para a comercialização do produto, a licença de uso confere ao usuário um direito de uso da obra autoral, que não será exclusivo, já que o titular pode oferecer licenças para diversos outros usuários,³¹² tornando expresso e pactuado que a permissão de uso de uma cópia não implica transferência de titularidade do direito de propriedade autoral, muito menos de exploração econômica para o usuário se tornar um distribuidor do produto.

Isso significa que a propriedade autoral não é objeto do negócio jurídico, mas sim protegida contra concorrência desleal. Ressalte-se que essa permissão de uso não exclusivo de uma cópia produzida a partir do direito autoral não é uma característica específica do *software*, mas estende-se a qualquer bem produzido a partir de uma propriedade intelectual.

A preocupação é maior diante dos bens digitais, tanto que a lei geral de direitos de autor, Lei n. 9.610/1998, traz disposições sobre a reprodução em meio eletrônico em seu artigo 5º, VI, bem como sobre a distribuição por cabo, fibra ótica ou qualquer outro sistema eletrônico no artigo 29, VII.³¹³

A diferença é que no caso do *software* há um contrato expresso e de adesão entabulado entre as partes, enquanto, para os direitos de autor em geral, há a previsão legal de que a aquisição de uma cópia original de uma obra não transmite ao adquirente quaisquer dos direitos patrimoniais do autor, permanecendo o direito exclusivo de utilizar, dispor e fruir na pessoa do titular dos direitos autorais, nos termos dos artigos 28, 29 e 37 da Lei n. 9.610/1998. Com isso, pode-se afirmar que existe um contrato de licença de uso por força de lei, tácito, quando da aquisição de uma cópia de um livro, filme ou música.

³¹¹ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2002–2003..

³¹² Cf. SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Direito Autoral: legislação básica**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1998, p. 65–66.

³¹³ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 52..

Assim, se em vez do contrato de licença de uso de *software* houvesse um dispositivo de lei vedando a comercialização não autorizada, com disposição expressa em lei de que a aquisição de uma cópia do *software*-produto não transfere a titularidade do direito autoral, como é o caso de outras obras autorais, tais como livro e música, o efeito jurídico seria o mesmo.

Percebe-se, assim, que no contrato de licença de uso é assegurado ao usuário o direito de utilizar licitamente o bem, mas não é transferida a titularidade autoral, tampouco é permitida a comercialização em série. O direito autoral, enquanto um bem, não é objeto de negociação nesse contrato,³¹⁴ mas apenas protegido. O consumidor, para utilizar um *software*, deve adquirir uma cópia licenciada, vertida em código-objeto, para realizar a instalação do produto em seu equipamento.

Isso não significa que o consumidor não possa utilizar, no plano fático, uma cópia não licenciada do *software*. A cópia não autorizada (pirata) proporciona ao consumidor a possibilidade de utilizar um programa de computador, do mesmo modo que o usuário licenciado. No entanto, apesar de não haver repercussão criminal ao usuário, mas tão somente para quem distribui ilegalmente o *software*,³¹⁵ trata-se de uma utilização ilegal, e que, por consequência, não repercutirá nos mesmos direitos de consumidor garantidos para usuário licenciado, tais como suporte técnico, atualização, ou mesmo com limitação em algumas funcionalidades, conforme normas previstas nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.609/1998.

Pela ótica do produtor/fornecedor do *software*, a disponibilização dessa cópia produzida a partir de uma criação autoral somente ocorre porque há o resguardo jurídico da titularidade do direito de autor. Essa mesma proteção se verifica na obra musical, na produção audiovisual, na obra literária etc., por força do artigo 37 da Lei n. 9.610/1998.

Na transação desse bem, dessa cópia-produto da propriedade intelectual, a licença de uso surge como uma proteção ao autor, bloqueando o potencial exercício de concorrência mercantil por cada usuário que adquirir essa cópia.

Portanto, o contrato de licença de uso é o respaldo jurídico para proteger os direitos de autor e para dispor expressamente que o consumidor está adquirindo uma unidade

³¹⁴ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2004–2015.

³¹⁵ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 68; PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 73.

daquele produto para utilização pessoal e em número limitado de equipamentos, não significando que a titularidade do direito autoral foi transmitida.³¹⁶ A exploração econômica, cópia ou distribuição não autorizada configuram um ilícito penal, punível com detenção e multa, sem prejuízo de indenizações cíveis.

Resta, assim, caracterizada a diferença entre a propriedade de direito autoral, um direito real oponível contra todos,³¹⁷ e a unidade produzida a partir desta criação intelectual, bem fungível, distribuída no mercado de consumo.

Por força tanto do artigo 9º da Lei n. 9.609/1998, quanto do artigo 37 da Lei n. 9.610/1998, essa licença de uso existe para a proteção autoral e está presente em todos os bens produzidos a partir do direito de propriedade, sejam obras literárias, fonogramas, produções audiovisuais ou *softwares*, restando evidente que essa necessidade de proteção se intensifica nas transações envolvendo bens em formato digital, ambiente em que sua replicação resta muito mais facilitada.

Apesar de nos bens corpóreos produzidos no exercício de propriedade industrial essa ofensa ser mais difícil, diante da necessidade de altos investimentos em equipamentos, recursos humanos e conhecimento para se reproduzir um bem idêntico ao original e distribuí-lo no mercado como se fosse o verdadeiro, a proteção da propriedade intelectual também está presente nesses casos.

Assim, para qualquer produto que se adquira no mercado de consumo, seja um computador, um relógio, um *smartphone*, um livro ou um *software*, há um ou vários direitos de propriedade intelectual envolvidos. O consumidor pretende adquirir ou acessar essa unidade produzida pelo detentor do direito de exploração da propriedade intelectual. Adquire-se um automóvel, um celular ou um *software* pela utilidade que ele traz à vida humana, e não porque se quer ser proprietário da marca, da patente ou do direito de autor envolvidos nesses produtos.³¹⁸

Pode-se afirmar, portanto, que nos produtos industrializados há também uma “licença de uso” da propriedade intelectual, na medida em que essa propriedade não é

³¹⁶ Cf. SANTOS, Maria Cecília de Andrade. Contratos informáticos – Breve estudo. **Revista dos Tribunais**. n. 762, p. 33–66, abr. 1999, p. 57; SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 25–26; WACHOWICZ, Marcos. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**. n. 14, p. 123–143, 2001, p. 130–131.

³¹⁷ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 76–81; BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2014.

³¹⁸ No mesmo sentido, ver MURTA FILHO, Antônio; RODRIGUES, Bruno Leal. Comercialização de Software: circulação de mercadorias ou prestação de serviços? **Revista da ABPI**. n. 26, p. 49–53, fev. 1997, p. 52.

transferida na negociação de um produto, e a exploração econômica não autorizada daquela marca ou patente configura um ilícito penal³¹⁹ previsto na Lei de Propriedade Industrial.

A propriedade autoral é considerada na licença de uso de *software*, constando do negócio jurídico, mas não como objeto do negócio, e sim para sua proteção. Sem a licença de uso, o fornecedor do *software* não correrá o risco do investimento e colocação de uma cópia no mercado, na medida em que o próprio produto, idêntico e de mesmo conteúdo, pode ser replicado, e sua replicação independe de inteligência ou engenharia reversa.

O objeto da licença de uso é a comercialização de um produto, de uma unidade do *software*, portanto, é a forma jurídica que viabiliza o negócio jurídico mercantil e, ao mesmo tempo, protege os direitos de autor de seu proprietário, deixando claro que o consumidor só pode usar o produto, sendo vedada sua exploração econômica e concorrência não autorizada.

Assim, nas obras literárias, fonogramas, produções audiovisuais, *softwares* etc., sempre há o aviso expresso sobre o uso daquele produto, tanto nas embalagens, quanto no início de cada filme, por exemplo, quanto no contrato de licença de uso por adesão, informando que sua reprodução e distribuição não autorizada configuram crime, seja nos termos da Lei n. 9.610/1998, seja nos termos da Lei n. 9.609/1998.

Percebe-se que não é tolhido do usuário o poder de dispor sobre o bem, a unidade que ele detém, pois isso pode ser considerado abuso do direito de propriedade autoral, sendo possível que a unidade do livro ou de um *software* seja alienada pelo usuário, operação que será regida pelo direito comum.³²⁰ O que é vedado é se tornar distribuidor desse produto, replicando unidades para disponibilizar ao mercado, é para isso que serve a licença de uso.

Os termos de licença de uso de *software* têm o cuidado de prever a proibição de replicação e engenharia reversa, mas admitem que o usuário pode realizar futuras operações de venda daquela unidade, desde que não lhe reste nenhuma outra cópia do produto, desfazendo-se de sua instalação e de sua cópia *backup*.³²¹

³¹⁹ Cf. artigo 183 e seguintes da Lei n. 9.279/1996.

³²⁰ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1960.

³²¹ A exemplo do que ocorre na licença de uso do pacote Office da Microsoft. **Licença de uso do Microsoft Office 2007**, disponível em: <[http://download.microsoft.com/Documents/UseTerms/Office_2007%20Professional%20Plus_Portuguese%20\(Brazil\)_bdb97501-2a38-412c-a380-2f1954dbcc83.pdf](http://download.microsoft.com/Documents/UseTerms/Office_2007%20Professional%20Plus_Portuguese%20(Brazil)_bdb97501-2a38-412c-a380-2f1954dbcc83.pdf)>, acesso em: 17 out. 2017.

Outrossim, é preciso destacar um outro ponto sobre a licença de uso e a constatação de que a própria lei faz uma distinção relevante para a discussão da tributação, principalmente após os votos do ministro Dias Toffoli nas ADIs n. 1.945/MT e n. 5.659/MG. A Lei n. 9.609/1998 estabeleceu um regramento específico para o *software* desenvolvido mediante um contrato de desenvolvimento. Trata-se do denominado “*software* por encomenda”.

Neste caso, o *software* será desenvolvido de forma personalizada, mediante as informações, ideias e solicitações específicas do contratante, seja no bojo de um contrato de trabalho, seja no de um contrato de prestação de serviços de desenvolvimento de *software*.

Conforme o artigo 4º da Lei n. 9.609/1998, se não houver uma cláusula expressa no contrato em sentido contrário, a titularidade do direito autoral será do contratante, devendo lhe ser entregue toda a documentação, código-fonte e seus comentários. Assim, apenas excepcionalmente e por estipulação expressa no contrato de desenvolvimento, a titularidade do direito autoral será do executor da encomenda.

Neste caso, não há aplicação das previsões legais sobre licença de uso de *software*, na medida em que a titularidade do programa será do próprio contratante do serviço de desenvolvimento do programa de computador, aplicando-se as regras relativas aos contratos de encomenda ou empreitada, conforme lições de Liliana Minardi Paesani.³²²

O desenvolvimento de um *software* personalizado a pedido do contratante pressupõe a sua ampla colaboração.³²³ Há o fornecimento da ideia, das informações de suas necessidades, das funcionalidades que deseja e até mesmo de informações confidenciais que devem ser mantidas em sigilo, como segredos industriais ou de negócio, daí o porquê de a propriedade do direito autoral do *software* ser do encomendante.

Tanto é assim que a própria lei faz uma ressalva para conferir a propriedade do direito autoral com exclusividade ao desenvolvedor do programa no caso de se desenvolver um *software* sem relação com o contrato de trabalho ou de prestação de serviços e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, bem como materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade contratante, conforme disposição do artigo 4º, § 2º, da Lei n. 9.609/1998.

³²² PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 86.

³²³ Cf. ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A Propriedade informática**. Campinas: Russel Editores, 2006, p. 40.

O objetivo de encomendar um *software* é irrelevante. Poderá ser para uso e consumo único e exclusivo do encomendante, situação em que ele será tanto o proprietário quanto o usuário do *software*, a exemplo de um escritório de advocacia que contrata um desenvolvedor para programar um *software* de gestão financeira, de clientes e de processos para controle interno.

A encomenda também pode ser para que o encomendante o comercialize no mercado como um programa padronizado, situação em que será um fornecedor de *software*, e o desenvolvimento do *software* por encomenda representa um estágio na produção e circulação do produto.³²⁴

Seja qual for a situação, a titularidade do direito autoral será do contratante do desenvolvimento. Sendo mais claro, o direito de uso exclusivo é do encomendante, não existe licença de uso de *software* em casos de *software* por encomenda. O contratante da encomenda pode utilizar o *software*, na medida em que seu uso é seu direito exclusivo. Se o proprietário do *software* passar a comercializar o *software* no mercado, também não dependerá de licença de exploração econômica. Isso porque, frise-se, ele próprio é o titular do direito autoral.

Não faz sentido, assim, exigir licença de uso de *software* se o próprio usuário é titular da propriedade intelectual. O executor da encomenda apenas digitou um conjunto de código em linguagem de programação conforme demandado pelo encomendante, mas a criação intelectual é deste último. Daí porque é pertinente a diferença entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, na medida em que a licença de uso só tem seu lugar na comercialização do *software* de prateleira.

Como bem ressaltado por Manoel J. Pereira dos Santos,³²⁵ justamente pelo fato de o *software* apresentar uma utilidade técnica (e não estética), essa disposição encontra paralelo na Lei de Propriedade Industrial, em que resta a previsão no artigo 88 e seguintes no sentido de que a propriedade da invenção e do modelo de utilidade pertence exclusivamente ao empregador caso decorra de contrato de trabalho, contendo também a ressalva acerca da titularidade para o empregado no caso de invenção desenvolvida fora do

³²⁴ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2009.

³²⁵ SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**. n. 29, p. 21–28, ago. 1997, p. 23–24.

contexto do contrato de trabalho e sem a utilização de recursos, informações, segredos e equipamentos do empregador.³²⁶

No seu voto, o ministro Dias Toffoli sustenta a indiferença deste critério, dizendo ser irrelevante se o *software* é personalizado ou de prateleira, pois a lei complementar elegeu como serviço a licença de uso, o que demonstra uma desconexão com a lei de regência, além de não fornecer um critério de distinção que seja mais eficiente.

Em síntese, a propriedade intelectual do *software* pode advir de esforço próprio, quando o próprio titular desenvolve a tecnologia, identificando a finalidade que quer conferir à máquina, escolhendo a linguagem de programação, planejando sua organização e metodologia de escrita do código-fonte, bem como o método utilizado para sua tradução para linguagem de máquina.

Ainda, a propriedade do direito autoral pode advir de encomenda, em que o interessado em desenvolver a ideia de um programa de computador contrata um programador terceirizado para realizar a escrita do código-fonte, desenvolvendo um *software* para atender às necessidades e instruções específicas do contratante, hipótese em que este último será o titular do direito de propriedade intelectual. Neste caso há clara prestação de serviços, e o uso do *software* pelo encomendante não depende de licença de uso, já que a propriedade autoral é sua.

Enfim, constatado que a licença de uso é a forma jurídica definida em lei que possibilita a circulação do *software*-produto no mercado, não se confundindo com o próprio direito autoral, resta identificar se essa forma jurídica que respalda as transações com esses bens pode representar uma operação que resulta em uma circulação de um bem que pode ser considerado mercadoria, para fins de incidência do ICMS.

Embora a pesquisa empreendida neste capítulo traga luz sobre a diferença entre o direito de autor e o *software*-produto, revelando que este último representa uma unidade produzida, sendo este o bem que circula no mercado por meio de licença de uso, e que tal constatação possibilita seu enquadramento no entendimento atual sobre circulação de mercadorias,³²⁷ ainda é preciso aprofundar os estudos sobre as concepções de “circulação” e de “mercadorias”, para fins de enfrentar a dicotomia entre bens (material) e serviços (imaterial).

³²⁶ Sobre este ponto, ver BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1931–1933.

³²⁷ Ver tópicos 2.2. e 2.2.1

O próximo capítulo pretende desempenhar essa tarefa, realizando, inicialmente, uma investigação sobre a reforma constitucional levada a efeito pela Emenda n. 18/1965, que implementou o ICM na competência dos estados, a fim de se verificar a pretensão dos autores da reforma e o entendimento acerca do termo “circulação” de “mercadorias”.

Nesta análise, também é importante um estudo sobre a concepção de mercadoria presente no direito comercial, seja nas leis de direito privado, seja na doutrina, para fins de contrapô-la com a concepção tributária atual sobre mercadoria, a qual a considera como tal apenas se o bem móvel for corpóreo, sob a premissa de que esta era a concepção de direito privado quando da demarcação de competências tributárias pelo constituinte.

5. ANÁLISE HISTÓRICA DO ICM

Neste capítulo será feita uma investigação sobre as premissas da reforma constitucional de 1965, levada a efeito pela Emenda Constitucional n. 18, que reformou o sistema tributário nacional, inserindo na Constituição impostos existentes no sistema tributário atual, bem como os ensinamentos doutrinários da época acerca do perfil de incidência do ICM.

O objetivo é verificar as discussões e as preocupações da Comissão de Reforma Constitucional materializada na Emenda à Constituição n. 18/1965, a qual discriminou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do imposto sobre operação relativa à circulação de mercadoria. Com essa empreitada, pretende-se obter as concepções dos constituintes sobre o que se pretendia ao utilizar os termos “operação”, “circulação” e “mercadoria”. O objetivo é verificar os argumentos pré-jurídicos para encontrar subsídios interpretativos na identificação do perfil de incidência após sua conversão em texto constitucional.

Ressalte-se não se desconhecem os ensinamentos da doutrina, como de Geraldo Ataliba,³²⁸ no sentido de que a interpretação deve partir do texto positivado, sem vinculações com a interpretação ou intenção do legislador, já que a interpretação é feita pelo jurista, “independentemente do que as teorias econômicas ou financeiras entendam melhor, mais correto ou mais apropriado”.

No entanto, a tarefa de investigar o contexto histórico fornece ao intérprete subsídios para desvendar as ideias discutidas para se introduzir o ICM no Brasil, bem como os próprios ensinamentos doutrinários da época, para fins de identificar quais foram os objetivos e qual a finalidade do ICM, sobre qual realidade econômica se pretendia atingir para, com isso, extrair uma interpretação teleológica para a incidência do imposto.

Como leciona Paulo de Barros Carvalho,³²⁹ do ponto de vista da argumentação, é difícil a tarefa de identificar aprioristicamente o que é jurídico e o que não é jurídico. Isso porque a norma jurídica é construída pelo intérprete, impregnada de aspectos subjetivos. O que se pode afirmar é que o texto posto é o suporte físico para o cientista, o que não implica a conclusão de que a dogmática também não seja jurídica.

³²⁸ ATALIBA, Geraldo. Considerações sobre a hipótese de incidência do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. v. 138, p. 347–356, dez. 1979, p. 347–348.

³²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 19.

Os tribunais superiores, caminhando por essa trilha, já buscaram elementos da exposição de motivos da lei para a construção de sentido do texto, construindo a norma jurídica e desenvolvendo um raciocínio próximo do que se busca neste ponto. Exemplo é o REsp n. 1.642.249 julgado pelo STJ sobre a incidência de CIDE-Tecnologia e comentado linhas atrás.³³⁰

No voto condutor do julgamento, ao tratar do disposto no § 1º-A do artigo 2º da Lei n. 10.168/2000, o qual dispõe sobre a não incidência da contribuição no caso de licença de uso ou exploração econômica para comercialização de *software* sem transferência de tecnologia, o ministro Mauro Campbell Marques afastou o argumento do contribuinte de que o dispositivo seria uma norma interpretativa ao expressar seu entendimento de que se trata de uma renúncia fiscal, um benefício, que deve ter força apenas a partir de sua publicação. Essa conclusão do ministro restou fundamentada nos debates no Congresso Nacional quando da elaboração da lei, palco onde os senadores tratavam a introdução desse parágrafo como “benefício fiscal”.

Também do STF é possível extrair exemplo. Trata-se do julgamento da ADI n. 2.588, que versava sobre a inconstitucionalidade da tributação da renda auferida por coligadas e controladas sediadas no exterior, nos moldes do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35. O julgamento estava indefinido, e os votos da ministra Ellen Gracie e do ministro Joaquim Barbosa geraram a alteração que interferiu no resultado do julgamento.

Chama a atenção o voto do ministro Joaquim Barbosa. Baseado na exposição de motivos do artigo 25 da Lei n. 9.249/1995, primeira lei que pretendeu tributar a renda de controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior, afirmou que esse controle dos lucros auferidos teve inspiração nas regras *Controlled Foreign Corporations* (CFC), com o objetivo de tributar os lucros de empresas sediadas em países com tributação favorecida ou considerados paraísos fiscais. Com fulcro na exposição de motivos da referida lei, o voto do ministro Joaquim Barbosa influenciou no resultado da decisão do colegiado para considerar inconstitucional a tributação de empresas coligadas sediadas fora de paraíso fiscal e considerar constitucional a tributação de empresas controladas sediadas em paraíso fiscal.

Paulo Ayres Barreto,³³¹ analisando a exposição de motivos da Lei n. 9.430/1996, nos dispositivos que implementaram no Brasil as regras de preços de transferência,

³³⁰ Tópico 4.3.1. Cessão de direitos

³³¹ BARRETO, Paulo Ayres. Preços de transferência e o princípio “arm’s length”: evolução e aproximação da OCDE, *in*: DONIAK JUNIOR, Jimir (org.). **Novo RIR - Aspectos Jurídicos Relevantes Do Regulamento Do Imposto De Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 310–317.

verificou que a proposta do legislador era aderir às regras adotadas por países integrantes da OCDE. No entanto, os dispositivos da lei que teriam positivado o padrão *arm's length* guardam grande contradição com os dispositivos da OCDE, por fazerem uso de “ficções e presunções mistas, estipulando percentuais fixos imputáveis a título de lucro razoável e margens prefixadas”, que podem tanto favorecer quanto prejudicar o contribuinte, o que, de todo modo, não é o que se pretende. Com isso, propõe uma interpretação histórica da Lei n. 9.430/1996, em conformidade com sua exposição de motivos, para, a partir da finalidade da lei, limitar as regras de preços de transferência de sorte que sua aplicação alcance os preços de mercado, alinhando-se aos princípios e regras adotados pela OCDE para aplicar a regra do não favoritismo.

Nesta medida, continua o autor, sempre que a presunção e a ficção de base de cálculo previstas na lei distorcerem a base de cálculo de modo a se distanciar desse objetivo de busca de um preço de mercado, afastando-se da tributação da renda, as regras previstas na lei merecerão ajustes para, de um lado, encontrar o padrão *arm's length*, conforme preconizado na exposição de motivos da lei, e, de outro, respeitar o conceito constitucional de renda para atingir a manifestação de capacidade contributiva que revele acréscimo patrimonial.

A grande diferença é que nesta oportunidade reconhecemos a importância da hermenêutica histórica enquanto método interpretativo. Essa metodologia valoriza a exposição de motivos dos atos normativos, os debates parlamentares, os trabalhos de elaboração das leis etc., tomando-os como instrumentos exegéticos para a reconstrução das razões que levaram à promulgação de uma lei, dentro do momento histórico de sua edição. São documentos que inequivocamente representam um recurso precioso no processo interpretativo. É na exposição de motivos de uma lei, por exemplo, que encontramos as marcas das circunstâncias que motivaram sua elaboração.³³²

Com esse raciocínio, no qual repousa o que se pretende neste capítulo, Paulo Ayres Barreto ensina que o método histórico de interpretação, analisando a exposição de motivos, as circunstâncias históricas que motivaram o legislador e o debate legislativo, é relevante para colaborar com o processo hermenêutico.

Essa interpretação histórica será importante para proporcionar uma interpretação teleológica para fins de investigar a finalidade do ICM, extraindo desse contexto quais eram os objetivos do legislador constitucional da Emenda n. 18/1965 ao pretender

³³² BARRETO, Paulo Ayres. Preços de transferência e o princípio “arm's length”: evolução e aproximação da OCDE, *in*: DONIAK JUNIOR, Jimir (org.). **Novo RIR - Aspectos Jurídicos Relevantes Do Regulamento Do Imposto De Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 313.

substituir o IVC pelo ICM como um imposto não cumulativo que gravasse o consumo, e, ainda, as razões que entendeu suficientes para concluir que um imposto que incidisse sobre “operações” que resultasse uma “circulação” de “mercadorias”, atenderia a esses objetivos e premissas debatidos.

Esse contexto histórico, portanto, não é apenas pré-jurídico. Torna-se jurídico ao permitir ao intérprete a construção da norma de incidência do imposto, fornecendo instrumentos para colher o perfil do ICM. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho³³³ ensina que a exposição de motivos, assim como os debates legislativos e o preâmbulo da Constituição, representam a enunciação-enunciada e permitem ao intérprete ingressar na mensagem prescritiva que se pretendeu imprimir, possuindo, por isso, função prescritiva.

Paulo de Barros Carvalho³³⁴ ensina, ainda, que tanto o método histórico, com a análise das circunstâncias que cercaram a produção legislativa, quanto o método teleológico, que pressupõe esse exame histórico para indicar a finalidade do comando legislado, estão inseridos no nível semântico e pragmático da investigação linguística, compondo e integrando a interpretação sistemática, a qual pressupõe todos os métodos interpretativos.

Ainda neste capítulo, após essa verificação histórica do ICM para análise da circulação, também se cogita a investigação sobre o conceito de mercadoria vigente no direito comercial quando da introdução do imposto no sistema tributário, operada por referida reforma constitucional. Para cumprir esse mister, utiliza-se da doutrina corrente em período anterior a 1965, bem como de outros autores que comentam o Código Comercial de 1850, para fins de identificar o significado do termo empregado pelo constituinte na demarcação de competência do imposto.

5.1. O ICM na reforma constitucional de 1965

A empreitada que ora se pretende tem seu lugar diante da premissa de que um sistema tributário delineado na Constituição não surge de repente, mas sim como resultado

³³³ “A exposição de motivos costuma dar ênfase ao clima histórico-institucional em que o diploma foi produzido, discutindo, muitas vezes, as teses em confronto na circunstância da elaboração, para justificar (dar os motivos) a eleição de determinada tendência dogmática. (...) A exposição de motivos, constando da enunciação-enunciada, manifesta-se mais próxima ao processo de enunciação do “ato de fala” jurídico.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 15–21.

³³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 117–122.

de um processo de evolução e alinhado com seu contexto social, econômico e político. Nesta toada, pode-se afirmar que a reforma de um sistema constitucional tributário decorre da pretensão de regular e corrigir determinados problemas do sistema então vigente e reflete as características de uma dada sociedade naquele momento histórico.³³⁵

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho³³⁶ ensina não haver texto sem contexto, seja um contexto de linguagem do ponto de vista interno, que envolve imediatamente o texto e sua organização para obter uma totalidade de sentido, seja um contexto de linguagem do ponto de vista externo ou texto em sentido amplo, inserido no processo histórico-cultural e sociológico no qual o texto foi produzido.

A Emenda à Constituição n. 18/1965 empreendeu uma grande reforma no sistema tributário previsto na Constituição de 1946, pretendendo corrigir diversas distorções do cenário tributário da época. Da Exposição de Motivos n. 910 da proposta de reforma tributária encaminhada pelo então ministro da Fazenda Octávio Gouveia de Bulhões, depreende-se que um dos problemas que se buscou resolver foi a eliminação da multiplicidade de incidências tributárias economicamente idênticas, mas diferenciadas apenas juridicamente, o que gerava desestímulo ao investimento, onerava sobremaneira o consumo e criava obstáculos ao progresso econômico do País.³³⁷

Ao comentar referida reforma, Paulo Celso B. Bonilha³³⁸ leciona que o sistema tributário que se pretendeu modificar padecia de alguns problemas que o distanciavam da realidade econômica, dentre os quais se pode destacar uma demarcação estanque de competências de impostos por denominações jurídicas para as três esferas da federação por critérios históricos e políticos, como se houvesse três sistemas tributários distintos a gerar diversas distorções, principalmente em operações interestaduais com mercadorias. Assim, não havia um sistema tributário nacional, mas sim um sistema tributário federal, um estadual e outro municipal. Ademais, o sistema tributário admitia a existência de sobreposições de incidências de impostos que se diferenciavam apenas em razão de seu *nomen juris*, mas cuja incidência operava sobre a mesma realidade econômica.

³³⁵ Cf. VARSANO, Ricardo. O Sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico (PPE)**. v. 11, n. 1, p. 203–228, abr. 1981, p. 204–208.

³³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 187.

³³⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 133–141.

³³⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 74.

Rubens Gomes de Sousa³³⁹ fez algumas críticas à técnica de discriminação de rendas tributárias até então empreendida em todas as Constituições, desde 1891. Afirmou que as repartições de competências não se fizeram por fundamentos econômicos, sociais, tampouco jurídicos, mas tão somente por razões políticas. Com isso, apesar de ser jurídica em seu aspecto formal, já que prevista na Constituição, foi realizada por fundamentos políticos. Nesta linha de raciocínio, a comissão especial estabelecida para a reforma pretendeu eliminar a repartição de competências impositivas a partir de critérios políticos e históricos, para implementar uma distribuição de competências capaz de reconhecer o aspecto nacional das atividades econômicas e do sistema tributário.³⁴⁰

O relatório³⁴¹ que acompanha a proposta de reforma tributária que culminou na Emenda n. 18/1965 é minucioso e traz o pensamento que norteou a reestruturação do sistema tributário nacional. Para o que interessa neste estudo, são de relevância os pontos do relatório acerca da tributação sobre o consumo, mas, antes, convém tratar de algumas características dessa incidência.

5.1.1. Tributação sobre o consumo

Na elaboração e estruturação do sistema tributário, um dos pontos a se observar é determinar o que tributar e como distribuir a tributação na sociedade. Para cumprir esse desiderato, no caso dos impostos, pode-se distribuir a tributação de modo a atingir uma equidade horizontal, a qual busca dosar a tributação com base na capacidade contributiva do indivíduo, cujos indicadores econômicos são a renda, o patrimônio e o consumo,³⁴² os quais, no fundo, são índices de manifestação da renda, variando de acordo com o momento dessa manifestação.

³³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código tributário nacional, parte geral**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. v. 1, p. 20.

³⁴⁰ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 30; NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1975, p. 363; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 177.

³⁴¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17.

³⁴² Cf. LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios, *in*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação**. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 24–25. Ver também SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 155–156.

Nesta linha, do ponto de vista econômico, saliente-se, quem suporta o ônus do imposto são as pessoas físicas, seja como acionistas, poupadoras, trabalhadoras ou consumidoras.³⁴³ Com isso, afirma-se³⁴⁴ que, da perspectiva econômica, a incidência do imposto sempre grava a renda, ainda que do ponto de vista jurídico receba outra denominação. Com isso, é possível a classificação da incidência tendo por critério os diversos momentos em que economicamente essa renda é detectada e gravada pelo imposto, nos termos de sua definição legal.

Assim, a partir dessa classificação, Rubens Gomes de Sousa³⁴⁵ ensina que a incidência econômica sobre a renda pode ocorrer quando for produzida, configurando outro momento de incidência quando essa renda for distribuída aos acionistas ou trabalhadores. Com a distribuição da renda, o respectivo titular pode decidir poupá-la ou reinvesti-la, podendo ser imposta, juridicamente, nova incidência de imposto sobre essa renda poupada. O titular da renda distribuída pode também decidir consumi-la, gastando os recursos com produtos ou serviços, configurando outro momento de manifestação da renda.

Portanto, seja a renda produzida, distribuída, poupada ou consumida, a tributação sempre grava a renda do contribuinte, porém, em momentos diversos. Essa percepção explica o fluxo circular da renda trazido à baila por Luís Eduardo Schoueri,³⁴⁶ ao lecionar que, do ponto de vista econômico, a base da tributação é sempre a renda de um indivíduo, circulando a riqueza entre as famílias e as empresas, a partir dos salários, rendimentos, poupança, investimentos, consumo e dispêndios.

Com isso, a tributação sobre o consumo é tratada por Rubens Gomes de Sousa como um “tributo sobre a circulação de riquezas”, na medida em que a renda gasta importa na sua circulação, a qual passará a ser renda produzida do fornecedor do produto, coadunando-se com a sua natureza de impostos indiretos.³⁴⁷

Ressalte-se que os tributos ditos “indiretos” são assim denominados, pois se referem aos tributos sobre o consumo, cuja incidência econômica recai sobre o consumidor

³⁴³ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000, p. 507.

³⁴⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**. n. 10, p. 52–73, out. 1947; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 70–73; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 165.

³⁴⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**. n. 10, p. 52–73, out. 1947, p. 54–58.

³⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 70–71.

³⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**. n. 10, p. 52–73, out. 1947, p. 58–60.

nas operações de vendas ou posse de produtos, sem levar em consideração as características econômicas da pessoa do consumidor.³⁴⁸ Desta forma, a detecção da capacidade contributiva é realizada na sua feição objetiva, ou seja, é medida em razão dos dispêndios para o consumo de bens e serviços, e não de sua riqueza pessoal.³⁴⁹

Note, porém, que, a despeito da doutrina³⁵⁰ costumar sustentar que a classificação dos tributos como diretos ou indiretos decorre de um critério puramente econômico, sem relevância jurídica, em verdade há sim relevância jurídica. Aliás, decorre de um critério jurídico. Percebe-se que, de acordo com a incidência econômica, o imposto incide sobre o consumidor: é a sua renda que está sendo tributada no momento do consumo.

No entanto, em razão de o direito definir como contribuinte uma pessoa diversa da pessoa do consumidor, por questões de política fiscal, afirma-se que o tributo é indireto. Assim, o direito reconhece que o contribuinte deveria ser o consumidor, mas grava juridicamente outra pessoa, denominada “contribuinte de direito”, justamente por se reconhecer que, na verdade o contribuinte, deveria ser o consumidor, mas por questões de praticidade e eficiência na arrecadação, a lei elege outra pessoa para figurar no polo passivo como contribuinte. Caso a lei eleja o próprio consumidor (contribuinte de fato) como o contribuinte de direito, por esse critério, o imposto não será mais indireto: torna-se direto.

Por isso, dizer que um tributo é indireto, além de indicar que a capacidade contributiva é medida em razão dos gastos do consumidor, desprezando-se suas condições pessoais, também significa reconhecer que juridicamente a lei elegeu pessoa diversa do consumidor para figurar como contribuinte, que se torna o “responsável” pelo recolhimento do tributo aos cofres públicos.³⁵¹

Aí está a relevância jurídica, a qual gera diversas confusões, inclusive na repetição do indébito, com o Poder Judiciário fazendo a interface entre o econômico e o jurídico para

³⁴⁸ Cf. GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 24; GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. Tese (doutorado), Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2012, p. 167.

³⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 73; STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000, p. 453.

³⁵⁰ Ver ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 143.

³⁵¹ Cf. GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. Tese (doutorado), Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2012, p. 167.

negar a possibilidade de devolução dos pagamentos indevidos para o contribuinte de direito ou para o contribuinte de fato, com o pretenso fundamento no artigo 166 do CTN.³⁵² As premissas para negar a repetição do indébito são relacionadas com o ônus econômico do tributo, mas sob uma capa jurídica, por se misturarem com argumentos sobre a sujeição passiva.

Neste sentido, Rubens Gomes de Sousa³⁵³ afirma que a distinção dos impostos entre diretos e indiretos decorre da constatação de que a incidência econômica opera sobre o consumidor, mas a incidência legal recai sobre pessoa diversa, isto é: o legislador fixou expressamente a incidência do imposto sobre uma dada pessoa, o remetente dos produtos, em que pese a renda a ser tributada é a do consumidor ao final do ciclo de circulação do produto (ou do tomador do serviço).

Nesta ótica, não se discute a translação do ônus econômico do tributo, como para os financistas, já que economicamente todos os tributos podem ter o seu encargo transferido ao consumidor, e essa translação econômica depende de diversas circunstâncias do mercado, como elasticidade e inelasticidade de oferta e demanda.³⁵⁴ Também não se trata de translação jurídica do encargo tributário, como nos casos dos impostos não cumulativos, transferindo o ônus tributário etapa por etapa da circulação do produto, pois isso não explica a caracterização do ISS como um imposto indireto.³⁵⁵

Trata-se de perceber que o objeto da tributação é a renda consumida manifestada pelo adquirente, no seu gasto, mas a lei elege o fornecedor como contribuinte por questões de política fiscal. Tanto é a renda consumida o objeto da tributação que a seletividade leva em consideração a essencialidade do produto em relação ao consumidor e não em relação ao fornecedor.

Em síntese, a incidência econômica do imposto sobre o consumo recai sobre a renda do consumidor, e não sobre o produto. O legislador elegeu a operação com o produto realizada pelo comerciante ou produtor para identificar a tributação que incide sobre a renda consumida, pretendendo gravar essa renda manifestada. Daí o porquê de Luís

³⁵² A nosso ver aplicado equivocadamente, pois o artigo 166 do CTN tem seu lugar quando houver dois sujeitos reconhecidos pelo direito, o que recolhe o tributo por responsabilidade e o que assume o ônus econômico por ser contribuinte, na medida em que só têm relação jurídica com o Estado os sujeitos previstos em lei como sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

³⁵³ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**. n. 10, p. 52–73, out. 1947, p. 59–63.

³⁵⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 58–73; MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 08–10.

³⁵⁵ Para um estudo aprofundado acerca das concepções da classificação dos tributos em diretos e indiretos, ver MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 05–55.

Eduardo Schoueri³⁵⁶ afirmar que a capacidade contributiva atingida com esta tributação é a do consumidor, e não a do produtor, já que quem consome é quem revela a renda.

A constatação desses variados momentos em que a renda se manifesta permite ao legislador implementar políticas tributárias e dosar a tributação levando em consideração tais critérios, não só para fins de arrecadação do imposto, mas também para exercer as funções alocativas e distributivas. Assim, apesar de juridicamente a tributação surgir em momentos distintos, haverá equivalências econômicas na tributação da renda consumida ou da renda auferida.

Por exemplo: um imposto uniforme sobre o valor agregado e um imposto global uniforme sobre vendas são equivalentes entre si, e ambos são equivalentes a um imposto uniforme sobre o rendimento. Por sua vez, um imposto sobre o valor agregado com isenção sobre os bens de capital corresponde ao imposto sobre o consumo, o qual também será equivalente à tributação uniforme sobre o rendimento do trabalho.³⁵⁷ A percepção desses momentos permite ao legislador dosar a tributação conforme interesses de política tributária, estimulando certas condutas do contribuinte, ou implementando medidas de controle e distribuição.

Na tributação sobre o consumo de mercadorias, pode haver muitas etapas de circulação econômica desde a produção até o consumidor final. Uma constatação importante que merece destaque é o fato de que o valor final do produto no consumo representa a soma de todo o valor acrescido nas diferentes etapas da cadeia econômica de um produto até seu consumo.³⁵⁸

Percebendo essa característica, o legislador pode implementar um mecanismo de incidência monofásica, na última etapa de circulação, caso em que haverá um imposto sobre vendas gravando o consumo (*retail sales taxes*). Pode-se também pretender antecipar essa incidência monofásica, a qual ocorreria apenas no momento final da cadeia produtiva, para distribuir a incidência pelas diversas fases de circulação da mercadoria, desde sua fonte de produção até o seu consumo, gravando apenas o valor agregado em cada operação para que a soma das incidências nas múltiplas etapas da cadeia plurifásica represente a

³⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 73.

³⁵⁷ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000, p. 502–503; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 72.

³⁵⁸ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000, p. 502.

mesma tributação que se atingiria na incidência monofásica sobre a venda ao consumidor.³⁵⁹

Os resultados econômicos dessas incidências são equivalentes. O imposto sobre o valor agregado, assim, é neutro na formação do preço, já que repercute, necessariamente, no consumo, trasladando-se o ônus econômico do imposto, etapa por etapa, para que a carga tributária da cadeia produtiva represente a mesma carga tributária da incidência monofásica no consumo.³⁶⁰

Conhecedor desse fenômeno, ainda na exposição de motivos da reforma tributária, o Ministro da Fazenda Octávio Gouveia de Bulhões³⁶¹ sustentou a característica nacional do imposto sobre consumo, aconselhando sua distribuição ao ente político central para ser arrecadado pela União em paralelo ao imposto sobre a renda, pois ambos os impostos buscam gravar a renda dos indivíduos, o primeiro na vertente do dispêndio, o segundo na vertente do recebimento.

A competência desses impostos foi repartida à União – IPI, IOF e IR. Criou-se também o ICM, de competência dos estados, mas com legislação nacional regendo seus contornos. O pensamento era de que, em futuro próximo, com avanço dos métodos de fiscalização e arrecadação, a incidência jurídica passasse a ser monofásica, no consumo, extinguindo-se a incidência plurifásica.

5.1.2. A implementação do ICM como um imposto sobre o consumo

Pois bem, no sistema tributário vigente na década de 1960 havia, basicamente, dois impostos sobre o consumo:³⁶² i) o Imposto de Consumo, de competência da União; ii) o

³⁵⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 16, p. 43–62, ago. 2005; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. **O Princípio da Não-Cumulatividade**. p. 139–170, 2004; TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 15, p. 09–25, jun. 2005; SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 208.

³⁶⁰ Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 13–37; GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 27.

³⁶¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 135–140.

³⁶² Pode ser tratado como imposto sobre o consumo o imposto municipal sobre as indústrias e profissões que, na época, era utilizado como um adicional do IVC, correspondente a um percentual do montante pago ao estado. Ver SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 72, p. 1–22, jun. 1963, p. 13–14.

Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência dos estados. Ambos eram impostos sobre a circulação de riquezas, cuja incidência econômica repercutia no consumo.

Diferenciavam-se apenas pelo seu âmbito de incidência jurídica, vez que o imposto federal sobre o consumo gravava a circulação de um produto físico na fase fabril, levando em conta as características e natureza do produto para aplicação da seletividade. Por sua vez, o IVC possuía âmbito menor de incidência jurídica, limitada à circulação de mercadorias decorrente de operações que representavam negócios jurídicos específicos: a compra e venda mercantil e a consignação.³⁶³

Em outras palavras, a circulação de mercadorias tributada pelo Imposto de Consumo poderia, em tese, decorrer de qualquer operação, pois o que importava era o produto. Já o IVC era um imposto que incidia sobre formas jurídicas específicas, com âmbito de incidência mais limitado, restrito à circulação de mercadorias, e apenas se esta fosse operada por contratos de compra e venda mercantil ou de consignação. Ainda, por incidir sobre negócios jurídicos, deveria ser uniforme, sem levar em consideração as características da mercadoria para fins de aplicação da seletividade.³⁶⁴

Assim, ao tratar da bitributação entre o IVC e o Imposto de Consumo, Rubens Gomes de Sousa³⁶⁵ esclareceu que, a despeito de possuírem a mesma base econômica e buscar gravarem a renda da nação, além de possuírem o mesmo contribuinte legal, juridicamente não havia bitributação em razão do nominalismo, isto é, em razão da demarcação de competências por denominação jurídica do imposto.

Desta forma, apesar de economicamente idênticos e de ambos incidirem sobre circulação de riquezas, juridicamente se diferenciavam na medida em que o imposto federal incidia sobre cada unidade de produto, independentemente da forma jurídica que dava base para a circulação, enquanto o imposto estadual, o qual também incidia sobre

³⁶³ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções fiscais - Substituição de tributos - Emenda constitucional nº 18 - Ato complementar nº 27 - Imposto de vendas e consignações - Imposto sobre circulação de mercadorias. **Revista de Direito Administrativo**. n. 88, p. 253-269, jul. 1967.

³⁶⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 11, p. 34-53, jan. 1948; BECKER, Alfredo Augusto. Alguns problemas constitucionais do imposto de vendas e consignações. **Revista de Direito Administrativo**. n. 43, p. 492-514, jan. 1956. Divergindo desse posicionamento, Aliomar Baleeiro defendia a seletividade no IVC: BALEEIRO, Aliomar. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. **Revista de Direito Administrativo**. n. 30, p. 11-27, out. 1952.

³⁶⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de vendas e consignações diferenciado em razão da natureza ou espécie do produto vendido ou consignado. **Revista de Direito Administrativo**. n. 32, p. 453-464, abr. 1953, p. 459-460; SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 11, p. 34-53, jan. 1948.

circulação de riquezas, o fazia apenas a partir de duas formas jurídicas específicas e determinadas.³⁶⁶

Entretanto, conforme ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa, essa diferença era puramente formal, agravada pela constatação de que a grande maioria das operações que circulam mercadorias são decorrentes de um contrato de compra e venda. Assim, tratava-se de dois impostos idênticos, distribuídos para esfera de competência de entes políticos distintos, situação que se agravava ao constatar que o Imposto de Indústrias e Profissões, de competência municipal, também tinha como base de cálculo a receita bruta das atividades econômicas (na figura do denominado “movimento econômico”), limitando-se, nos municípios menores e de baixa capacidade administrativa, a representar um adicional do IVC cobrado pelo estado. Com isso, havia não apenas dois tributos idênticos gravando o consumo, mas, sim, três, apesar de juridicamente distintos.³⁶⁷

Para atender à necessidade financeira das três esferas da Federação, analisando esse cenário da tributação sobre o consumo do sistema tributário, a comissão especial designada para elaborar o projeto de reforma constitucional³⁶⁸ procurou afastar da Constituição a discriminação de competências por denominação jurídica, unificando a incidência tributária dos impostos que tivessem idênticas bases econômicas. Além disso, criou mecanismos de participação dos outros entes no produto da arrecadação de impostos do ente competente para tributar, diante da premissa de que a economia do País não poderia ser dividida e a capacidade contributiva do indivíduo era única, substituindo as denominações jurídicas estanques em competências federal, estadual e municipal para implementar um sistema tributário nacional e integrado com o plano econômico e jurídico do País.³⁶⁹

Basicamente, assim, a comissão procurou conceber um sistema tributário nacional e consolidar os impostos de idênticas naturezas econômicas em figuras tributárias

³⁶⁶ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967.

³⁶⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 72, p. 1-22, jun. 1963, p. 12-14.

³⁶⁸ Composta por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e Mário Henrique Simonsen.

³⁶⁹ Cf. CANTO, Gilberto Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**. n. 89, p. 436-442, jul. 1967; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01-16, mar. 1967.

unitárias,³⁷⁰ abandonando a discriminação tributária por denominações jurídicas para realizar uma discriminação de rendas por critérios econômicos, distinguindo-se em três categorias: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação,³⁷¹ acrescentando, ainda, os impostos especiais, dotados de características que não se enquadram perfeitamente em nenhuma das três categorias anteriores, suprimindo, também, a competência residual.³⁷²

Sobre essa premissa da reforma, de tratar os contribuintes da nação como um todo unitário da economia nacional, Seabra Fagundes afirmou que a comissão buscou racionalizar o sistema tributário para excluir “a superposição de cargas fiscais e utilizou[ar] o poder impositivo em função das sugestões mutáveis da conjuntura econômica, interna e internacional.”³⁷³

Assim, os impostos sobre o consumo foram inseridos na classificação de impostos sobre a produção e a circulação, até hoje assim referida no CTN. Nesta classificação, foram aglutinados o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, Títulos e Valores Mobiliários (IOF), o Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação e de Transportes, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Como sucessor do Imposto de Consumo foi repartido à União o IPI, e como sucessor do IVC foi conferido aos estados o ICM, ambos de incidência não cumulativa. Nota-se, assim, que a proposta de emenda pretendeu inserir no sistema tributário nacional um tributo sobre o consumo de incidência plurifásica sobre o valor agregado.

O IVC era um imposto de incidência plurifásica, mas cumulativa, acumulando-se no preço de cada operação de venda o montante do imposto que havia incidido nas etapas anteriores. Ademais, possuía o grave problema de incidir apenas sobre duas formas jurídicas bem específicas. Dadas essas características, bastava praticar outra forma jurídica para escapar da incidência; ademais, havia um sério conflito na Federação quando da

³⁷⁰ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 30.

³⁷¹ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 76–77; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 163–167.

³⁷² MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 30.

³⁷³ FAGUNDES, M. Seabra. Impôsto Sôbre Circulação de Mercadorias - Fundo de Participação dos Municípios. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 437–441, dez. 1967, p. 438.

realização de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em estados diversos.³⁷⁴

Na transferência entre estabelecimentos, não há um contrato de compra e venda, fato gerador do IVC. Como consequência, quando essa transferência era interestadual, o estado de destino (chamado de “estado consumidor”) pretendia arrecadar o IVC, uma vez que a operação de venda aconteceria em seu território. Caso assim não fosse, argumentava-se que o imposto não seria mais sobre vendas, com a indevida transferência de renda para o estado de origem (chamado de “estado produtor”). Neste sentido, os estados ditos consumidores, destinatários da transferência, pleiteavam o direito de recolher o imposto nas vendas realizadas em seus territórios, enquanto os estados produtores pleiteavam o mesmo direito, sob o argumento de que o tributo deveria ser do estado de origem da mercadoria.³⁷⁵

Na busca de resolver esse impasse federativo, o governo federal publicou o Decreto-lei n. 915/1938 (depois alterado pela Lei n. 4.299/1964), atribuindo ao estado de origem o direito de arrecadar o IVC nas transferências das mercadorias para estabelecimento da mesma empresa localizado em outro estado da Federação, impedindo que o estado de destino arrecadasse o tributo quando praticada a venda em seu território.³⁷⁶ Ressalte-se que essa regulação impedia a cobrança do imposto pelo estado de destino apenas em relação à primeira venda, pois o imposto teria sua incidência reservada para o estado de origem, no momento da transferência.³⁷⁷

Essa tentativa de solução, além de transmutar o imposto sobre vendas para imposto sobre produção,³⁷⁸ atingindo um fato que estava fora da norma de incidência, gerou

³⁷⁴ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 80–81.

³⁷⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971, p. 33–35; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 80–83; SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 72, p. 1–22, jun. 1963, p. 12; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01–16, mar. 1967, p. 10.

³⁷⁶ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código tributário nacional, parte geral**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. v. 1, p. 108–110; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 123.

³⁷⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações - Fato gerador - Transferência de mercadorias para outro estado. **Revista de Direito Administrativo**. n. 74, p. 358–368, jun. 1963, p. 359; SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto e taxa - Conceito jurídico - Imposto de vendas e consignações. n. 47, p. 458–472, jan. 1957, p. 464.

³⁷⁸ Cf. CANTO, Gilberto Ulhôa. Aspectos jurídico-constitucionais. Competência federal normativa, antecedentes e perspectivas atuais. Bitributação e casos de inconstitucionalidade nas legislações estaduais, *in*:

diversos conflitos federativos, com a necessidade de três intervenções federais,³⁷⁹ em razão de diversas retaliações criadas pelos estados destinatários, os quais passaram a exigir toda sorte de tributos, inclusive taxas, para onerar mercadorias de procedência de outro estado da Federação oriundas de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.³⁸⁰

Com esses problemas na mesa, a comissão criada para a elaboração da proposta de reforma tributária pretendeu excluir o IVC para incluir um imposto novo para gravar o consumo (circulação de riquezas), denominando-o de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, projetado para ser não cumulativo e desvinculado de negócios jurídicos específicos, como os de compra e venda ou consignações, para ter incidência mais aberta e genérica, gravando quaisquer operações que estivessem relacionadas com a circulação de mercadorias, preservando a natureza mercantil do imposto por eleger a mercadoria como objeto, além de sujeitos passivos específicos: produtor, industrial e comerciante.³⁸¹

Assim, apesar de ambos incidirem sobre circulação de riquezas, a primeira diferença que se pode destacar entre o IVC e o ICM é que este último tinha como fato gerador as operações de qualquer tipo, inclusive os fatos geradores do primeiro, o qual era limitado às operações de compra e venda mercantil, nos termos do artigo 191 do Código Comercial, ou ainda às consignações.³⁸² Ainda, por ser um imposto plurifásico de incidência sobre o consumo, deveria ser não cumulativo, pretendendo onerar o valor agregado em cada etapa da cadeia econômica da mercadoria, garantindo o direito ao abatimento do imposto mesmo que a operação da etapa anterior tivesse sido realizada em outro estado da Federação.³⁸³

O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956, p. 30.

³⁷⁹ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 77.

³⁸⁰ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 80–83; COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações - Fato gerador - Transferência de mercadorias para outro estado. **Revista de Direito Administrativo.** n. 74, p. 358–368, jun. 1963; SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código tributário nacional, parte geral.** 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. v. 1, p. 108–110.

³⁸¹ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo.** n. 90, p. 427–439, jul. 1967, p. 428–430.

³⁸² SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções fiscais - Substituição de tributos - Emenda constitucional nº 18 - Ato complementar nº 27 - Imposto de vendas e consignações - Imposto sobre circulação de mercadorias. **Revista de Direito Administrativo.** n. 88, p. 253–269, jul. 1967.

³⁸³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 48–49.

Com essas alterações, a comissão acreditava corrigir os problemas da tributação do IVC quando das transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, na medida em que a incidência jurídica não dependia mais da realização de negócios jurídicos específicos, mas abarcava quaisquer operações, inclusive as transferências entre estabelecimentos, bastando que essa transferência envolvesse agregação de valor e fosse uma etapa da circulação comercial, permitindo ao contribuinte do estado de destino apurar um crédito dela decorrente para abater do débito quando realizasse nova operação de circulação.

Assim, a incidência passaria a independe da transmissão de propriedade (fenômeno que ocorre nos contratos de compra e venda), tendo seu lugar sempre que uma mercadoria deixasse o estabelecimento do contribuinte e desde que nessa saída se verificasse acréscimo de valor ao produto, que poderia ser por conta de nova margem de lucro, custos de frete, seguros, ou mesmo porque no destino o produto alcançaria um maior valor de mercado.³⁸⁴

Sobre esses pontos da incidência e da não cumulatividade, ao comentar a reforma tributária e justificar a criação do ICM, Rubens Gomes de Sousa afirmou que, para substituir o IVC, foi necessário reformular o fato gerador para abranger quaisquer operações que tivessem por propósito a circulação de mercadorias, justamente para que a base de cálculo pudesse ser o valor da operação, e não mais o preço de venda, com vistas a atingir tudo que se agrega de valor na operação. Neste diapasão, em que pese a grande maioria das operações relativas à circulação de mercadorias estar relacionada com operações de compra e venda mercantil, previstas no artigo 191 do Código Comercial, trata-se de apenas uma das modalidades pelas quais se pode realizar uma circulação de mercadorias.³⁸⁵

Ainda, o ICM a ser implementado seria um imposto de caráter uniforme, sem variações de alíquotas, exceto nas operações interestaduais, quando seria aplicada uma alíquota-teto nos termos do que foi definido em resolução do Senado Federal e em lei complementar, para que o estado de origem obtivesse certa arrecadação, mas que possibilitasse maior arrecadação do imposto no estado de destino, considerado o estado

³⁸⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01–16, mar. 1967, p. 09–10.

³⁸⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427–439, jul. 1967. No mesmo sentido: LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 333–337, dez. 1972.

consumidor. Para a União, restaria a tributação do IPI, também não cumulativo, cuja incidência revela grande identidade com o ICM, mas que se diferencia por ser possível a aplicação de alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos produtos.³⁸⁶

Para os municípios foi desenhado o ISS, excluídos os serviços de transporte e comunicações, salvo se de natureza estritamente municipal, com o objetivo de restringir a atuação dos municípios e substituir o campo de incidência do Imposto de Indústrias e Profissões.³⁸⁷ A incidência desse imposto se dava, basicamente, sobre a receita bruta da atividade tributada (movimento econômico), convertendo-se numa espécie de um malformado imposto de renda ou de um adicional do IVC, muitas vezes por um percentual do imposto estadual que incidia na operação, passando a padecer do mesmo problema federativo para gravar operações que ocorriam fora do território municipal.³⁸⁸

Essa parcela da incidência de imposto municipal sobre a “indústria” foi extinta, pois já abrangida pelo ICM, restando a parte incidente sobre “profissões”, transformada no ISS. O Imposto de Indústrias e Profissões sobrevivia no cenário tributário porque, apesar de economicamente idêntico ao imposto sobre vendas, possuía denominação jurídica diversa. Justificava-se, assim, a criação do ISS para onerar outras atividades que não estivessem diretamente afetadas por outros impostos discriminados na proposta de emenda, daí a ideia de ser residual.³⁸⁹

Após submeter o primeiro relatório da proposta de emenda à Constituição ao escrutínio do mercado, doutrina e estudiosos do direito, foram feitas inúmeras sugestões de alterações e críticas. Algumas críticas, inclusive, eram sobre a criação do IPI e do ICM, sob o argumento de que na verdade eram dois tributos idênticos, diferenciando-se apenas na denominação jurídica, contrariando as premissas da reforma e sugestões de

³⁸⁶ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 48–49. Ressalte-se que o ICMS atual também pode ser seletivo, nos termos do artigo 155, § 2º, III da Constituição de 1988, não havendo mais diferenças entre os dois impostos, a não ser em relação ao objeto, já que o IPI só incide se a operação for com produto industrializado.

³⁸⁷ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 51.

³⁸⁸ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 72, p. 1–22, jun. 1963.

³⁸⁹ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 51–52; SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**. n. 72, p. 1–22, jun. 1963; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01–16, mar. 1967.

alterações.³⁹⁰ Em vista disso, a comissão publicou um segundo relatório esclarecendo mais alguns pontos da reforma e acatando algumas sugestões.

Quanto à identidade entre IPI e ICM, no que diz respeito à sua incidência sobre o consumo e circulação de riquezas, a comissão não negou tal constatação, mas sustentou haver distinção entre eles, na medida em que o ICM deveria ser uniforme, sem aplicação da seletividade de alíquotas em razão da natureza da mercadoria, apenas com alíquota-teto nas operações interestaduais, ao contrário do IPI, que seria seletivo.³⁹¹

Quanto às alterações, foi eliminada a ressalva que excluía da incidência do imposto sobre as operações de exportação para o exterior. Manteve-se, na proposta, o caráter não cumulativo do imposto, mas incluiu-se dispositivo para reservar à lei complementar sua regulamentação.³⁹²

Ainda, no projeto original havia a previsão de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICM para compensar a suposta diminuição de arrecadação pela perda do Imposto de Indústrias e Profissões. Essa previsão foi suprimida para ser substituída pela possibilidade de os municípios instituírem um ICM municipal apurado em razão de um montante do ICM estadual devido em operações realizadas em seus territórios, observada a legislação tributária do estado e da própria Constituição.³⁹³

Na estrutura de incidência do ICM, no entanto, não foram realizadas alterações substanciais, mantendo-se as características já apontadas, permanecendo seu campo de incidência não cumulativa e sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Sobre “circulação”, cabe ressaltar que seu conceito deve ser aliado à ideia de o ICM ser um tributo que pretende onerar o consumo, de incidência não cumulativa. Assim, por circulação se deveria entender qualquer etapa com acréscimo de valor com destino ao consumo. No entanto, não foi possível encontrar nos relatórios da reforma um debate sobre o que se entende por mercadoria, apenas se referindo que esse objeto daria o caráter

³⁹⁰ Ver CANTO, Gilberto Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**. n. 89, p. 436-442, jul. 1967; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01-16, mar. 1967. Gilberto Ulhôa Canto confessou nunca ter pensado que pudesse suportar tantas críticas como as sofridas pela Comissão, afirmando se tratar de verdadeiro castigo, recebendo críticas no sentido de que a Comissão era centralizadora e limitadora da liberdade e autonomia dos entes políticos.

³⁹¹ Ver também SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01-16, mar. 1967.

³⁹² Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 93-95.

³⁹³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 95-96.

mercantil ao imposto, além dos contribuintes eleitos, sugerindo, a nosso ver, a adoção do conceito de mercadoria vigente no direito comercial.³⁹⁴

5.1.3. Características do ICM na reforma constitucional e convertidas em texto legal

Da análise do projeto de reforma constitucional que acompanha o relatório da comissão, bem como do texto da Emenda n. 18 aprovada pelo Congresso Nacional, verifica-se que em relação ao IPI e ao ICM o texto aprovado não sofreu alterações em comparação com o texto da proposta. A única diferença que se pode afirmar foi a inclusão de uma hipótese de não incidência do ICM nas operações de venda no varejo, diretamente ao consumidor final, de produtos considerados de primeira necessidade a serem definidos por ato do Poder Executivo Federal. Tratava-se de imunidade, cujo conteúdo seria complementado por instrumento normativo infralegal.

Com isso, é possível concluir que as ideias dos autores da proposta, seguindo a característica da incidência econômica de um imposto sobre o consumo, restaram estampadas no texto da proposta e convertidos em texto constitucional. Em síntese, pode-se afirmar que a premissa de que o ICM representa um imposto que incide sobre a circulação de riquezas, cuja incidência econômica onera a renda consumida independentemente da forma jurídica que lhe dá causa, foi positivada em texto constitucional, passando a pertencer ao ordenamento jurídico.

Essa premissa foi impressa em alguns dispositivos, notadamente no artigo 12 da emenda, ao prever que o imposto incide sobre as operações que sejam relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes. Portanto, o imposto incide sobre quaisquer operações, independentemente de sua forma jurídica ou da transmissão da propriedade, na medida em que o tributo é não cumulativo.

Como salientado, um dos objetivos dos idealizadores da reforma foi extinguir um conflito federativo que se instaurou com o IVC justamente nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em relação às quais, por ficção, a legislação federal fixou a competência do estado de origem para arrecadar o IVC, mesmo que em seu território não tivesse ocorrido uma operação de venda ou de consignação, formas jurídicas necessárias para a incidência do antigo imposto.

³⁹⁴ Este ponto será aprofundado no tópico 5.2.

Relembre-se que, ao observar a incidência econômica de um imposto sobre o consumo, o legislador pode decidir por tributar apenas a tributação com o consumidor final, uma incidência monofásica na última fase da cadeia econômica, como também pode decidir por tributar todas as operações que tenham como objeto a mercadoria, em todas as etapas de circulação econômica, tributando apenas o valor agregado em cada etapa, devendo o somatório dos valores agregados representar exatamente o montante final da operação monofásica no consumo.

O § 2º do artigo 12 demonstra que o constituinte decidiu pela segunda opção, criando um imposto plurifásico e não cumulativo, com a adoção do método subtrativo indireto de imposto sobre imposto,³⁹⁵ a exemplo da TVA francesa,³⁹⁶ abatendo-se em cada operação o montante do imposto que incidiu nas etapas anteriores, mesmo que em estado diverso da Federação.³⁹⁷ O § 1º do artigo 12 prevê, ainda, a aplicação da alíquota-teto nas operações interestaduais, a ser definida por resolução do Senado, com o objetivo de repartir a arrecadação do imposto entre estados produtores e estados consumidores, pretendendo atingir, também, as transferências interestaduais entre estabelecimentos.

Ainda no contexto da reforma constitucional e para traçar as normas gerais relacionadas com o novo sistema tributário nacional, conforme o artigo 5º, XV, “b” da Constituição de 1946,³⁹⁸ foi apresentado ao Congresso Nacional um projeto de lei elaborado por praticamente os mesmos membros da reforma constitucional – quais sejam, Rubens Gomes de Sousa, Gilberto Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva –, o qual foi convertido na Lei n. 5.172/1966, denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n. 36/1967. Assim, o CTN também é o instrumento normativo que positivou o pensamento e as premissas dos idealizadores da reforma tributária, representando importante elemento de interpretação.³⁹⁹ Cabe analisar, portanto, alguns de seus dispositivos.

³⁹⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 23–37.

³⁹⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01–16, mar. 1967.

³⁹⁷ Merece críticas a interpretação fiscal e do Poder Judiciário que se seguiu, limitando a não cumulatividade ao crédito físico, contrariando a premissa da não cumulatividade e distorcendo a tributação sobre o consumo por criar diversas cumulatividades do imposto no percurso de uma mercadoria no processo produtivo.

³⁹⁸ Conferia à União a competência para editar normas gerais de direito financeiro.

³⁹⁹ No mesmo sentido: COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 84–85.

No artigo 52, o legislador elegeu a saída da mercadoria como o momento em que considerava exteriorizada a operação relativa à circulação de mercadoria. Restou definido, assim, que o fato gerador do ICM era exteriorizado pela saída das mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.⁴⁰⁰ Percebe-se, com isso, que o legislador, ao analisar as variadas operações que poderiam representar (ou ter como consequência) uma circulação de mercadoria, como compra e venda, doação, remessas entre estabelecimentos etc., entendeu que a “saída do estabelecimento” seria um elemento hábil para identificar a ocorrência da grande maioria das operações.

Por ser irrelevante a forma jurídica que dá causa à circulação, a exteriorização do fato gerador poderia ser a tradição, poderia ser a entrada no estabelecimento de destino, poderia ser qualquer outro elemento temporal, mas o legislador optou por eleger a “saída”. Esse critério temporal gerou confusão nos casos em que ocorria a perda, roubo ou furto da mercadoria após a sua saída, mas antes do recebimento pelo destinatário. Se o fato gerador era a saída, a inexistência da entrada no estabelecimento de destino e, conseqüentemente, a ausência de tradição (entrega da coisa), critérios não eleitos pelo legislador, invalidavam a operação?⁴⁰¹

A “saída” passou a ser a regra geral, mas logo no § 1º do artigo 52 o legislador estabeleceu uma exceção (ou um complemento) a essa regra. Percebendo que poderia haver operações sem saída física de uma mercadoria do estabelecimento do contribuinte, o legislador tratou de excepcionar a regra geral para equiparar à saída as operações que representassem a transmissão da propriedade da mercadoria quando não transitassem pelo estabelecimento do remetente. Nesses casos, as operações estariam relacionadas com negócios jurídicos de alienação, por representarem negócios jurídicos dotados dessa característica, como a compra e venda, doações, permutas etc.

Nota-se que, nesse caso, o que se tem é uma equiparação, não sendo possível afirmar que o parágrafo criou a regra de que sempre deve haver transmissão de propriedade, como fez José Nabantino Ramos.⁴⁰² Raciocínio deste teor representa uma inversão e interpretação do *caput* pelo parágrafo. Referido autor sustentava que por

⁴⁰⁰ “A saída das mercadorias é apenas o aspecto temporal do fato gerador do ICM e não o fato gerador em si. Poderíamos também chamar a saída de fato de exteriorização, pois é ela que exterioriza o fato gerador em relação ao sujeito ativo, o Estado.” COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 79.

⁴⁰¹ Para o STJ a resposta é sim, conforme EREsp n. 734.403/RS, afastando a incidência do IPI.

⁴⁰² RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**. n. 2, p. 36–40, dez. 1967, p. 38–39.

“circulação” se deve entender a transmissão da propriedade da mercadoria, e a confirmação dessa tese estava no artigo 52, § 1º, do CTN, ao contrário do que afirmam outros autores, como Rubens Gomes de Sousa,⁴⁰³ no sentido de que o § 1º é apenas uma exceção para tratar da incidência do imposto numa situação em que houver a transferência de titularidade, em que pese ausência de saída física.

Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa comenta que esses elementos de identificação do fato gerador previstos no CTN são compatíveis com o artigo 12 da Emenda n. 18/1965. Reforça o argumento de que o ICM não estava mais relacionado com negócios jurídicos de compra e venda, ou quaisquer outros que comportassem alienação. A “saída”, continua o autor, estava relacionada com um aspecto físico da operação, independentemente da transmissão da propriedade, mas não era o único elemento para se identificar a ocorrência do fato gerador, pois a saída também poderia ser jurídica, sem nenhum fato físico, quando houvesse mudança de titularidade sem trânsito físico de mercadoria.⁴⁰⁴

Por oportuno, cabe ressaltar que na sistemática do IVC havia razão nos argumentos pela não incidência do imposto nas transferências entre estabelecimentos, já que o imposto incidia sobre compra e venda. Em tais contratos é necessária a transferência da propriedade, situação que gerou conflitos entre estados nas operações interestaduais. No entanto, no caso do ICM não há razão nos argumentos pela não incidência do imposto nessas mesmas transferências entre estabelecimentos.

Primeiro porque o ICM foi instituído para solucionar esse problema e fazer incidir o imposto também nessa operação: transferência entre estabelecimentos; segundo porque a defesa da não incidência nessa transferência traz à tona o mesmo conflito interestadual que ocorria no IVC, mas desta vez com a inversão do ente tributante: o estado de origem não pode cobrar o imposto na remessa, obrigando o estabelecimento remetente a estornar o crédito correspondente. Como consequência, todo o tributo será arrecadado pelo o estado de destino, pois irá cobrá-lo integralmente sobre a saída operada em seu território, sem reconhecer nenhum crédito do imposto ao contribuinte.

⁴⁰³ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967, p. 430.

⁴⁰⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967.

Continuando a análise, o § 3º do artigo 52 tratou de prever algumas hipóteses de não incidência do imposto, incluindo o inciso I, no qual restava prevista a não incidência nos casos de venda a varejo de produtos de primeira necessidade diretamente ao consumidor final, situação já retirada do campo de incidência do imposto pela própria Constituição.

Também havia a previsão de não incidência do imposto em casos de alienação fiduciária em garantia⁴⁰⁵ no inciso II. Essa previsão legal se justificava porque o alienante era um usuário do bem, consumidor, mantendo esse bem em sua posse, mas transferindo sua propriedade para uma instituição financeira para garantir operações creditícias relacionadas com a aquisição do produto.

Assim, o produto estava para o alienante como bem de uso próprio, não configurando um comerciante, produtor ou industrial que realizasse uma operação com mercadorias. Para a instituição financeira, por sua vez, o direito de propriedade estava como garantia de uma operação de crédito, e não como uma mercadoria. Não se tratava, portanto, de uma isenção, tampouco de imunidade, como no caso do inciso I, mas sim de hipótese que se encontrava fora do campo de incidência.⁴⁰⁶

Já no artigo 53 restava explícita a concepção dos legisladores de que o imposto incidia em qualquer operação, mesmo que não fosse um negócio jurídico bilateral e mesmo que não representasse transmissão da propriedade. Isso porque o § 2º determinava alguns critérios para a apuração da base de cálculo em operações que representassem transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Ainda, no § 3º do artigo 58, restava a permissão ao legislador estadual para tratar como estabelecimento autônomo cada estabelecimento, permanente ou temporário, do comerciante, industrial ou produtor, o que possibilitava a incidência do imposto em remessas de mercadorias entre estabelecimentos dentro do mesmo estado da Federação.

Pode-se afirmar, por isso, que a comissão especial formada para elaboração do projeto de reforma tributária, convertido na Emenda n. 18/1965, e do projeto de Código Tributário Nacional, convertido no CTN, pretendeu inserir no sistema tributário um imposto sobre o consumo que gravasse a circulação de riquezas, e era conhecedora dos problemas existentes na tributação do IVC em transferências de mercadorias entre

⁴⁰⁵ Na época, alienação fiduciária em garantia era regida pelo artigo 66 da Lei nº 4.728/1965.

⁴⁰⁶ Sobre categorias tributárias, ver NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 165–175.

estabelecimentos do mesmo contribuinte, razão pela qual a comissão entendeu por implementar o ICM para ter uma incidência desvinculada de negócios jurídicos específicos, sendo ainda não cumulativo, como um instrumento para resolver essa guerra fiscal.⁴⁰⁷

Com isso, nos termos de sua composição constitucional, complementada pelo CTN, o imposto tem como fato gerador a realização de operações cujo resultado é a circulação de mercadorias, para substituir o IVC e passar a ter incidência mais genérica e ampliada, já que o imposto que se revogou estava com a incidência restrita a dois negócios jurídicos específicos.

Percebe-se que a venda mercantil também é uma operação relativa à circulação de mercadorias, mas não é a única operação sujeita ao ICM, incluindo quaisquer operações realizadas por comerciantes, industriais e produtores (pois estes eram os contribuintes eleitos pela Constituição), tais como doação, permuta e outras que provoquem a circulação de mercadorias,⁴⁰⁸ como, atualmente, a licença de uso de *software*-produto.

Por ser um imposto sobre o consumo de incidência plurifásica e sobre o valor agregado, a tributação pretendia ser uniforme, gravando cada operação desde a fonte de produção até seu consumo. Com isso, distribui-se a tributação por uma cadeia plurifásica, mas com a mesma carga tributária que seria atingida caso a incidência fosse monofásica na operação com o consumidor final. Desta forma, não pode haver exceções em nenhuma etapa de criação de valor, sob pena de se incentivar a verticalização das empresas, sendo irrelevante perquirir se cada etapa representa ou não transferência de posse ou propriedade.⁴⁰⁹

Vê-se, portanto, que circulação é consequência de uma operação que não necessariamente será um negócio jurídico, muito menos de alienação, com bilateralidade, bastando que seja decorrente de um ato voluntário e represente um impulso da mercadoria,

⁴⁰⁷ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 105–107; COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 84.

⁴⁰⁸ Cf. RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**. n. 2, p. 36–40, dez. 1967, p. 86–87; FERREIRA, Hamilton Valente. Imposto sobre circulação de mercadorias. Caracterização de sua incidência. Incorporação de pessoa jurídica. **Revista de Direito Público**. n. 05, p. 211–215, set. 1968, p. 213.

⁴⁰⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85–86.

com agregação de valor, para atingir o consumidor final, não compondo a transmissão da propriedade um critério constitucional para a incidência do imposto.⁴¹⁰

É importante que se diga que a operação é ato voluntário, mas não necessariamente um negócio jurídico, para afastar as dilações sobre a possibilidade de incidir sobre as saídas decorrentes de atos alheios à vontade do contribuinte, tais como acidentes naturais e fatos antijurídicos, a exemplo do furto ou do roubo, já que a saída deve configurar uma etapa de acréscimo de valor no processo de circulação de mercadorias desde o produtor até o consumidor final.⁴¹¹

Essa concepção do ICM como um imposto que tem a base de incidência mais ampla e desvinculada de um negócio jurídico, bastando que seja uma operação identificada como apta a circular uma mercadoria dentro da cadeia econômica de produção e consumo, impulsionando-a até o consumidor independentemente de em algumas etapas haver transmissão da propriedade, é muito alegada por autores como Alcides Jorge Costa,⁴¹² Paulo Celso B. Bonilha,⁴¹³ Pêrsio de Oliveira Lima,⁴¹⁴ Ricardo Lobo Torres⁴¹⁵ e o relator da reforma, Rubens Gomes de Sousa.⁴¹⁶

Acrescente-se, ainda, interessante argumento trazido por Hamilton Dias de Souza,⁴¹⁷ construindo os mesmos argumentos dos autores mencionados acima sobre a hipótese de incidência do ICM, acrescentando considerações sobre a participação dos

⁴¹⁰ Cf. LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. *Revista de Direito Público*. n. 22, p. 333–337, dez. 1972.

⁴¹¹ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do ICM e a participação dos municípios nos produtos da arrecadação do tributo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 04; COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85–93.

⁴¹² COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 51–88.

⁴¹³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 119–132.

⁴¹⁴ LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. *Revista de Direito Público*. n. 22, p. 333–337, dez. 1972.

⁴¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 383–384.

⁴¹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Princípios básicos da reforma tributária - emenda constitucional n.º 18 - código tributário nacional (lei n.º 5.172 de 25/10/66), in: **O novo sistema tributário nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 03–19; SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. *Revista de Direito Público*. n. 22, p. 291–332, dez. 1972; SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *Revista de Direito Administrativo*. n. 90, p. 427–439, jul. 1967; SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções fiscais - Substituição de tributos - Emenda constitucional n.º 18 - Ato complementar n.º 27 - Imposto de vendas e consignações - Imposto sobre circulação de mercadorias. *Revista de Direito Administrativo*. n. 88, p. 253–269, jul. 1967; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*. n. 87, p. 01–16, mar. 1967.

⁴¹⁷ SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do ICM e a participação dos municípios nos produtos da arrecadação do tributo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

municípios na arrecadação do imposto estadual. Como os municípios receberam o direito de participar diretamente da arrecadação do ICM tendo por critério as operações realizadas em seu território, tratar como fato não tributado a transferência entre estabelecimentos representa uma grave ofensa à repartição de rendas tributárias na Federação.

Assim, continua o autor, o ICM incide sobre as operações que representam uma etapa no percurso da mercadoria da fonte de produção até o consumidor, havendo ou não transferência de domínio ou de posse. Desta forma, sobre qualquer operação que resulte na progressão da mercadoria na cadeia econômica, como as transferências do estabelecimento fabril para o atacadista com destino ao comércio, incide o imposto e o município onde se localiza o estabelecimento remetente tem direito de participar da arrecadação, caso contrário, dificilmente os municípios onde se localizam as fábricas receberiam parcela dessa receita tributária.⁴¹⁸

Por tudo quanto exposto, afirma-se que, para a incidência do ICM, tanto pode haver circulação econômica, pelo inequívoco e intencional impulso da mercadoria em direção ao consumo, isto é, independentemente da forma jurídica (operação) que lhe dá causa,⁴¹⁹ como circulação jurídica, vinculada às formas jurídicas que representem alienação, a exemplo da equiparação à saída feita pelo artigo 52, § 1º, do CTN, quando houver mudança de titularidade sem trânsito físico da mercadoria pelo estabelecimento do remetente. Esse dispositivo é um reconhecimento de que há incidência também sobre circulação jurídica.⁴²⁰

Diante disso, é importante salientar a diferença entre circulação econômica e circulação jurídica, pois ambas compõem o fato gerador do ICM.⁴²¹ Por circulação econômica não se deve considerar o que a economia entende por circulação, não é disso que se trata. Para que um determinado fato esteja sujeito à incidência tributária, deve ser compatível com sua descrição hipotética prevista na norma jurídica, em homenagem ao princípio da legalidade que rege o direito tributário.

⁴¹⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do ICM e a participação dos municípios nos produtos da arrecadação do tributo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 11–16.

⁴¹⁹ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPi e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 122–132.

⁴²⁰ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427–439, jul. 1967, p. 430.

⁴²¹ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do ICM e a participação dos municípios nos produtos da arrecadação do tributo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 11–12.

Por circulação econômica, ao revés, devem-se compreender os fatos materiais, isto é, a situação de fato, regulada pelo direito e que se manifesta por alguma forma reconhecida pelo direito, mas independentemente da espécie da forma jurídica ou do negócio jurídico com que se manifeste ou aperfeiçoe. Por sua vez, a circulação jurídica está relacionada às hipóteses de incidência que levam em consideração a forma jurídica, um negócio jurídico bilateral, pelo qual direitos são criados, modificados ou extintos, a exemplo do que ocorria com o IVC – são atos jurídicos bilaterais os quais configuram alienação, com a conseqüente transferência de propriedade – ou posse.⁴²²

Essa distinção está de acordo com a disciplina realizada pelo CTN acerca do momento da ocorrência do fato gerador. O momento da circulação econômica pode ser detectado conforme mandamento previsto no artigo 116, I, do CTN, por representar uma situação de fato. Assim, quando a lei define os contornos do fato na hipótese de incidência, considera-se ocorrido o fato gerador no “momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.

No caso do ICM, o legislador escolheu a saída como a regra geral para identificar as circunstâncias materiais do fato. Poderiam ser outros critérios, como a entrada ou o recebimento, poderia ser a tradição, como nos negócios jurídicos de compra e venda, doação, permuta etc. No entanto, o legislador elegeu a saída (física) do estabelecimento como a regra geral, nada impedindo que o legislador escolha, ou venha a escolher, outro momento, desde que compatível com o critério material da hipótese de incidência.

Já a circulação jurídica, por sua vez, estaria relacionada com o artigo 116, II, do CTN. Assim, tivesse o legislador escolhido uma forma jurídica como hipótese de incidência tributária, como a compra e venda mercantil, o fato gerador somente seria considerado ocorrido no “momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”. Neste caso, conforme ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri,⁴²³ o direito tributário atua como direito de sobreposição, incorporando os conceitos de direito privado na definição da hipótese de incidência tributária.

⁴²² Cf. LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 333–337, dez. 1972; SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções fiscais - Substituição de tributos - Emenda constitucional nº 18 - Ato complementar nº 27 - Imposto de vendas e consignações - Imposto sobre circulação de mercadorias. **Revista de Direito Administrativo**. n. 88, p. 253–269, jul. 1967; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 383–384; SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do ICM e a participação dos municípios nos produtos da arrecadação do tributo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 10–12.

⁴²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 530–531.

Nesta segunda situação, o legislador tributário faz referência a uma situação já contemplada por outro ramo do direito. O IVC era um exemplo desse caso, pois o imposto tinha por hipótese de incidência a celebração de um contrato de compra e venda mercantil, podendo-se considerar o fato gerador como ocorrido apenas quando definitivamente constituído e perfeitamente acabado, nos termos do artigo 191 do Código Comercial, diploma normativo que tratava dessa forma jurídica.

Como último ponto, cabe acrescentar um aspecto importante dos ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa. Para o autor, a comissão da reforma tributária, apesar de preservar o caráter mercantil do imposto ao definir os sujeitos passivos e o objeto “mercadoria”, buscou afastar a incidência do ICM sobre modalidades de negócio jurídico (formas jurídicas) para que incidisse sobre a própria circulação como um fato econômico, a qual poderia decorrer de qualquer operação que configurasse uma etapa da circulação de uma mercadoria no ciclo de consumo, exteriorizada pela saída da mercadoria.⁴²⁴

Pois bem, tratando da diferença entre circulação jurídica e circulação econômica exposta acima, ambas inseridas no campo material do ICM, o autor ensina que o IVC era um imposto que incidia exclusivamente sobre circulação jurídica, por ter como fato gerador um contrato de tráfico jurídico, com direitos e deveres recíprocos entre vendedor e comprador. Já o ICM, ao incidir sobre circulação econômica, tem como fato gerador operações representadas na saída física das mercadorias, sendo a compra e venda “apenas uma dentre as modalidades de operações por que se pode efetivar o tráfico físico das mercadorias”, sendo possível a realização de outras modalidades de operação, como troca, venda com reserva de domínio, comodato, locação e transferências entre estabelecimentos, visto que a transmissão da propriedade é irrelevante para fins de ICM.⁴²⁵

Dois pontos merecem destaque nessa passagem. O primeiro está relacionado com a necessidade de haver uma saída física como elemento de exteriorização da circulação econômica. O segundo diz respeito ao contrato de locação e comodato como uma das hipóteses de circulação passíveis de incidência do imposto.

Quanto à saída física, pode parecer, num primeiro momento, que o ICM estaria relacionado com mercadorias corpóreas, mas não é disso que se trata. O que o autor quis

⁴²⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972.

⁴²⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427–439, jul. 1967, p. 433.

afirmar foi que existem várias operações que são capazes de provocar a saída física, como doação, permuta e transferência de estoque, e em grande parte dos casos a operação será identificada pelo elemento físico. No entanto, não se pode perder de vista que o ICM tem como escopo a circulação, sendo a saída física apenas um elemento eleito pelo legislador do CTN para identificar o fato no espaço e no tempo, mas não significa dizer que é a única.⁴²⁶

Por ser relevante a circulação e não a transmissão da propriedade para a incidência do imposto, o autor critica a conferência de bens móveis ao capital de uma sociedade como fato gerador do imposto, isso porque, apesar de haver transmissão de propriedade, não há circulação de mercadoria.⁴²⁷

Por isso, o legislador, ao analisar as diversas operações que podem ser fato gerador do ICM, pode identificar outro critério de exteriorização da situação fática material, tendo em mente que deve configurar etapa da circulação da mercadoria, desde o produtor até o consumidor final. Tanto é assim que o próprio CTN equiparou à saída a transferência de titularidade sem trânsito físico de mercadorias e, pouco tempo depois, tratou como saída o fornecimento de refeições em restaurantes, situação em que também não há saída física.

Neste sentido, o legislador pode eleger alguns elementos que identificam a situação de fato para definir a hipótese de incidência. Percebendo que diversas modalidades de formas jurídicas podem compor a incidência, por serem compatíveis com seu arquétipo constitucional, o legislador elegeu a saída por englobar a grande maioria das operações.

Nada impede, porém, que o legislador especifique outros critérios ou até mesmo alguns casos específicos de formas jurídicas, como o próprio contrato de compra e venda mercantil, a doação, ou mesmo a licença de uso de *software*⁴²⁸ (elegendo um critério temporal específico para essa forma jurídica), pois todas elas não passam de operações que podem compor o rol de modalidades possíveis e aptas a realizar circulação de mercadorias no mercado e consumo.

Quanto ao segundo ponto, no que diz respeito ao contrato de locação representar, em tese, uma hipótese de circulação para fins de ICM, Rubens Gomes de Sousa afastou a

⁴²⁶ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967, p. 432-433.

⁴²⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967.

⁴²⁸ A própria Lei n. 9.609/1998 trata o *software*-produto como objeto de comercialização em seus artigos 7º, 8º, 9º e 10.

possibilidade de incidência do ICM nas locações por dois critérios. O primeiro é a necessidade de retorno da coisa emprestada ao estabelecimento de origem. O segundo se deve ao quanto previsto no artigo 71, II, do CTN, por ter definido a locação de coisas móveis como serviço de qualquer natureza, sujeito à incidência do ISS.⁴²⁹

Os critérios merecem algumas reflexões. Como visto, o ICM tem por objetivo gravar a renda consumida nas operações que revelam o consumo da mercadoria. O empresário que disponibiliza uma mercadoria para locação a insere no ciclo econômico de consumo ao permitir que usuários consumiam o produto, como impressoras, geladeiras em estabelecimentos comerciais, veículos, máquinas industriais etc., o que possibilitaria, inclusive, a tomada de crédito do imposto nos insumos da produção ou da compra do bem para locação de seu uso, em face de sua incidência não cumulativa.

Assim, o critério da necessidade de devolução do bem ao estabelecimento de origem não parece ser suficiente para afastar sua caracterização como circulação, na medida em que a operação possibilita o consumo, muitas vezes a longo prazo. Ademais, o próprio autor sustentou como hipótese de incidência do ICM, por haver circulação, a compra e venda com reserva de domínio,⁴³⁰ situação na qual a coisa permanece sob o domínio do alienante, conferindo apenas a posse ao usuário, com a possibilidade de retorno. Porém, se a devolução do produto ao estabelecimento de origem é um critério para afastar a incidência do ICM, no caso de vendas com reserva de domínio seria necessário aguardar o desenrolar do contrato para identificar a devolução ou não do produto, critério impraticável.

É preciso acrescentar que outros autores, como Carlos da Rocha Guimarães,⁴³¹ também afastam a incidência do ICM em contratos como o de comodato e locação, mas o argumento é pela ausência de transmissão da propriedade da mercadoria na operação. Saliente-se que para esse autor só é possível a incidência do ICM em operações de alienação, pois circulação requer transferência de propriedade. Assim, para o autor, na locação ou no comodato não há circulação de mercadoria, pois não há alienação. A premissa é que a mercadoria é uma característica de um bem que foi adquirido para ser

⁴²⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967, p. 433.

⁴³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967, p. 433-434.

⁴³¹ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Natureza e essência do fato gerador do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. n. 137, p. 58-86, jan. 1979.

revendido, para ser objeto de mercancia, com objetivo de lucro. Se assim for, a circulação deve representar transferência de titularidade.

Com efeito, o critério da devolução não parece se sustentar, pois a locação também é operação que circula mercadorias no mercado de consumo, permitindo o consumo da coisa mediante remuneração.⁴³²

Resta identificar se a locação atinge o mercado na via dos serviços de qualquer natureza ou na via da circulação de mercadorias. Como dito Rubens Gomes de Sousa afirmou ser a locação passível de tributação pelo imposto municipal, haja vista o artigo 71, II do CTN, e assim foi definido por se qualificar como serviço, no sentido de “uso, utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas”,⁴³³ em contraste com o trabalho prestado por pessoas (previsto no artigo 71, I, CTN).

Será discutida no capítulo 6 a feição de incidência do ISS, em contraste com o ICMS, inclusive se é um imposto sobre a produção ou sobre a circulação, bem como sobre as iniciativas constitucionais e da lei complementar para evitar a incidência de ISS e ICM sobre o mesmo fato, pois incompatíveis entre si, nas chamadas “operações mistas”. No entanto, cabe lembrar, neste ponto, que o STF consolidou o entendimento de que o ISS não incide sobre locações de coisas móveis, entendimento inclusive estampado na Súmula vinculante 31, diante da ausência de uma obrigação de fazer.

Com isso, cabe indagar se esse entendimento jurisprudencial anulou o critério de Rubens Gomes de Sousa de que não poderia haver ICM sobre locações tendo em vista ter sido reservado no artigo 71, II, do CTN como fato gerador do ISS. Essa questão parece relevante, pois a locação não deixou de ser uma operação realizada no mercado de consumo, apenas deixou de ser gravada pelo ISS.

Não parece ser esse ponto campo para a competência residual da União, nos termos do artigo 154, I, da Constituição. A incidência de tributos sobre a circulação em contratos de locação parece ser possível, sendo irrelevante o fato de a mercadoria ser devolvida ao estabelecimento de origem. Esta hipótese de incidência existe no IPI, o qual, a nosso ver, também é de incidência incompatível com o ISS.

⁴³² Ressalte-se que o prof. Alcides também afasta a hipótese de incidência do ICM nos contratos de comodato pelo mesmo critério da devolução. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 75–88.

⁴³³ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**, n. 22, p. 291–332, dez. 1972.

Tanto quanto o ICM, o IPI também é um imposto sobre a circulação de riquezas, não cumulativo, atingindo o consumo e, como visto, ambos andam em paralelo no nosso sistema tributário. O IPI também consiste num imposto sobre o consumo com as mesmas características da incidência do ICM, a partir da conjugação de diversos dispositivos constitucionais, e é considerado, inclusive pela jurisprudência,⁴³⁴ um imposto não cumulativo que incide sobre operações de circulação de mercadorias industrializadas. A operação que gera essa circulação pode residir em diversas formas jurídicas, inclusive a locação e o comodato.⁴³⁵

Por fim, não se desconhece o entendimento de outros autores, como José Nabantino Ramos,⁴³⁶ Aliomar Baleeiro,⁴³⁷ Carlos da Rocha Guimarães,⁴³⁸ Geraldo Ataliba,⁴³⁹ e José Souto Maior Borges,⁴⁴⁰ nem mesmo da jurisprudência dos tribunais superiores,⁴⁴¹ no sentido de que a incidência do ICM estava restrita às operações bilaterais que importassem alienação, isto é, em que pese não mais limitadas à compra e venda ou consignações, para a incidência do imposto seria necessário entabular um negócio jurídico que provocasse a transmissão da propriedade, situação impossível nas meras remessas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou nas locações.

O entendimento pela necessidade de transferência de propriedade da mercadoria para que ocorra a circulação parece um apego à incidência sobre formas jurídicas, buscando aplicar para o ICM concepções importadas do IVC, imposto mais antigo e

⁴³⁴ STJ. EREsp 1.403.532-SC, Corte Especial, DJe 18/12/2015. Repetitivo Tema 912

⁴³⁵ Artigos 14 a 17, e 19 da Lei n. 4.502/1964: venda, revenda, venda a varejo, locação ou operação a título gratuito (doação ou comodato, por exemplo), saídas para exposição em feiras (está com suspensão do imposto). Ressalte-se que o regulamento do IPI, Decreto n. 7.212/2010, limitou a incidência do IPI na locação e comodato apenas na primeira saída, salvo se após a devolução o produto for submetido à novo processo industrial (art. 38, II, “a”). Mas trata-se de uma limitação posta por regulamento por considerar a necessidade de industrialização.

⁴³⁶ RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**. n. 2, p. 36–40, dez. 1967.

⁴³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 200–205.

⁴³⁸ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Natureza e essência do fato gerador do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. n. 137, p. 58–86, jan. 1979; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Isenção e não-incidência tributárias - Imposto sobre circulação de mercadorias - Alienação fiduciária. **Revista de Direito Administrativo**. n. 110, p. 355–361, out. 1972.

⁴³⁹ ATALIBA, Geraldo. Considerações sobre a hipótese de incidência do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. v. 138, p. 347–356, dez. 1979; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983.

⁴⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971.

⁴⁴¹ Como visto no tópico 3.2. Transferência entre estabelecimentos

conhecido da doutrina e jurisprudência, cujos defeitos a comissão especial expressamente pretendeu suplantar.

José Nabantino Ramos⁴⁴² afirmou que a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não poderia compor a hipótese de incidência do ICM, havendo, porém, uma única exceção, prevista no artigo 53, § 2º, II, do CTN: quando essas transferências fossem interestaduais. Apesar de afirmar não haver circulação por ausência de mudança de titularidade, o imposto deveria ser recolhido em homenagem ao pacto federativo para não prejudicar a arrecadação do estado de origem.⁴⁴³

No mesmo sentido é o posicionamento de Carlos da Rocha Guimarães.⁴⁴⁴ Apesar de defender a incidência do ICM apenas quando houvesse circulação jurídica, isto é, com transferência da propriedade, admitia a incidência nas transferências interestaduais entre estabelecimentos por questões de interesse da fiscalização, para evitar distorções, e por questões políticas, de repartição do produto da arrecadação entre estados consumidores e produtores, que não afetava a essência do fato gerador do imposto (mudança de titularidade).

Ao comentar este ponto, Alcides Jorge Costa⁴⁴⁵ discorda do argumento, afirmando a incidência mesmo quando a transferência fosse dentro do estado, já que o imposto incidia sobre operações relativas à circulação de mercadoria, devendo gravar qualquer operação que agregasse valor ao bem em seu impulso até o consumidor final. Assim, não poderia haver uma exceção em casos de transferências interestaduais, pois seria uma exceção um pouco estranha, por excepcionar uma regra inexistente na Constituição.

Em conclusão, é preciso destacar que a comissão foi alvo de severas críticas, sendo inclusive acusada de centralizadora, destruidora da Federação e da autonomia dos estados e municípios⁴⁴⁶. Também foi alvo de críticas por ter contrariado suas premissas e realizado

⁴⁴² RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**. n. 2, p. 36–40, dez. 1967.

⁴⁴³ Exceção também admitida por Souto Maior Borges e Roque Carrazza, BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

⁴⁴⁴ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Natureza e essência do fato gerador do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. n. 137, p. 58–86, jan. 1979.

⁴⁴⁵ COSTA, Alcides Jorge. ICMS: fatos geradores do ICM e do imposto sobre comunicação, *in*: ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (orgs.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 152–158.

⁴⁴⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17; CANTO, Gilberto Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**. n. 89, p. 436–442, jul. 1967, p. 439–440.

uma repartição de competências tributárias por denominações jurídicas, em que pese a identidade econômica do fato, a exemplo do IPI e do ICM.⁴⁴⁷

O próprio Rubens Gomes de Sousa, anos mais tarde, reconheceu o equívoco em realizar a repartição de competências por denominações jurídicas de imposto, entendendo que teria sido suficiente apenas determinar a distribuição de forma mais genérica, como impostos sobre a produção e a circulação. Assim, embora a comissão da reforma tributária tivesse por objetivo atribuir campos de atividade econômica a cada ente político, enumerou, por questões políticas, tributos supostamente incluídos em cada um desses campos econômicos, a exemplo do IPI e do ICM, que o autor disse serem idênticos, inseridos no campo dos impostos sobre a produção e a circulação, mas distribuídos para entes políticos diversos, contrariando essa premissa da reforma. E arrematou:⁴⁴⁸

Resumo da ópera em português: a discriminação de rendas é um tabu, no sentido de que se converteu em um imutável pilar da Constituição. Chegou-se mesmo, a dizer que o País viria abaixo se a Emenda n. 18 fosse aprovada. No entanto ela foi aprovada, o País não veio abaixo, mas nem por isso a situação melhorou: ela falhou tanto quanta as anteriores tinham falhado, porque incorreu nos mesmos defeitos. (grifos acrescidos)

Realizando, ainda, comentários sobre a reforma tributária, Rubens Gomes de Sousa, após reconhecer que o IPI possuía a mesma natureza que o ICM, afirmou que o imposto federal se distinguia por incidir sobre coisas materiais, o que lhe permitia ser seletivo em função da natureza do produto. O ICM, por sua vez, incidia sobre atos jurídicos, qualquer que fosse a natureza do objeto da operação.⁴⁴⁹

Por fim, este tópico teve por objetivo demonstrar o perfil de incidência do ICM para fins de investigar, a partir de sua natureza, qual finalidade econômica se pretendeu atingir com essa tributação e a interpretação possível do conceito de circulação. A comissão que elaborou a reforma constitucional e criou os dispositivos que foram inseridos na Constituição e no CTN, para conformar o ordenamento jurídico aos seus ideais de atingir a circulação de riquezas no mercado de consumo realizada por meio de quaisquer operações, não restrita aos negócios jurídicos, sendo irrelevante a mudança da propriedade do bem, critérios que não podem ser ignorados pelo intérprete e aplicador da norma.

⁴⁴⁷ Ver DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 163–170.

⁴⁴⁸ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código tributário nacional, parte geral**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. v. 1, p. 21–23.

⁴⁴⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 298.

Por fim, este tópico não pretende fechar os olhos para a atual jurisprudência sobre transmissão de titularidade, estampada na Súmula 166 do STJ e na tese n. 1.099 da repercussão geral fixada pelo STF, como tratado no tópico 3.2, onde tivemos a oportunidade de demonstrar que a jurisprudência atual não reflete o real entendimento que lhe deu origem.

Em outras palavras, referida jurisprudência expressa um entendimento que não se fundamenta em sua jurisprudência dita “reiterada”. Os julgados que dão sustentação à tese atual pela necessidade de transferência de titularidade, quais sejam, as Representações n. 1.181/PA, 1.292/MS e 1.355/PB, estão totalmente alinhadas com os objetivos da reforma constitucional tratada neste tópico e reconhecem expressamente que o ICM incide sobre operações, independentemente da transmissão da propriedade, ressaltando que os casos analisados tratam de uma situação totalmente diversa, uma ficção criada por lei estadual para tratar como estabelecimento autônomo cada departamento interno do setor produtivo de um mesmo estabelecimento.

Realizada a investigação sobre o termo “circulação”, pretende-se no tópico a seguir realizar uma análise do que se entendia por mercadoria, tanto na reforma tributária, quando no direito comercial.

5.2. A mercadoria, o direito comercial e o direito tributário

5.2.1. *Direito tributário e sua relação com o direito privado*

Questão tormentosa no direito tributário é a discussão sobre as demarcações de competências tributárias e os conceitos dos signos utilizados pelo constituinte nessas atribuições. Diante da unidade do ordenamento jurídico, há um diálogo intertextual entre os ramos didaticamente autônomos do direito para fins de pesquisa e investigação de seus conceitos e institutos para aplicação no direito tributário.⁴⁵⁰

Desta forma, discute-se se o constituinte na demarcação de competências tributárias, ou mesmo na hipótese de incidência prevista em lei, pode estabelecer conceitos

⁴⁵⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194–197; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário. Limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 23–44; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 47–50; BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (orgs.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, v. 1, p. 264–267.

próprios para fins tributários ou, ao contrário, ao se referir a algum signo que remeta a algo já tratado em outros diplomas normativos, como o direito privado, a exemplo de bens imóveis, doação, valores mobiliários, mercadorias e serviços, teria incorporado na Constituição essa disciplina jurídica preexistente, vinculando o legislador tributário quando do trato da matéria.

A discussão está relacionada com a previsão posta pelo legislador complementar nos artigos 109 e 110 do CTN ao prescrever que os efeitos tributários podem ser distintos dos conceitos e formas iluminados pelos princípios gerais de direito privado, no entanto, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” quando utilizados pelo constituinte na definição ou limitação de competências tributárias, ainda que implicitamente.

Esse mandamento do CTN serve de controle e limitação ao legislador, e parte da doutrina sustenta se tratar de norma meramente didática,⁴⁵¹ como decorrência da superioridade hierárquica da Constituição e da rígida demarcação de competências tributárias, na medida em que, uma vez utilizado pelo constituinte, o conceito de direito privado se transforma em conceito constitucional.⁴⁵²

Assim, se na demarcação de competências constitucionais para tributar o conceito coincide com o vigente no direito privado, passa a ser constitucional e não pode ser alterado pelo legislador a pretexto de ampliar competências tributárias.⁴⁵³ Todavia, a dificuldade está na identificação sobre quando há essa coincidência e em quais dispositivos houve a adoção de um conceito de direito privado na demarcação constitucional de competências tributárias, para fins de limitar a alteração por meio de lei.

Sobre esse aspecto, autores como Ezio Vanoni⁴⁵⁴ afirmam que a disciplina de matéria por lei tributária, matéria essa também regulada pelo direito privado, não implica na necessária conclusão de adoção, sem modificação, do conceito de direito privado. Em outras palavras, o fato material regulado tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário é o mesmo, mas recebe tratamentos jurídicos distintos, pois as normas têm

⁴⁵¹ Cf. ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 53; BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (orgs.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, v. 1, p. 36.

⁴⁵² Ver CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 124–125. Ver também o RE n. 651.703/PR, relator Min. Luiz Fux.

⁴⁵³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 97.

⁴⁵⁴ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradutor: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.], p. 145–179.

finalidades distintas: a tributação está preocupada em regular o aspecto econômico do fato para gravar a manifestação de capacidade contributiva, enquanto o direito civil se preocupa com os interesses privados e patrimoniais dos sujeitos.

Ao se analisar o relatório de Rubens Gomes de Sousa nos trabalhos da comissão especial para elaboração do Código Tributário Nacional,⁴⁵⁵ nota-se a adoção desse entendimento sobre as finalidades diversas entre a lei tributária e a lei civil em relação ao fato material. Ao comentar o parágrafo único do artigo 76 do projeto do CTN, afirmou que esse dispositivo expressa a autonomia do direito tributário em relação ao direito privado e reconhece os recortes diferentes que a lei tributária pode fazer quando do trato do mesmo fenômeno social, pois o “direito privado regula a validade jurídica dos atos, o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico”.

Reconhece, porém, um limite ao legislador: quando houver referência aos conceitos de direito privado na Constituição para definir a competência tributária, deve-se entender pela adoção de um conceito de direito privado, dado ser ramo jurídico mais antigo, com muito mais tempo para maturar e sedimentar tais conceitos.

Após a deliberação no Congresso Nacional, referido artigo 76 e seu parágrafo único, foram convertidos, respectivamente, nos artigos 109 e 110 do CTN, com algumas alterações na redação do projeto.

Ruy Barbosa Nogueira também sustentou a relação entre direito tributário e direito civil, ao afirmar ser o direito tributário um ramo de estudo mais recente, nada impedindo a possibilidade de elaborar princípios e institutos próprios. No entanto, ao disciplinar fatos ou atos para instituir impostos, determinados fatos materiais já encontram elaboração jurídica, sendo natural a aceitação de conceitos elaborados por outros ramos do direito mais antigos do que o direito tributário.⁴⁵⁶

Acrescente-se que Ezio Vanoni⁴⁵⁷ afirmava que a lei tributária poderia utilizar conceitos de direito civil, mas deveria haver remissão expressa às normas de direito privado, caso em que o direito tributário seria um direito de sobreposição, especialmente quando pretendesse tributar uma forma jurídica específica. Ressalte-se que no projeto originário do CTN, antes do escrutínio público, a redação do artigo 129 adotava esse

⁴⁵⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. [s.l.: s.n.], 1954, p. 183.

⁴⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas. **Revista de Direito Administrativo**. n. 37, p. 517–520, jul. 1954, p. 518.

⁴⁵⁷ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradutor: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.], p. 145–179.

critério, isto é, quando o tributo incidisse sobre ato jurídico formal (forma jurídica), deveria ser observado o direito privado⁴⁵⁸.

Traçando críticas para esse ponto, Andrei Pitten Velloso disserta que haveria falta de critérios para identificar um conceito próprio para fins tributários, pois, por exemplo, o legislador poderia incluir no conceito de circulação de mercadorias uma situação diversa sem que houvesse a possibilidade de controle, em ofensa à segurança e à proibição da tributação por analogia. Com isso, o autor afirma necessidade de manter no plano da interpretação literal dos conceitos originários já tratados pelo ordenamento jurídico em outros ramos, “sob pena de dar ensejo à confusão linguística, com a criação arbitrária de uma ‘linguagem tributária’ desvinculada do sentido literal do texto e com a atribuição de imprecisos significados de direito tributário” para as palavras que já possuem significados tratados no ordenamento jurídico pré-constitucional.⁴⁵⁹

Nesta linha, em sentido oposto ao de Ezio Vanoni, autores sustentam a incorporação imediata do conceito de direito privado quando o legislador tributário se utiliza dos mesmos termos da legislação infraconstitucional. Com esse raciocínio, os conceitos, institutos e formas seriam sempre recebidos pelo direito tributário tal qual são no direito privado. Ao utilizar conceitos já sedimentados no direito privado para repartir as competências tributárias, deve-se considerar essas significações já plenamente veiculadas pela legislação infraconstitucional, pois o objetivo do constituinte foi preservar a rigidez do sistema, não sendo permitido ao legislador estabelecer um conceito diverso daquele adotado pela Constituição, inspirado no direito privado, sob pena de permitir ao legislador “tributário”, destinatário das delimitações de competências, a alterar desarrazoadamente as competências tributárias.⁴⁶⁰

⁴⁵⁸ “Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.” **MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional.** [s.l.: s.n.], 1954, p. 297.

⁴⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 70–76.

⁴⁶⁰ Cf, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conceito, vigência, interpretação, integração e aplicação da legislação tributária, in: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária.** São Paulo: Dialética, 2010, p. 395–436; ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito.** São Paulo: Malheiros Editores, 2018, cap. 1.

Neste mesmo sentido, Geraldo Ataliba⁴⁶¹ sustentou que o direito tributário representa um direito de sobreposição. Isso porque os fatos que dão ensejo à incidência dos impostos são fatos não vinculados a uma atividade estatal, portanto, praticados pelos particulares, produzidos na esfera privada, na grande maioria das vezes já regulados pelo direito civil, comercial, bancário etc. Assim, quando a Constituição faz referência à operação mercantil para a atribuição de competência aos estados, teria feito referência às operações jurídicas já reguladas pelo direito comercial, como compra e venda mercantil, consignação mercantil, comissão mercantil e dação em pagamento, operações que, quando tiverem como objeto a mercadoria, realizam sua circulação e são tributados pelo ICMS.

Alfredo Augusto Becker dizia que os conceitos ou institutos jurídicos são válidos para a totalidade do sistema jurídico, seja qual for a lei que os tenha introduzido. A premissa para tanto é a unidade do sistema e a inexistência de um “legislador tributário” ou um “legislador comercial”. Por isso, as expressões utilizadas pelo direito tributário direcionam para o mesmo conceito já disciplinado juridicamente, sem deformação ou transfiguração, salvo disposição expressa da nova lei, impondo modificação, extensão ou limitação desse conceito.⁴⁶²

Percebe-se que o pensamento é o oposto ao de Ezio Vanoni. Para Alfredo Augusto Becker havia a possibilidade de um conceito próprio para fins tributários, desde que o legislador expressamente assim determinasse na regra jurídica. Caso a regra instituída para fins tributários faça referência a conceito ou instituto de outro ramo do direito, mas silencie sobre sua transformação, deve-se assumir que o legislador adotou o conceito de outro ramo do direito para aplicá-lo na tributação. Assim, salvo disposição expressa do legislador “tributário”, pretendendo alterar o conceito jurídico para que tenha um sentido diferente, o direito tributário se utiliza de conceitos de outros ramos do direito.⁴⁶³

Paulo de Barros Carvalho,⁴⁶⁴ nesta toada, afirma que a criação de um conceito próprio para fins tributários deve ser expressa, e não tácita. Com isso, quando o constituinte se utiliza de signos que remetem às matérias já reguladas pelo direito privado,

⁴⁶¹ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista da Direito Tributário**. n. 55, p. 90–104, set. 1991, p. 102–104.

⁴⁶² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 129–133.

⁴⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 125–133.

⁴⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 125.

sem nenhum tratamento expresse para fins tributários, devem prevalecer os institutos, conceitos e formas de direito privado.

Este raciocínio implica a constatação de que a Constituição constitucionaliza o conceito de direito privado, fazendo com que o intérprete o investigue, inclusive os ensinamentos doutrinários, para buscar a identificação do conceito incorporado na demarcação de competências.⁴⁶⁵

Nesta trilha, Paulo Ayres Barreto⁴⁶⁶ ensina que o constituinte se utiliza de conceitos já conhecidos pela doutrina e jurisprudência para realizar a distribuição rígida e exaustiva de competências tributárias, devendo prevalecer o sentido técnico-jurídico preexistente dos signos constitucionais, assim concebidos pelo constituinte e utilizados não apenas para estabelecer o campo de atuação de cada ente tributante, mas também para reduzir conflitos de competências tributárias. Com isso, em que pese a inexistência de univocidade de sentido dos termos, “a Constituição Federal já define e, conseqüentemente, limita, por intermédio de uma série de regras, a competência impositiva dos entes políticos”, sendo tarefa do intérprete identificar a recepção da acepção jurídica preexistente de um signo utilizado pelo constituinte, ou demonstrar, por exegese sistemática, sua alteração com a positivação de conceito autônomo no plano constitucional.

Ruy Barbosa Nogueira⁴⁶⁷ destacou que a incidência do imposto se dá sobre fenômenos e relações da economia privada, já tratados pelo direito civil e comercial. Assim, quando o direito tributário busca gravar tais fenômenos, apenas faz remissão ao nome jurídico de uma dada relação ou fenômeno atribuído pelo direito privado, devendo o aplicador da lei tributária investigar esse ramo do direito para compreender o instituto invocado, já que o legislador incorporou, para fins tributários, a disciplina e o tratamento jurídico desse ramo. Porém, continua, o legislador tributário pode se utilizar de categorias do direito privado, mas apenas como referência, estabelecendo modificações para fins tributários. “Nesses casos o intérprete terá que ir ao Direito Privado encontrar a compreensão original do instituto e acrescentar as correções do Direito Tributário”, desde que tais modificações não representem inconstitucionalidade.

⁴⁶⁵ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito, *in*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 197–198.

⁴⁶⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário. Limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 36–61.

⁴⁶⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas. **Revista de Direito Administrativo**. n. 37, p. 517–520, jul. 1954, p. 519–520.

Humberto Ávila⁴⁶⁸ também sustenta que o constituinte pode adotar conceitos próprios para demarcar competências tributárias, desde que o faça expressamente. Caso contrário, deve-se entender que o constituinte adota o significado comum que o termo recebia ao tempo em que a Constituição foi promulgada, seja um significado ordinário, seja técnico, sob pena de se desconsiderar que os termos empregados pelos falantes “contêm núcleos de significado que são fruto de convenções sociais, práticas regradas e consensos científicos adotados quando ingressamos como membros de uma comunidade de falantes”. Caso assim não se entenda, estar-se-á a autorizar que o destinatário da norma de competência (o legislador) altere seu sentido e seus limites, ao invés de observar e obedecer (regra de competência tem caráter prescritivo), ignorando a preocupação constitucional de realizar uma atribuição rígida de competências tributárias.

Com isso, em razão da opção constitucional de se atribuírem competências tributárias por meio de regras, Humberto Ávila também leciona sobre a existência de uma reserva material pressuposta, gerando uma reserva material indireta. Em outras palavras, se a Constituição demarcou aos municípios a competência para tributar alienação de bens imóveis, *indiretamente*, vedou aos estados tratar os bens imóveis como mercadorias. A mesma relação indireta existe com o ISS, como obrigação de fazer, indiretamente vedando aos municípios tributar as obrigações de dar, pois atinentes ao imposto sobre a circulação de mercadorias.⁴⁶⁹

Em razão dessa reserva material pressuposta, o autor ainda leciona que “a Constituição pressupõe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário”, cabendo ao intérprete verificar se ao tempo da demarcação de competências a expressão utilizada não detinha um conceito preexistente no ordenamento jurídico. Em caso positivo, e se o constituinte não tiver operado expressamente uma alteração do conceito preexistente, pode-se concluir que “a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional”, não sendo possível a alteração do conceito pelo legislador infraconstitucional, em razão da superioridade hierárquica da Constituição.⁴⁷⁰

⁴⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 50–53.

⁴⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária, *in*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 64–75; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 262.

⁴⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 262–267.

Pode-se afirmar, com isso, que os termos utilizados pelo constituinte para demarcação de competências podem ou não coincidir com conceitos preexistentes na lei infraconstitucional, como o direito privado. Isso porque o constituinte pode definir conceitos próprios para fins tributários, não há vedações para ele. Neste sentido, caberá ao intérprete investigar na Constituição se os signos utilizados nas demarcações de competência representam um novo conceito para fins tributário, caso contrário, segundo essa linha de pensamento, presume-se que os termos possuem o mesmo significado dado pelo ordenamento jurídico preexistente.⁴⁷¹

Seja como for, o que se deve notar é que o legislador infraconstitucional sempre estará vinculado ao conceito constitucional, em razão de sua superioridade normativa, seja um conceito expressamente estabelecido pelo próprio constituinte para fins tributários, seja um conceito importado do direito privado. Apenas nesta última hipótese o artigo 110 do CTN teria aplicação, limitando a atuação do legislador por reconhecer a superioridade da regra constitucional. Portanto, não é o CTN que estabelece essa limitação ao legislador ordinário; apenas torna evidente a supremacia constitucional.⁴⁷²

Cabe ressaltar a existência de posição doutrinária⁴⁷³ no sentido de que as demarcações de competências tributárias não foram realizadas por conceitos, mas sim por tipos.⁴⁷⁴ Segundo Ricardo Lobo Torres⁴⁷⁵, “tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança”, embora possam estar presentes alguns critérios de dessemelhanças, desde que não gerem desigualdades. Assim, o tipo é aberto, em razão de sua própria complexidade, revestindo-se das características necessárias para sua configuração lógica, não se confundindo com o conceito jurídico.

⁴⁷¹ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 87–124.

⁴⁷² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação das leis tributárias*, in: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 148–154; ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 53.

⁴⁷³ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária. Entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária, in: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitangas (orgs.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 185–217; ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação, in: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitangas (orgs.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 29–53.

⁴⁷⁴ Recomenda-se a obra de Misabel Derzi, por realizar uma excelente discussão entre esses dois pontos de vista, tipos ou conceitos na demarcação de competências, concluindo pela demarcação por conceitos. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

⁴⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 468–470.

Misabel Derzi⁴⁷⁶ leciona que “o tipo é um sistema elástico de características, não limitadas, renunciáveis”, flexível e evolutivo. Por ser uma descrição das referências de um dado objeto concreto, o método tipológico se utiliza da comparação e pode-se afirmar que uma dada situação concreta é típica se presentes as características típicas do objeto, mesmo que ausentes outras das características do tipo.

Na tarefa de discriminação constitucional de competências tributárias, Luís Eduardo Schoueri⁴⁷⁷ disserta que o constituinte realizou uma distribuição sem seguir uma lógica ou coerência, cumprindo essa tarefa por denominações dos impostos a partir de critérios históricos, descrevendo as características comuns (típicas) abstraídas de uma dada realidade. Continua o autor: o tipo possui uma estrutura aberta à realidade, flexível, pois representa uma descrição abstrata do maior número de características, admitindo evolução pela inclusão ou exclusão de características típicas que passam a apresentar maior ou menor força de acordo com a evolução dos objetos que se busca descrever.

Para o autor, a prova de que a demarcação constitucional de competência para a instituição de impostos tenha sido realizada por tipos, e não por conceitos, é a ausência de limites expressos nas materialidades distribuídas aos entes políticos, observando a realidade preexistente de acordo com os impostos tradicionalmente já demarcados, cabendo à lei complementar estabelecer os conceitos da realidade tipológica descrita na constituição, com a tarefa de dispor sobre conflitos de competência e definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos, conforme dispõe o artigo 146, I e III, da Constituição, para estabelecer limites rígidos à atuação do legislador ordinário de cada ente da Federação.⁴⁷⁸

Nessa concepção tipológica das demarcações impositivas, seria possível concluir que o termo “mercadorias” empregado pelo constituinte para demarcar a possibilidade de os estados instituírem o ICMS, seria uma descrição tipológica de uma realidade econômica que exprimia as características típicas de um bem que tivesse como destinação a atividade mercantil. Nessa linha, as características típicas da mercadoria na constituinte seriam a presença de bens móveis, corpóreos, utilizados pelo contribuinte para disponibilizar no mercado com intuito lucrativo. Com a evolução da realidade e dos bens disponibilizados

⁴⁷⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 69–71.

⁴⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 272–276.

⁴⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 276–280.

no mercado, a característica incorpórea do bem representaria uma característica que ganhou força e passou a compor o tipo mercadoria.⁴⁷⁹

Todavia, para fins do que se pretende analisar neste tópico, tomaremos como premissa o posicionamento de expressiva e respeitada parte da doutrina que argumenta a existência de conceitos de direito privado incorporados na Constituição na demarcação de competências tributárias. Como visto, essa doutrina sustenta que “mercadoria” é conceito preexistente e decorrente de ramo do direito que trata das relações privadas de cunho econômico, o direito comercial, daí extraindo o significado jurídico de mercadoria quando da elaboração da Constituição.

Em síntese, mesmo considerando que os conceitos careçam de determinação,⁴⁸⁰ parte da doutrina⁴⁸¹ costuma afirmar que os conceitos utilizados para a demarcação de impostos na Constituição são fechados e determinados. Em relação ao ICMS, a doutrina afirma que o imposto incide sobre operações mercantis, conforme conceito de direito comercial,⁴⁸² cujo objeto de circulação é a mercadoria, também conceituada pelo direito comercial,⁴⁸³ não sendo permitido ao legislador tributário alterar tais conceitos.

Com isso, o que se pretende é identificar se o constituinte, ao utilizar o termo “mercadoria”, teria criado um conceito próprio para fins de incidência do ICMS ou se, ao contrário, teria adotado o conceito de mercadoria vigente no direito privado, notadamente no direito comercial, e, ainda, qual era o conceito de mercadoria para esse ramo do direito privado. Com esta empreitada, pretende-se obter elementos para confrontar o argumento

⁴⁷⁹ Neste sentido, ver ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de; BEVILÁQUA, Lucas. ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadoria em face da inovação tecnológica, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 339–357.

⁴⁸⁰ Por oportuno, é preciso ressaltar que os conceitos constitucionais não são fechados e nem submetidos ao direito privado, na medida em que ofenderia a lógica submeter a Constituição ao Código Civil. Assim, os conceitos constitucionais tributários são indeterminados, devendo-se utilizar dos métodos hermenêuticos para encontrar os significados constitucionais de tais conceitos. “Assim sendo, os conceitos constitucionais tributários abrem-se para a interpretação segundo os vários métodos, desde o literal até o sistemático e o teleológico. Não são conceitos fechados e unívocos, eis que, da mesma forma que os demais conceitos tributários, operam dentro da possibilidade expressiva do texto a interpretar.” TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e integração da lei tributária*, *in*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 352–353.

⁴⁸¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 91–104; 287–288; XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 89–99.

⁴⁸² Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. n. 55, p. 90–104, set. 1991, p. 98–99.

⁴⁸³ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 117–118; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–69.

doutrinário descrito nos tópicos 2.1 e 2.2, no sentido de que o direito comercial trata a mercadoria com bem móvel e corpóreo.

5.2.2. Conceito de mercadoria para o direito comercial

Antes de tratar da mercadoria em específico, a doutrina⁴⁸⁴ também sustenta que o ICM incide somente sobre “operações mercantis”, conforme a disciplina prevista no direito comercial.

Em relação às operações mercantis, pode haver alguma dissonância entre operações mercantis reguladas pelo direito comercial e “operações” que provocam circulação de mercadorias submetidas à tributação do ICMS. Como visto no tópico anterior,⁴⁸⁵ da leitura do relatório elaborado pela Comissão especial de reforma tributária, cujo projeto culminou na Emenda n. 18/1965, constata-se a pretensão de criar um imposto novo, de incidência desvinculada de formas jurídicas, mas buscou-se conferir caráter mercantil ao ICM por ter como contribuintes os produtores (não industriais), industriais e comerciantes, situação que já era indicada por ter as mercadorias como objeto.⁴⁸⁶

Alcides Jorge Costa,⁴⁸⁷ nessa análise, ressalta que conferir caráter mercantil ao imposto não significa que necessariamente tenha havido incorporação ao direito tributário do conceito de operações mercantis regidas pelo direito comercial, na medida em que o termo “operações” já era utilizado pela legislação do IVC (antecessor do ICM), não apenas para designar as vendas e as consignações, mas também para designar negócios jurídicos não tributados pelo IVC, como as doações, bem como atos jurídicos materiais não tributados, como as remessas de mercadorias entre estabelecimentos, casos em que se exigia a entrega de obrigações acessórias. Com isso, haveria motivos suficientes para crer que o constituinte, ao utilizar o termo “operação” para o ICM, teria adotado essa concepção jurídica, consolidada e preexistente na legislação tributária para determinar a

⁴⁸⁴ Ver capítulo 2.

⁴⁸⁵ 5.1. O ICM na reforma constitucional de 1965.

⁴⁸⁶ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 48; SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967, p. 428; SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**. n. 87, p. 01-16, mar. 1967, p. 09.

⁴⁸⁷ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 95.

incidência do imposto, o qual passa a incidir genericamente sobre operações, sejam compra e venda, sejam doações, sejam remessas entre estabelecimentos etc.

Outrossim, as operações mercantis regidas pelo direito comercial são dotadas de onerosidade. Essa é uma das diferenças entre as operações regidas pelo direito comercial daquelas regidas pelo direito civil. Neste sentido, Waldirio Bulgarelli⁴⁸⁸ leciona que as operações comerciais são onerosas, pois se trata de atividade lucrativa, incompatível com a “benemerência”, o que limitaria a possibilidade de incidência de ICM sobre operações de doação de mercadorias, a não ser que sejam aquelas doações com encargo, dotadas de onerosidade.⁴⁸⁹

Ademais, por serem onerosas, as operações mercantis regidas pelo direito comercial representam negócios jurídicos mercantis, com uma necessária bilateralidade, partes diversas, na medida em que a circulação de mercadorias para o direito comercial pressupõe a tradição de um bem objeto de sucessivos e variados contratos no percurso econômico da mercadoria, passando por diversos intermediários, desde o produtor até o consumidor, tais como contratos de venda, transporte, comissão, penhor, depósito, conta corrente etc., em “uma série contínua de transferências da propriedade ou posse das mercadorias”.⁴⁹⁰

Nesse sentido, para o direito privado, a tradição é pressuposto da circulação das mercadorias, e consiste tanto no fato que transmite a propriedade, quanto no fato que completa uma relação jurídica no bojo de um contrato real (aquele que se aperfeiçoa com a entrega da coisa), mesmo que sem deslocar o domínio, como no penhor, depósito etc.⁴⁹¹ Nota-se, no entanto, que nas operações regidas pelo direito comercial sempre há um contrato oneroso entre duas pessoas distintas, uma em cada lado da relação jurídica.⁴⁹²

Essa característica das operações mercantis, regidas pelo Código Comercial, afasta a concepção doutrinária de que teria havido a incorporação de conceito do direito privado

⁴⁸⁸ BULGARELLI, Waldirio. **Direito Comercial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 18; 58.

⁴⁸⁹ Artigos 539, 540 e 553 do Código Civil.

⁴⁹⁰ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 76–77.

⁴⁹¹ Cf. “Denomina-se real o contrato para cuja perfeição a lei exige a *traditio* efetiva do objeto. Nele, a entrega da coisa não é fase executória, porém requisito da própria constituição do ato. O consentimento é seu elemento, pois não pode haver contrato sem acordo de vontades. Mas não é suficiente, devendo integrar nele a tradição da coisa. São poucos, na nossa sistemática, a comporem esta categoria: comodato, mútuo, depósito, a que se acrescenta a doação manual de pequeno valor. Estes contratos não se formam sem a tradição da coisa.” PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3, p. 58.

⁴⁹² Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 76–77. No mesmo sentido, ver MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Direito das coisas: propriedade mobiliária (bens corpóreos)**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 15, p. 398–399.

neste quesito, dada a constatação de que o objetivo da reforma tributária, convertida em emenda à Constituição, foi utilizar o termo “operações” para conferir noção genérica e permitir a incidência sobre diversos atos e negócios jurídicos, inclusive doação e remessas entre estabelecimentos, independentemente de ser oneroso ou da transferência da propriedade.⁴⁹³

Tanto é assim que o ICMS incide sobre doações, havendo diversos convênios celebrados no âmbito do Confaz concedendo isenções para doações de mercadorias ao Estado, órgãos públicos ou entidades de assistência social reconhecidas como de utilidade pública em situações especiais, como doações de produtos destinados às vítimas de catástrofe ou seca, com a possibilidade de manutenção dos créditos.⁴⁹⁴

Ainda, Alcides Jorge Costa⁴⁹⁵ sustentou que o ICM não está relacionado com a disciplina de direito privado, pois não incide apenas em operações mercantis regidas pelo direito comercial, pautada na teoria dos atos de comércio. O imposto incide em fases anteriores da circulação econômica de mercadorias, mesmo entre não comerciantes, na medida em que recai sobre a operação de circulação de mercadorias praticada, por exemplo, pelos produtores rurais, a qual não se qualificava como operação mercantil para o direito comercial.

Continua o autor: após a Emenda n. 1 à Constituição de 1967, o constituinte autorizou que a lei complementar incluísse outras categorias de contribuintes para o ICM. Diante dessa autorização, o Decreto-lei n. 406/1968, com natureza de lei complementar, teria previsto no artigo 6º, § 1º, as associações civis sem fins lucrativos como contribuintes do imposto, desde que explorassem, com habitualidade, a circulação de mercadorias. Nota-se que tais entidades também não eram consideradas comerciantes pelo Código Comercial.⁴⁹⁶

Em relação ao objeto, a mercadoria, Alcides Jorge Costa afirmou “que não se pode buscar a noção de mercadoria no direito comercial sem indagar se esta noção foi adotada pela Constituição sem sofrer alteração alguma”. Conclui que “a noção de mercadoria, para

⁴⁹³ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**. n. 90, p. 427-439, jul. 1967.

⁴⁹⁴ Os artigos 52 a 54 do anexo I do RICMS/2000 do Estado de São Paulo são exemplos de isenções para doações, autorizadas nos Convênios ali discriminados.

⁴⁹⁵ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 96-101.

⁴⁹⁶ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 96-97.

aplicação da legislação do ICM, é mais extensa do que a corrente no direito comercial”, devendo-se tratar como tal toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação ou mesmo recebida, a qualquer título, inclusive de outro estabelecimento do mesmo titular, para continuar no processo de circulação, com o objetivo de atingir o consumo.⁴⁹⁷ Porém, não informa a fonte normativa de onde extraiu a concepção de que mercadoria deve ser bem corpóreo.

Pérsio de Oliveira Lima também sustentou ser o conceito de mercadoria para fins tributários mais amplo do que aquele previsto no Código Comercial, pois, para o direito comercial, mercadoria seria o bem objeto de ato de comércio, isto é, quando o industrial ou comerciante o destinasse ao comércio. No entanto, continua o autor, a Constituição determinava a incidência do ICM sobre operações relativas à circulação e não sobre as mercadorias em si, com possibilidade de incidência sobre atos anteriores da prática de qualquer negócio jurídico ou ato de comércio, a representar, portanto, ato preparatório para futuros atos de comércio praticados por industrial ou comerciante, “pois as pessoas que promovem essas operações já estão agindo como agentes de circulação de riquezas”.⁴⁹⁸

Nota-se que, para o autor, o conceito de mercadoria do direito comercial seria mais restrito do que o utilizado pelo direito tributário, no entanto, não analisa o objeto em si, se é corpóreo ou incorpóreo, mas somente o momento e o aspecto subjetivo (intencional) de quem opera com o bem, constatação também realizada por Alcides Jorge Costa conforme acima debatido.

Assim, para o autor, a mercadoria para o direito comercial é o bem objeto de atos de comércio: bem produzido para vender ou adquirido para revender (como se apenas a compra e venda fosse ato de comércio), como objeto de circulação econômica; mas, para fins tributários, o conceito seria mais amplo, pois pode ser objeto de operações praticadas por não comerciante, em fases anteriores do processo de circulação do bem nas quais ainda não há ato de comércio, situação em que esse bem não seria qualificado como mercadoria para o direito comercial, mas o seria para fins tributários. Portanto, quando o constituinte utilizou o termo “mercadoria” para a incidência do imposto, associado aos termos “operação” e “circulação”, pretendeu conceder “alcance mais amplo que no direito

⁴⁹⁷ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 97-99.

⁴⁹⁸ LIMA, Pérsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 333-337, dez. 1972, p. 334.

privado. Ele foi utilizado para ressaltar o caráter econômico-mercantil do imposto e não para restringir a sua incidência a negócios mercantis”.⁴⁹⁹

Percebe-se que os conceitos de operações mercantis e de mercadorias estão visceralmente interligados, pois, para o direito comercial, a coisa somente será tratada como mercadoria se for objeto de atos mercantis praticados por comerciantes. Com isso, “operações”, para o direito comercial, são reveladas nos atos de mercancia, isto é, nas operações praticadas com a presença do comerciante em um dos polos do negócio jurídico.

Para o direito tributário, no entanto, “operações”, para fins do ICM, podem estar relacionadas com qualquer ato material que tenha por objeto uma mercadoria, mesmo que praticado entre não comerciantes, como dois produtores rurais, ou entre um produtor rural e uma associação civil. Ainda, para fins tributários, mercadoria pode ser objeto de doações, negócio jurídico gratuito.

Por todos esses argumentos, poder-se-ia sustentar que a expressão “operações relativas à circulação” não representa uma incorporação de conceitos de direito privado, justamente por atingir maior número de operações e de sujeitos aptos a praticar operações mercantis, revelando diferenças notórias sobre o regramento dos contratos mercantis dispostos no Código Comercial de 1850, influenciado pela concepção francesa de comerciante e atos de comércio.

Conclui-se, assim, que a própria Constituição e a Lei Complementar conferiram concepções de operação e de circulação específicas para fins tributários, bem diversas das concepções de operação mercantil e de circulação presente no direito privado, devendo-se observar a transformação realizada pelo constituinte para fins fiscais.⁵⁰⁰ Desta feita, se para o direito comercial a circulação é conceito vinculado aos contratos onerosos, como de compra e venda mercantil, aperfeiçoando-se com a tradição, referida concepção não foi adotada pelo direito tributário.

Mas nada disso esclarece o que são as mercadorias em si mesmas, sua natureza como coisa. Qual era o conceito vigente no direito comercial quando da promulgação da Constituição? A caracterização de um bem como mercadoria depende de algum elemento da natureza da coisa, como um elemento físico, ou basta a sua destinação?

⁴⁹⁹ LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 333–337, dez. 1972, p. 337.

⁵⁰⁰ Cf. ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual, *in*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1124–1146.

É preciso ressaltar que o direito comercial possui algumas características que o destacam e o diferenciam como um ramo do direito. O direito comercial tem caráter instrumental, informal, e analisa a realidade econômica para pretender acompanhá-la, não de forma reativa, mas de forma dinâmica, indutiva, apresentando categorias jurídicas que estejam abertas para se renovarem a partir do progresso do mercado, da evolução da vida econômica, ao contrário do direito civil, de viés mais tradicional e formalista.⁵⁰¹

O direito comercial vigente no Código de 1850 regulava os comerciantes, incluindo indústria, instituições financeiras, transportadores e seus auxiliares (elemento subjetivo) e disciplinava os negócios mercantis (elemento objetivo – em vez de utilizar a expressão “atos de comércio”), denominados de “mercancia”, filiando-se ao sistema misto.⁵⁰²

Os atos de comércio se referem aos negócios jurídicos praticados por comerciantes e não foram enumerados taxativamente para permitir incluírem-se à regulação do direito comercial novas formas de relações mercantis que surgissem em razão das necessidades econômicas, bebendo na fonte dos usos e costumes.⁵⁰³ Com isso, o direito comercial é forjado nos usos e costumes comerciais para evoluir conforme se desenvolvem os fatos sociais e econômicos.⁵⁰⁴

Sobre esse ponto, vale a transcrição dos ensinamentos de José Xavier Carvalho de Mendonça, por bem resumir essa perspectiva e característica do direito comercial:⁵⁰⁵

À medida que avança a civilização, evolui a ciência econômica e se estende o comércio. O direito comercial alarga a sua esfera. Não fica prisioneiro dos textos de um código por mais perfeito que seja, a menos que este não passe por diária e contínua reforma. O direito comercial deve, portanto, harmonizar-se com as condições econômico-sociais. [...]
Cego ficará quem se limitar ao estudo material dos textos das leis comerciais sem a luz da economia política. O direito vive e floresce com a evolução desta ciência, e o comercial, sobretudo, não se compreende sem ela, sua base fundamental.

⁵⁰¹ Cf. “Daí a contraposição entre as normas do direito civil e do comercial; enquanto no primeiro elas são estáticas e dificilmente modificáveis, as do direito comercial são dinâmicas, e estão sempre a sofrer as influências da vida econômica. (...) suas características, por outro lado, o marcam perfeitamente perante o direito civil; assim, enquanto o direito comercial é dinâmico, o direito civil é estático, conservador e tradicional.” BULGARELLI, Waldirio. **Direito Comercial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 16–17.

⁵⁰² Cf. VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. v. 1, p. 55.

⁵⁰³ Cf. VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. v. 1, p. 72–73.

⁵⁰⁴ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 16–21; 440–443; MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3, p. 357.

⁵⁰⁵ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 33–34.

Com isso, a conceituação de mercadorias no direito comercial é suficientemente genérica para se incluir os bens geralmente conhecidos nos usos do comércio, atualizando-se por esse consenso do mercado. Nesta linha, Waldemar Ferreira⁵⁰⁶ menciona que nos livros se costuma criar um título de “mercadorias gerais” para tratar dos bens que podem ser qualificados como mercadorias, mas vê como desnecessária a inclusão do adjetivo “geral”, na medida em que o substantivo “mercadoria” já é suficientemente genérico, entendido como qualquer coisa móvel objeto de negócio no mercado, desde panos ou tecidos a até mesmo drogas. Continuando a análise, ao tratar das mercadorias, o autor comenta o artigo 10 do Código Comercial para lecionar que o signo “mercadoria” no dispositivo legal possui a “mais lata compreensão, a abranger tudo quanto constitua o objeto do comércio da casa de que se trate”, independentemente de ser material ou imaterial.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco já constatou a abertura conceitual de mercadoria no direito comercial, na qual se inserem diversos bens que no século XIX poderiam ser objeto de negócios jurídicos que tivessem como participantes pessoas específicas em atividade mercantil, independentemente de a coisa ser corpórea ou incorpórea. O texto do Código Comercial é suficientemente exemplificativo, restando aberto para a realidade para incluir novas figuras com a qualificação de mercadorias, basta que tenham como destinação serem objeto de comércio.⁵⁰⁷

A adoção de plano do conceito de direito privado de mercadoria para aplicá-lo na interpretação da competência tributária do ICMS parece ser, portanto, problemática se seguida a premissa de que a demarcação de competência tributária é rígida e os conceitos são fechados. Isso porque o direito comercial pretende estabelecer um conceito de mercadoria flexível, maleável, aberto às transformações e evoluções do mercado. Daí por que inexistente uma definição legal de mercadorias, pois poderia haver um engessamento desse ramo do direito privado, deixando de fora da regulação jurídico-comercial diversos aspectos da vida mercantil.

Seguindo essa premissa, e considerando o argumento de conceito fechado nas demarcações de competências tributárias,⁵⁰⁸ seria difícil concluir pela adoção de conceito

⁵⁰⁶ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 230–231.

⁵⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 88–92.

⁵⁰⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 91–104; 287–288.

de direito privado na demarcação de competência para a tributação do ICMS, na medida em que a evolução da sociedade permitiria incluir no tratamento como mercadoria novas realidades econômicas e novos bens transacionados como tal. Desta forma, não se encontraria no direito privado o almejado conceito determinado de mercadoria para fins tributários na demarcação de competência do ICMS, conclusão que não afasta a necessidade de relacionar a mercadoria com um conceito jurídico.

Ainda, é preciso ressaltar não ser possível encontrar na legislação tributária dos estados, tampouco em lei complementar ou mesmo na Constituição, um conceito expresso e específico de mercadoria (o bem em si) para fins tributários, para satisfazer o entendimento de parte da doutrina,⁵⁰⁹ que sustenta que a alteração do conceito de direito privado na demarcação de competências deve ser expressa.

Pela análise da Lei Complementar n. 87/1996, é possível construir argumentos capazes de subsidiar a conclusão de que as mercadorias seriam corpóreas. Há vários dispositivos que podem levar a essa interpretação, tais como as disposições sobre o momento da ocorrência do fato gerador quando há mercadorias em armazém ou depósito fechado,⁵¹⁰ ou mesmo nos casos de importação, quando se define responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto ao estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada.⁵¹¹

Por outro lado, também é possível sustentar que essas regras da lei complementar atingem apenas uma parcela de um universo muito maior de mercadorias. Isso porque não seria possível imaginar armazém ou depósito de mercadorias incorpóreas, logo, quando corpóreas, é preciso haver regras sobre armazém e depósito. Não significa dizer, portanto, que houve uma delimitação do conceito de mercadoria, mas sim um tratamento para uma de suas facetas, havendo necessidade de prever normas para o transportador, armazém ou importador, inclusive de responsabilidade pelo recolhimento do imposto, quando se tratar de mercadorias corpóreas.

A despeito dessas considerações, como visto no capítulo 2, a doutrina do direito tributário sustenta que a utilização do termo “mercadoria” pelo constituinte para a demarcação da competência tributária de que ora se cuida remete à significação

⁵⁰⁹ Ver tópico 5.2.1.

⁵¹⁰ Ver artigo 12, III.

⁵¹¹ Ver artigo 11, I, “d”.

pré-constitucional, preexistente no ordenamento jurídico, a qual corresponde ao conceito de mercadoria definido no direito comercial,⁵¹² necessariamente coisa móvel e corpórea.⁵¹³

O objetivo, assim, é encontrar a concepção jurídica preexistente no direito privado, isto é, antes da outorga de competência tributária do ICM, para fins de confrontá-la com a afirmação doutrinária do direito tributário sobre a adoção de um conceito determinado de direito privado para o termo “mercadorias” presente na demarcação de competência impositiva.

Da análise do relatório elaborado pela comissão especial de reforma tributária,⁵¹⁴ constata-se a inexistência de debates ou informações sobre o que se entendia por mercadorias; o que se sabe é que o “termo” foi utilizado para indicar um caráter mercantil ao ICM, característica intencionalmente reforçada ao estabelecer o produtor, o industrial e o comerciante como contribuintes no texto da Emenda n. 18/1965.

A doutrina de direito tributário da época,⁵¹⁵ ao comentar o perfil de incidência do ICM, ensinava que a qualificação de algo como mercadoria não decorria da detecção de características ou propriedades físicas de um bem, mas sim da destinação para a comercialização que lhe fosse conferida. Com esse raciocínio, mercadoria é uma qualificação dada a um bem em razão de sua utilização com habitualidade em atividade lucrativa como objeto de operações de mercancia. Na mesma linha, José Souto Maior Borges⁵¹⁶ afirmou que a mercadoria é coisa móvel introduzida no processo de circulação econômica, sujeita, portanto, a mercancia.

Convém, assim, avançar a pesquisa em outros autores, específicos de direito comercial, para estudar o conceito de mercadoria e verificar se corresponde ao conceito atual exposto pela doutrina de direito tributário, que costuma pautar a análise no artigo 191

⁵¹² “É que mercadoria, enquanto categoria jurídica, é conceito definido pelo Direito Comercial. Nisso concordam gregos e troianos.” ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983, p. 108.

⁵¹³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–69.

⁵¹⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17.

⁵¹⁵ Cf. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Isenção e não-incidência tributárias - Imposto sobre circulação de mercadorias - Alienação fiduciária. **Revista de Direito Administrativo**. n. 110, p. 355–361, out. 1972, p. 359; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Natureza e essência do fato gerador do ICM. **Revista de Direito Administrativo**. n. 137, p. 58–86, jan. 1979, p. 67–68; 76–78.

⁵¹⁶ BORGES, José Souto Maior. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. n. 103, p. 33–48, mar. 1971, p. 34.

do Código Comercial, referente ao contrato de compra e venda mercantil, que é, em verdade, apenas uma das modalidades de operação mercantil previstas no Código.

Analisando esse dispositivo legal, Waldemar Ferreira⁵¹⁷ afirma que o contrato de compra e venda mercantil estaria perfeito e acabado assim que as partes estivessem de acordo em relação à coisa, preço e condições. Continua o autor, a “coisa” a que se refere o artigo 191 seria a mercadoria, que tanto poderia ser corpórea quanto incorpórea.

O dispositivo será comentado nos próximos parágrafos, assim, convém sua transcrição:

Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado **logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições**; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo n.º. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante. (grifos acrescidos)

Ressalte-se a exclusão expressa dos bens imóveis.⁵¹⁸ O Código Comercial trata de “efeitos móveis”, imprimindo a natureza mobiliária aos objetos das compras e vendas mercantis,⁵¹⁹ que podem ser bens “materiais ou imateriais, fungíveis ou infungíveis, singulares ou coletivos, também os aleatórios, presentes ou futuros”, todos compreendidos no sentido de uma só palavra, “mercadoria” – o que importa é ter valor e ser objeto de circulação mercantil.⁵²⁰

Ainda no ponto em que o dispositivo trata da compra e venda de “efeitos móveis”, são necessários alguns ensinamentos trazidos pela doutrina comercialista. “Efeitos”,

⁵¹⁷ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 239.

⁵¹⁸ Cf. VAMPRÉ, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 65; MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 09. Carvalho de Mendonça explica que isso foi consequência de uma visão ultrapassada de que a mobilidade era da essência do comércio, esquecendo-se que os imóveis são bens que circulam no mercado.

⁵¹⁹ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 444; FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto obrigacional do comércio e os títulos de crédito**. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 10, p. 23–24.

⁵²⁰ Cf. FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto obrigacional do comércio e os títulos de crédito**. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 10, p. 24.

sempre no plural, é termo utilizado para se referir às mercadorias, incluindo-se os gêneros, fazendas e efeitos de comércio, como os títulos de crédito. “Gêneros” são mercadorias, mas é termo utilizado para se referir aos produtos da terra, agrícolas. “Fazendas” são mercadorias, mas o termo é utilizado para se referir às manufaturas, aquilo que é feito, por força da ação humana ou de máquinas. “Efeitos de comércio” também são mercadorias, mas se refere aos títulos e papéis de crédito, como promissória, cheque, letras de câmbio, duplicatas etc. Com o tempo, o termo “efeitos” perdeu a referência às mercadorias, gêneros e fazendas, para restar atrelado apenas aos “efeitos de comércio”, referindo-se aos títulos e papéis de crédito negociável, cujo objeto é dinheiro, líquido e exigível. Entretanto, quando o artigo 191 se refere aos “efeitos móveis”, trata das mercadorias na acepção mais lata, com a negociação de coisas corpóreas ou incorpóreas, como produtos agrícolas, manufaturas, dinheiro, títulos de crédito etc., tanto para revender, como para alugar o seu uso.⁵²¹

José Xavier Carvalho de Mendonça, nesse sentido, ensinava que a indústria mercantil tem por objeto efetuar ou facilitar a troca de bens. Esses bens são as mercadorias, que em sentido mais amplo compreendem os bens de existência apenas ideal, como os direitos e ações. Assim, complementa o autor, mercadoria é tudo o que tem valor de troca, objeto de operações mercantis, “tanto as coisas materiais como as imateriais, servindo de exemplo os créditos, as ações das sociedades anônimas, os privilégios de invenção industrial”.⁵²²

Nota-se que o próprio artigo 191 inclui como objetos da operação mercantil, tratados como mercadoria na classe dos “efeitos móveis”, a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, debêntures, ações de companhias e títulos de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante e tenha como destino a revenda ou locação de tais objetos. O “papel” usado como caracterizador desses títulos (papel-moeda, papéis de crédito) é o aspecto físico, mas não é esse papel que será qualificado como mercadoria, mas, sim, o que ele representa, o objeto que exprime: um direito, ainda mais considerando o sistema bancário em que a moeda é escritural.

⁵²¹ Cf. FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 230–238; 541–542; MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 463.

⁵²² MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 08.

O dinheiro é mercadoria por excelência, geralmente aceita no mercado como elemento de troca para aquisição de outras mercadorias e serviços ou extinção de obrigações.⁵²³ Além disso, o próprio dinheiro, ou título que o represente, como as letras de câmbio, pode ser objeto de operação mercantil como qualquer mercadoria, como ocorre nas operações de câmbio ou de crédito.⁵²⁴ As operações de câmbio de moedas nacionais por estrangeiras são, assim, operações relativas à circulação de mercadorias, em que a moeda é a mercadoria, como objeto de um contrato de compra e venda mercantil, nos termos do artigo 191 do Código Comercial.⁵²⁵

Do mesmo modo, as operações bancárias de mútuo financeiro também são negócios jurídicos mercantis em que a mercadoria objeto da relação é o dinheiro. A instituição financeira é comerciante, intermediando e fazendo circular no mercado o dinheiro entre o indivíduo (poupador com excesso de capital) e o capitalista (carente e consumidor desses recursos), especulando no mercado em seu nome e por sua conta e risco, praticando atos de comércio.⁵²⁶

Ao reconhecer que, para o direito comercial, bens incorpóreos como dinheiro, títulos de crédito e valores mobiliários são mercadorias, Marco Aurélio Greco⁵²⁷ sustenta que, para fins tributários, não teria havido a incorporação desta parte do conceito. Isso porque há na Constituição a demarcação para a União da competência impositiva para gravar a circulação de tais bens pelo IOF. Nesta linha de raciocínio, por exclusão, conclui o autor no sentido de que o termo “mercadorias”, na demarcação do ICMS, estaria vinculado aos bens corpóreos, já que os bens incorpóreos foram reservados à tributação pelo IOF.

No entanto, reconhecer que dinheiro é mercadoria por ser coisa objeto de transações mercantis como objeto de especulações, com habitualidade e intuito lucrativo, circulando riqueza no mercado, seja em operações de câmbio de moeda estrangeira, seja em operações de crédito em mútuo praticadas por instituições financeiras, não implica

⁵²³ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial (conclusão)**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte II, p. 07. Ver também MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Direito monetário e tributação da moeda**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 39–75.

⁵²⁴ Cf. SILVA, Oscar Jose de Plácido e. **Noções Práticas de Direito Comercial**. 10. ed. Curitiba: Editora Guaíra, 1958, p. 18–19.

⁵²⁵ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial (conclusão)**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte II, p. 07–16.

⁵²⁶ Cf. VAMPRE, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 69–70.

⁵²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 87. No mesmo sentido: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 266–280.

concluir pela incidência de ICM nessas operações. Para essas mercadorias específicas a Constituição reservou para a União Federal a competência de gravá-las por IOF, conclusão que também se aplica às operações com valores mobiliários, como ações e debêntures.⁵²⁸ A despeito disso, importa dizer que dinheiro e valores mobiliários são mercadorias incorpóreas, reconhecidas pelo direito privado com esta natureza e que mercadorias para fins de ICMS não necessitam ser corpóreas.⁵²⁹

O conceito de mercadoria no direito comercial é suficientemente amplo para incluir coisas objeto de especulação no mercado em negócios mercantis, que já existiam ou que possam vir a existir, corpóreas ou incorpóreas, e não apenas aqueles que expressamente estão no Código Comercial.⁵³⁰ A própria energia elétrica é um exemplo, mercadoria inexistente na época da edição do código e hoje reconhecida como objeto de circulação para fins de ICMS.⁵³¹ A coisa é gênero e será mercadoria quando objeto da atividade mercantil por ser um bem inserido na circulação econômica para atender o mercado de consumo, tanto para venda como para locação, pois o que importa para o direito comercial é que a coisa seja objeto de especulação, independentemente de suas características físicas.

Enquanto no ciclo de circulação no mercado, como objeto de comércio, seja por um produtor, seja por um comerciante, a coisa ainda é denominada de “mercadoria”, deixando de receber referida qualificação quando encerra a circulação comercial, passando a permanecer em poder do consumidor final. O que faz uma coisa ser qualificada como mercadoria, portanto, é a destinação, e não algo relacionado com sua natureza ou substância.⁵³²

⁵²⁸ No mesmo sentido, Maria Ângela Padilha entende que a Constituição utilizou o termo mercadoria no sentido restrito, como bem corpóreo, e prova disso foi a outorga do IOF à União, descaracterizando o dinheiro, títulos e valores mobiliários como mercadoria. Discordamos, mas recomendamos a leitura: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 269–274.

⁵²⁹ Para um estudo mais aprofundado sobre as operações com moeda e a constatação de se tratarem de mercadorias, ver: MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Direito monetário e tributação da moeda**. São Paulo: Dialética, 2006; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Imposto de Renda sobre Variação Cambial de Recursos Repatriados no Âmbito do RERCT. **de Direito Tributário Atual**. n. 39, p. 281–318, 2018.

⁵³⁰ O próprio professor Marco Aurélio afirma que os bens passíveis de qualificação de mercadorias não constam de um rol taxativo, mas sim exemplificativo, no artigo 191 do Código Comercial: GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 92–96.

⁵³¹ Constituição, artigo 155, § 3º. Nota-se que a incidência do ICMS sobre energia elétrica não se trata de exceção. Ao contrário, a incidência do ICMS sobre energia elétrica é um pressuposto, que se extrai do artigo 155, II. Os demais dispositivos que expressamente tratam da energia elétrica tratam de hipótese de não incidência (artigo 155, § 2º, X, “b”) ou como hipótese de incidência exclusiva (artigo 155, § 3º).

⁵³² Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 10; 28.

José Xavier Carvalho de Mendonça afirmava que no Código Comercial não havia um sentido definido para o termo “mercadoria”. Em alguns momentos, continua o autor, a palavra ora “é empregada em antítese a cousas móveis, dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores, ora compreende qualquer objeto que, tendo valor de troca, pode entrar na circulação comercial”.⁵³³

A ausência de definição de mercadoria tem como motivação, como visto, a necessidade de permanente evolução da norma jurídica de acordo com a evolução da economia sem a necessidade de alteração do texto, traçando-se o conceito⁵³⁴ de mercadoria como o bem objeto de atividade comercial, suscetível de valoração, para vender ou alugar, com habitualidade e intuito lucrativo, especulando-se com o bem no mercado.

Neste diapasão, Pontes de Miranda⁵³⁵ lecionava, em seu tratado de direito privado, que a expressão “mercadoria”, como empregada no direito comercial tinha, a significação de bem, corpóreo ou incorpóreo, objeto de mercancia. Assim, o termo estava associado aos bens que tinham como destinação a circulação comercial, conforme os artigos 200, 201, 219, 446, 816, 874 e outros, do Código Comercial, o que incluiria dinheiro, papéis de crédito e efeitos.

Pontes de Miranda, ainda, fez críticas à autonomia do direito comercial instituída pelo Código Comercial de 1850, argumentando a evolução do sistema jurídico às novas circunstâncias da vida, com o surgimento de novas disciplinas jurídicas, como o direito industrial e o direito do trabalho, todos eles se completando ao direito privado. Com tais considerações e percepção da evolução não apenas da sociedade, mas também do sistema jurídico, argumentou que é preciso tratar como mercadoria qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, que, por ter valor de troca, possa ser objeto de circulação comercial desde a produção até o consumo, devendo-se tratar como tal “a moeda, papel-moeda, títulos de crédito, créditos documentados, propriedade intelectual e propriedade industrial”.⁵³⁶

⁵³³ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 29.

⁵³⁴ Conceito este que é indeterminado, como todos os conceitos, ante a dificuldade de os conceitos serem determinados. TORRES, Ricardo Lobo. Interpretação e integração da lei tributária, *in*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 333–355; ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de direito privado e normas de competência tributária, *in*: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (orgs.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 465–480; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 149, p. 63–76, fev. 2008.

⁵³⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Direito das coisas: propriedade mobiliária (bens corpóreos)**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 15, p. 381.

⁵³⁶ *Ibid.*

Mercadorias, portanto, são “coisas móveis que se compram e que se vendem, por atacado ou a varejo, nas lojas, armazéns, mercados ou feiras, sejam produtos da natureza, sejam da indústria, na sua variedade imensa”, incluindo-se nessa concepção todos os bens móveis, corpóreos ou incorpóreos, passíveis de valoração e que constituam o objeto do comércio.⁵³⁷

Ainda, diante dessa generalidade da lei, José Xavier Carvalho de Mendonça⁵³⁸ busca construir, para fins didáticos, uma classificação de mercadorias em sentido amplo e em sentido restrito. Assim, afirma que mercadoria em sentido amplo pode ser dinheiro, títulos de crédito – pois são considerados objetos de valor –, bem como as coisas incorpóreas, entre elas os direitos, os créditos e os riscos. Por sua vez, mercadoria em sentido restrito se refere à coisa corpórea, afirmando que esta acepção se encontra em geral (“de ordinário”) nas leis comerciais, como as que tratam de bilhetes de mercadoria (Decreto n. 370/1890) e de armazéns (Lei n. 1.102/1903), e nas leis fiscais, como as relacionadas à importação e exportação de mercadorias (Lei n. 1.185/1904), e até mesmo na Constituição de 1891 quando em seus artigos 7º e 9º trata da importação e exportação de mercadorias, bem como de entrada, estadia e saída de navios, todas essas situações ainda vinculadas a fluxos e depósitos físicos de mercadoria.

Assim, no direito comercial, geralmente, as coisas corpóreas objeto de mercancia são as tratadas como mercadorias.⁵³⁹ Entretanto, o Código Comercial também trata como mercadorias as coisas incorpóreas, como os direitos, quando são objeto de negócios jurídicos mercantis, incluindo-os na classificação lata de mercadorias mencionada no parágrafo anterior. Basta, para isso, que tenham valor de troca e sejam objeto de operações especulativas no mercado, inserindo-se na circulação comercial. Assim, conforme lições de Spencer Vampré,⁵⁴⁰ a intenção de com habitualidade especular no mercado e com intuito de lucro, a exemplo das compras realizadas para revender, é que confere natureza mercantil ao ato.

⁵³⁷ Cf. FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6, p. 230.

⁵³⁸ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 29.

⁵³⁹ Cf. SILVA, Oscar Jose de Plácido e. **Noções Práticas de Direito Comercial**. 10. ed. Curitiba: Editora Guaíra, 1958, p. 346.

⁵⁴⁰ VAMPRE, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 61–65. No mesmo sentido: SILVA, Oscar Jose de Plácido e. **Noções Práticas de Direito Comercial**. 10. ed. Curitiba: Editora Guaíra, 1958, p. 56–59.

Neste mesmo sentido, atos de comércio que tenham por objeto as mercadorias são, conforme De Plácido e Silva,⁵⁴¹ atos de comércio por natureza, “quando a pessoa que compra tem a intenção de revender a coisa, tirada ao produtor”. Pode-se afirmar, com isso, que o que denota a característica de mercadoria para o bem é este ato mercantil, a destinação da coisa ao comércio, o intuito lucrativo, de especulação, nada relacionado com a natureza do bem.

Esta intenção do agente econômico, de comprar para revender ou para alugar, nos termos do artigo 191 do Código Comercial, quando trata da compra e venda mercantil, “inspira-se no pensamento de especulação”, conforme ensinamentos de José Xavier Carvalho de Mendonça.⁵⁴² A compra e venda mercantil, como dito, é apenas um dos negócios mercantis previstos no Código (assim como é apenas uma das operações sujeitas ao ICMS), mas serve para demonstrar que essa intenção de especular, com habitualidade e intenção de lucro, objetivando facilitar a circulação de riqueza, é o que caracterizará a coisa como mercadoria.

O que se percebe, em essência, dos textos dos autores analisados, é que mercadoria é objeto de mercancia, isto é, objeto de ato de comércio. O que denota sua característica de mercadoria, portanto, não é ser corpórea ou incorpórea, mas sim o bem ser destinado ao comércio, poder ter aferição de valor para troca no mercado, ser produzido para venda ou adquirido para revenda ou para alugar o seu uso. Portanto, mesmo no direito comercial, desde 1850, não há necessidade de mercadoria ser bem corpóreo.

Em síntese, alinhando-se aos ensinamentos de Waldirio Bulgarelli,⁵⁴³ o direito comercial abrange “as atividades de transformação e circulação de bens móveis, corpóreos e incorpóreos, portanto industriais, comerciais (no sentido estrito), de transporte, de crédito etc.”, sendo consideradas como operações mercantis, ainda, as operações em bolsa de valores, operações bancárias, de seguros e transportes. O autor diz que estão inseridas no direito comercial as atividades comerciais no sentido estrito, pois estão afastadas as atividades extrativas, como mineração, agropecuária, caça e pesca, inseridas na atividade comercial em sentido amplo, o que corrobora os ensinamentos de Alcides Jorge Costa

⁵⁴¹ SILVA, Oscar Jose de Plácido e. **Noções Práticas de Direito Comercial**. 10. ed. Curitiba: Editora Guaíra, 1958, p. 62.

⁵⁴² MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 451–475.

⁵⁴³ BULGARELLI, Waldirio. **Direito Comercial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 19.

acima mencionados, sobre o ICM ter aspecto mais amplo do que as operações mercantis regidas pelo direito comercial.

Percebe-se, ainda, pela análise do artigo 191 do Código Comercial, a presença do aspecto subjetivo para configurar contrato de compra e venda mercantil, já que uma das partes, comprador ou vendedor, deve ser comerciante. Havia também o aspecto intencional, com algumas críticas da doutrina,⁵⁴⁴ no sentido de que somente seria mercantil a compra e venda se o comprador, no momento da compra, tivesse a intenção de revender ou de alugar a coisa comprada. Esta intenção de comprar para revender ou alugar a coisa, em verdade, é o que revela o caráter especulativo do negócio mercantil, praticado com habitualidade no exercício da atividade profissional e intuito lucrativo.⁵⁴⁵

Vê-se que se instaurou uma discussão sobre a natureza mista do contrato caso a compra e venda fosse entre comerciante e consumidor final (classificado como bifronte), sendo mercantil para o comerciante e civil para o consumidor, tendo em vista que o consumidor, no ato da compra, não tem a intenção de revender ou locar a coisa. Referida conclusão deve ser afastada, tendo em vista a integridade do ato de comércio.⁵⁴⁶ O negócio jurídico é indivisível; recebe a regulação do direito comercial em sua integralidade, já que a compra não existe sem a venda, não sendo possível sua regulação por instituto jurídico diverso que não o da regulação comercial prevista no artigo 191 do Código Comercial.⁵⁴⁷

Essa interpretação do contrato de compra e venda mercantil, como ato bifronte, poderia gerar obstáculo à incidência do ICMS nas operações com consumidor final caso levada para a norma tributária. No entanto, o ICMS também incide sobre as operações ao consumidor final, pois, como visto no tópico anterior,⁵⁴⁸ é justamente essa operação que um imposto sobre o consumo pretende gravar, qualificando-se o bem como mercadoria de acordo com a destinação dada pelo comerciante, e não com a intenção de quem o recebe. A

⁵⁴⁴ Waldemar Ferreira afirmou que o contrato é indivisível, soando estranha essa qualificação legal, pois poderia levar à conclusão equivocada de que o ato seria bifronte, isto é, mercantil para o alienante e civil para o comprador. No entanto, a intenção de revender fornece o caráter mercantil ao contrato e deve ser contemporânea ao ato. FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto obrigacional do comércio e os títulos de crédito**. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 10, p. 07–10.

⁵⁴⁵ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 465.

⁵⁴⁶ Cf. VAMPRE, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 62–63.

⁵⁴⁷ Nota-se que o entendimento de que o ato seria bifronte, regulado pelo direito civil em relação ao consumidor e comercial ao comerciante, foi aceito pela doutrina e jurisprudência brasileira, inspirado no direito francês. Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 453–456.

⁵⁴⁸ 5.1 O ICM na reforma constitucional de 1965.

intenção a ser analisada é da pessoa que circula a coisa, o remetente, que o faz por ser sua atividade empresarial, com habitualidade e objetivo lucrativo.

Alcides Jorge Costa⁵⁴⁹ comenta essa feição do ICM ao tratar da incidência do imposto na importação de mercadorias. O autor faz críticas à parte da doutrina que buscou afastar a incidência do ICM na importação sob o argumento de que o bem, para o importador, não era mercadoria, mas sim bem de capital, destinado ao seu ativo, restando ausente a intenção de revender – ausente, portanto, a circulação e sua caracterização como mercadoria. O autor buscou afastar esse pensamento, pois a intenção especulativa de atuar no mercado é do remetente do bem, imprimindo, assim, a característica de mercadoria. Caso fosse aceito esse argumento, considerando a intenção do recebedor da coisa, em qualquer operação relativa à circulação de mercadoria que tivesse como destinatário o consumidor final, isto é, pessoa que não tem a intenção de revendê-la, inclusive as operações realizadas no mercado interno, não haveria a possibilidade de incidência do imposto.

Portanto, os negócios jurídicos mercantis, como compra e venda, escambo, mútuo, locação, câmbio, por exemplo, são atos praticados com profissionalismo, denominados “mercancia”, na prática de uma intromissão ou intermediação entre o produtor e o consumidor, criando-se riqueza com o impulso da mercadoria até o consumo. Esses atos de comércio são praticados no bojo de atividades exercidas com habitualidade e intuito de lucro, com o fim de facilitar circulação de riqueza. Assim, os atos de comércio têm como característica a intenção de lucro, revelada na especulação para, pelo menos, uma das partes do negócio jurídico.⁵⁵⁰

Conclui-se, portanto, que a qualificação de um bem como mercadoria para o direito comercial não decorre de ser corpóreo ou incorpóreo. Independentemente de qualquer aspecto físico ou da natureza do bem, o que o qualifica como tal é a intenção do agente, o carácter especulativo. O comerciante, produtor, industrial ou quem estiver negociando o bem, tem por atividade empresarial a especulação de um bem no mercado, exercendo essa atividade com habitualidade e intuito lucrativo. Assim já percebeu, inclusive, Paulo de

⁵⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 100–101.

⁵⁵⁰ Cf. VAMPRÉ, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 61–62; MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 424–427; **Noções Práticas de Direito Commercial**. 10. ed. Curitiba: Editora Guaíra, 1958, p. 16–17; 57–58.

Barros Carvalho,⁵⁵¹ ao lecionar que a caneta, para quem a produz para vender ou adquire para revender, é uma mercadoria, pois tem como destinação a especulação mercantil, já a caneta em seu bolso perde essa qualificação, pois a intenção é consumi-la.

Outrossim, mais um detalhe importante a se considerar. Voltando ao artigo 191 do Código Comercial, merece destaque que o contrato de compra e venda mercantil será considerado perfeito e acabado quando se ajusta o preço⁵⁵² da coisa, elemento essencial do contrato. Neste ponto, mais uma diferença em relação à incidência do ICM.

Além de a incidência do imposto não estar restrita aos contratos de compra e venda, a base de cálculo do imposto não é o preço da mercadoria, mas sim o valor da operação, nos termos do artigo 13 da Lei Complementar n. 87/1996, no qual, além do preço (ou mesmo sem preço), à operação é atribuído um valor, em que pode se incluir demais despesas cobradas do destinatário, como frete e seguro. Com isso, o valor pode ser mensurado mesmo em operações em que não há preço, como nos casos das doações, com base no preço corrente da mercadoria, ou seu similar, no mercado atacadista do local da operação.⁵⁵³

O valor da operação para a base de cálculo também é utilizado pelo IPI, imposto de mesma natureza que o ICM, como já anotado. O artigo 47, II, “b”, do CTN, com o tratamento do artigo 16 da Lei n. 4.502/1964, também mensura o valor da operação para os casos de operações em que não exista preço do produto, como nas doações, comodato, *leasing* operacional e locação.

Acrescente-se que, no Código Comercial, a locação mercantil⁵⁵⁴ é uma das operações mercantis disciplinadas no direito comercial, ao lado da compra e venda mercantil, mútuo mercantil, escambo mercantil, dentre outras, todas representando operações que têm por objeto a mercadoria. Ademais, o próprio artigo 191 do Código Comercial trata como comerciante aquele que compra a coisa para fornecê-la ao mercado a título de locação. Assim, o locador de mercadorias é comerciante.

⁵⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

⁵⁵² “O preço é a soma de dinheiro, moeda corrente nacional, correspondente ao valor da coisa comprada.” FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto obrigacional do comércio e os títulos de crédito**. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 10, p. 38.

⁵⁵³ Artigo 15, I, Lei Complementar n. 87/1996.

⁵⁵⁴ Artigos 226 a 246 da Código Comercial.

Conforme doutrina de direito tributário,⁵⁵⁵ se as operações sujeitas à tributação do ICM são as operações mercantis regidas pelo direito comercial, a locação mercantil deveria ser passível de incidência do imposto, pois se trata de operação mercantil a qual proporciona uma circulação de mercadorias, não cabendo o argumento de ausência de transmissão da propriedade. Não se pode perder de vista que aquele que produz para alugar ou compra para alugar é tratado como comerciante pelo direito comercial e pratica ato de comércio.

Porém, como visto no tópico anterior quando do trato da reforma constitucional de 1965, conforme comissão especial de reforma tributária e doutrina de Rubens Gomes de Sousa, afastou-se a incidência do ICM nessa hipótese, na medida em que incidência do imposto sobre o consumo nas operações de locação foi reservada aos municípios, sujeita à incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

O Supremo Tribunal Federal, a partir do RE n. 121.116/SP, julgou inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, sob o fundamento de que serviço é conceito de direito civil incorporado na Constituição e representa uma obrigação de fazer. Dado que a locação de bens configura uma obrigação de dar, seria inconstitucional a incidência do imposto municipal. Assim, não incide mais ISS sobre locação de bens móveis.

Como visto, a doutrina e a jurisprudência também afastam a incidência do ICM sobre a locação, pois, para o direito privado, a circulação de mercadorias envolve transferência de titularidade do bem móvel. Assim, somando-se os argumentos, o direito privado afasta a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis por não ser obrigação de fazer, logo, não é serviço; e afasta a incidência do ICMS sobre as mesmas operações, por não haver circulação de mercadorias nos termos do direito privado, assim entendida como a transmissão da propriedade, esquecendo-se de que a locação de mercadorias é um ato de mercancia para o direito comercial.

Este raciocínio poderia representar uma contradição dentro do próprio direito privado. Com este argumento, se para o direito privado o locador de bens móveis não presta serviços e não circula mercadorias, a pessoa jurídica que exerce a atividade de locar

⁵⁵⁵ Ver ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista da Direito Tributário**. n. 55, p. 90–104, set. 1991; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50–69.

veículos, por exemplo, com habitualidade e profissionalismo, não pode ser considerada uma sociedade empresária, nos termos do disposto no artigo 966 do Código Civil.⁵⁵⁶

Referido dispositivo considera empresário aquele que se organiza economicamente para desenvolver a atividade de produção ou circulação de bens ou prestação de serviços. Assim, se para o direito privado circular bens é transferir a propriedade e prestar serviços é obrigação de fazer, uma locadora de veículos, por exemplo, não poderia falir, ou mesmo se organizar em sociedade anônima, devendo ser organizada sob a forma de uma sociedade simples, pois não é sociedade empresária.

Nesta linha de raciocínio, seria possível afirmar que o fabricante de veículos que disponibiliza os produtos de sua produção ao mercado consumidor por operações mercantis representadas pela compra e venda mercantil seria considerado empresário e as respectivas operações estariam sujeitas ao ICMS.

Ao revés, se ao término da produção ele disponibiliza os produtos ao mercado consumidor por operações mercantis representadas pela locação de mercadorias, não seria considerado empresário, e para fins tributários não haveria incidência de imposto algum, devendo-se estornar os créditos de ICMS relacionados aos insumos, ativos e energia elétrica proporcionalmente aplicados nos produtos não tributados.⁵⁵⁷

Com efeito, é preciso repensar a impossibilidade de incidência de ICMS sobre as locações mercantis de coisas móveis, tendo em vista que se trata de uma operação compreendida no sentido possível da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, já que o imposto busca gravar o consumo. A locação é uma atividade econômica organizada e desenvolvida no mercado de consumo, especulando com mercadorias. Representa uma circulação e permite o consumo de bens, ao possibilitar o uso dessas mercadorias. Com isso, não há incompatibilidade com a Constituição no arquétipo relacionado com o ICMS, bastando que o legislador complementar que tratar da incidência desse imposto assim o estabeleça.

A locação mercantil de coisas móveis pode ser considerada um exemplo de conflito de competência, representando uma situação material passível de incidência tanto do ICM

⁵⁵⁶ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

⁵⁵⁷ Era exatamente esse o caso tratado no RE n. 158.834/SP comentado no tópico 3.1, no qual uma fabricante de computadores, após a industrialização, vendia parte de sua produção, recolhendo ICMS, mas outra parte da produção integralizava no ativo para praticar contratos de locação de computadores com o mercado. O estado pretendia fazer incidir o ICMS nessa integralização do produto no ativo, e o STF afastou essa possibilidade. Mas e se a discussão fosse pela incidência de ICMS nos contratos de locação?

quanto do ISS, por se situar em zona de penumbra, em que não é possível detectar qual a tributação.⁵⁵⁸ Neste cenário, a lei complementar tem a tarefa de dirimir o conflito de competência, nos termos do artigo 146, I, da Constituição, e alocar a tributação para o ente político competente, seja qualificando-a como serviço, com a incidência do ISS, seja como circulação de mercadoria, com a incidência do ICMS.

O problema, como visto, é que talvez nem seja mais caso de zona de penumbra no âmbito de um conflito de competência. A partir da Súmula Vinculante 31, o STF impede que a locação de coisas móveis seja qualificada como serviço de qualquer natureza, o que, por si só, já dirimiu o conflito de competência. Não se pode mais argumentar, com isso, a presença de zona de penumbra, restando ao legislador complementar realizar o devido tratamento para a incidência do ICMS.

Saliente-se, por oportuno, que, além da constatação de que a locação de mercadoria era ato de mercancia para o direito comercial, a construção do raciocínio sobre a locação caber no conceito de circulação para fins de ICMS se mostra pertinente para a investigação acerca da tributação sobre o consumo e a respeito do que se pretendeu tributar ao inserir o termo “circulação” no arquétipo constitucional. No entanto, deve-se esclarecer que licença de uso de *software* não é locação, nem mesmo na modalidade de distribuição por computação em nuvem.

Em síntese, adotando a premissa de que há uma concepção de mercadoria no direito privado, e há, e de que foi incorporada na Constituição ao se utilizar o termo “mercadoria” para desenhar a competência do ICM, deve-se adotar a integralidade dessa concepção do direito privado e não apenas parte dela, a reconhecer que, para um bem ser mercadoria, não precisa ser corpóreo. A caracterização de um bem como mercadoria, para o direito comercial, não depende da natureza ou de aspecto físico do bem, mas sim de que seja objeto de especulação e circulação no comércio.

Ademais, em relação às operações mercantis, o ICM é mais amplo, incidindo sobre atos e fatos que não são necessariamente negócios jurídicos mercantis, como nas vendas de produtos agrícolas entre agricultores, ou mesmo na inexistência de negócio jurídico qualquer, como nas transferências entre estabelecimentos, pois a incidência independe da transmissão da propriedade da mercadoria. O imposto é sobre o consumo e incide em cada etapa de circulação na cadeia econômica, não sendo possível afastar da tributação nenhuma

⁵⁵⁸ Sobre o papel da lei complementar para dirimir conflitos de competência tributária, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, cap. 2 e 6; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, cap. 3 e 6.

operação que represente valor agregado, sob pena de distorção da tributação por aplicar na cadeia plurifásica uma carga tributária diferente da tributação que gravaria o consumo.

Com exceção das operações mercantis relacionadas ao setor bancário, de títulos e valores mobiliários e demais materialidades já reservadas ao IOF, deve-se reconhecer que todas as operações mercantis podem ser operações para fins de ICM, como a compra e venda e até mesmo locação, bem como as operações que não são mercantis, como doação ou entre agricultores.

Com isso, quando as operações de circulação de mercadorias tiverem por objeto mercadorias específicas, como o dinheiro e valores mobiliários, deve-se observar a incidência do imposto sobre as operações mercantis de câmbio, crédito, títulos e valores mobiliários, de competência da União, não porque são mercadorias incorpóreas, mas porque são mercadorias específicas reservadas à competência da União, notadamente pelo papel regulatório desse imposto.

6. OPERAÇÃO, CIRCULAÇÃO E MERCADORIA E O SOFTWARE

Um dos mais deploráveis defeitos pela anarquia a que dá margem é, sem dúvida, a ausência de clareza nos textos das leis e regulamentos fiscais. Estes e aquelas são diversamente interpretados com frequência nas diferentes repartições. Dentro de cada uma destas nem sempre é também uniforme a jurisprudência, que varia igualmente através de decisões das mais altas autoridades da Fazenda.⁵⁵⁹

6.1. Análises críticas

Após as investigações empreendidas nos capítulos anteriores, é chegado o momento de realizar as considerações e críticas em relação à tributação sobre o *software* como produto e as concepções sobre circulação e mercadorias, confrontando os conceitos traçados nos capítulos 2 e 3 com o disposto nos capítulos 4 e 5.

O *software* é um produto, resultado de atividade de programação de linguagem, construído para disponibilizar ao mercado um produto que possibilitará que a máquina desempenhe uma determinada função. O empresário destina ativos e transforma energia, trabalho e demais insumos para a criação de um produto, *software*, distribuído no mercado por um código-objeto para ser transportado até o consumidor por suporte físico, por *download*, ou mesmo para ser instalado em servidor remoto (computação em nuvem – SaaS) e permitir seu consumo pelo usuário mediante contrato de licença de uso, existente em todas essas formas de distribuição.

Aquele que desenvolve *softwares* por sua conta e risco para disponibilizar ao mercado exerce empresa e, após a produção do bem, o disponibiliza ao mercado, praticando circulação de um produto pronto e existente, especulando com intuito de lucro, em operações que se qualificam como de mercancia. Como salienta José Xavier Carvalho de Mendonça, o empresário desenvolve atividade organizada para realizar, como qualquer comerciante, “uma função de mediação, intrometendo-se entre a massa de energia produtora (máquinas, operários, capitais) e os que consomem, concorrendo destarte para a

⁵⁵⁹ Trecho escrito por Getúlio Vargas e publicado no Jornal do Comércio, de 3 de janeiro de 1930, época em que exercia o cargo de Ministro da Fazenda. Retirado da obra: MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 418.

circulação da riqueza”. Se o empresário aplica sua energia produtora para transformar, produzir produtos ou aperfeiçoar matérias-primas para vender a manufatura, ou se compra produtos já manufaturados para revender, nada mais faz do que especular com mercadoria. Ao revés, se recebe a matéria-prima ou a mercadoria para aperfeiçoá-las ou beneficiá-las, por conta e ordem do remetente, não vende mercadoria, mas sim presta um serviço.⁵⁶⁰

O empresário que emprega capital e trabalho para o desenvolvimento de um programa de computador para comercializá-lo no mercado, por licença de uso, nada mais faz do que disponibilizar uma mercadoria, assumindo o risco de sua produção e da comercialização do bem, bem como o risco da aceitação do mercado. Assim, especula sobre todos os insumos, capital e trabalho utilizados para a transformação de um produto que, com habitualidade, disponibilizará ao mercado para obter lucro, praticando mercancia.

No mesmo sentido, Spencer Vampré⁵⁶¹ afirmou que o artista atua como um operário ou mestre, pois vende o próprio trabalho, em regra para satisfazer encomendas, e não especula sobre a matéria-prima, pois a utiliza como meio para o exercício de sua atividade. Todavia, se passar a especular sobre as matérias-primas e sobre o trabalho, produzindo em larga escala, e servindo-se de meios mecânicos para produzir o mais possível, e o mais barato possível, deixa de ser operário, ou mestre, para se tornar industrial, ou empresário, que circula mercadorias.

Assim, justifica-se a concepção de *software* por encomenda ser serviço, enquanto *software* de prateleira ser mercadoria. Conforme já tratado no capítulo 4, o desenvolvedor de *software* por encomenda presta um serviço para atender às necessidades do autor da encomenda, nos termos do artigo 4º da Lei n. 9.609/1998. Portanto, juridicamente, a própria lei de direitos autorais de *software* tratou de distinguir o denominado “*software* por encomenda” do “*software* de prateleira”. A mesma distinção foi realizada pela Lei Complementar n. 116/2003, ao definir como serviço o desenvolvimento de *software* por encomenda no item 1.04 de sua lista anexa.

O prestador de serviços não especula sobre as matérias-primas, energia e trabalho para produzir um produto para disponibilizar ao mercado. Não sofre o risco de criar, produzir e disponibilizar uma mercadoria, que pode vir a não ter aceitação no mercado. O *software* desenvolvido por encomenda tem destinatário certo, de acordo com segredos e

⁵⁶⁰ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 482–489.

⁵⁶¹ VAMPRÉ, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 71.

necessidades do autor da encomenda, daí porque a titularidade desse desenvolvimento (do direito autoral) ser, em regra, do tomador do serviço.

A distinção entre operações que circulam mercadorias e prestação de serviços requer ainda maiores cuidados. É preciso realizar alguns comentários sobre argumentos de parte da doutrina acerca da incidência do ISS. De início, a respeito do argumento de que o serviço não se limita às obrigações de fazer, na medida em que esse critério se apresenta insuficiente atualmente para alcançar outras realidades de manifestação de capacidade contributiva não atingidas pelo conceito de “obrigação de fazer”. Neste raciocínio, serviço representa a entrega de uma utilidade ao tomador, sendo essa a razão pela qual alguém se motiva a contratar o serviço e remunera o prestador.⁵⁶²

Não parece ser a utilidade um bom critério para o conceito de serviço. Saliente-se que o serviço não é a utilidade, nem mesmo a entrega de uma utilidade. Serviço está em momento anterior: é a produção da utilidade. Ressalte-se, por oportuno, que tanto mercadorias quanto serviços entregam uma utilidade ao consumidor, utilidade esta que não é o critério válido para distinguir a tributação que tenha por objeto a mercadoria daquela que tenha por objeto o serviço.

Utilidade é critério econômico, presente também nas mercadorias, já que são coisas que pelas suas propriedades se apresentam como objeto de satisfação das necessidades humanas. Essa utilidade confere valor à coisa, pois é o que atrai o uso ou o consumo. Dificilmente se poderia argumentar que um veículo automotor, ou um *smartphone*, não possui utilidade, a qual, afinal, é o que valoriza o produto, atrai seu consumo e o que faz o consumidor decidir por um ou outro produto de uma ou de outra marca.

As invenções industriais são criações aplicadas à vida prática, cuja proteção pelo direito de patente apenas será concedida se for original (novidade) e útil, nos termos da Lei n. 9.279/1996. Assim, os produtos industrializados para serem protegidos por patente devem ter utilidade para a satisfação de uma necessidade idealizada pelo inventor, mesmo nos casos de patente de modelo de utilidade, relacionado não com um resultado ou produto

⁵⁶² Cf. GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 97; MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 101–105.

novo, mas com uma nova forma de um produto conhecido, buscando aperfeiçoar a sua utilidade.⁵⁶³

Conforme ensinamentos de Orlando Gomes,⁵⁶⁴ juridicamente essa utilidade é reconhecida nas coisas e significa “toda utilidade, física ou ideal, que possa incidir na faculdade de agir do sujeito”. A utilidade movimenta o aspecto subjetivo, das motivações, do ser humano. Está presente nas coisas suscetíveis de apreciação pecuniária, sejam elas materiais ou imateriais. Ainda segundo o autor, somente serão coisas no sentido jurídico os objetos passíveis de apreciação econômica, de apropriação patrimonial, que possuam valor de troca ou valor de uso.

Nos serviços, a utilidade pode se revelar na qualidade do resultado apresentado, mas não é sobre essa utilidade que incide o imposto municipal. Como bem salientado por Aires F. Barreto, serviço consiste no desempenho de uma atividade, economicamente apreciável, produtiva de uma utilidade para outrem. A utilidade, assim, é algo a ser produzido pela prestação do serviço, decorre da própria atividade, é resultado dela. Com isso, o serviço consiste na atividade, e sobre tal atividade é que incide o ISS. Já a utilidade, por sua vez, é o resultado da atividade desempenhada, isto é, a utilidade é o efeito e decorre da atividade; representa aquilo que foi desejado pelo tomador do serviço, sendo irrelevante se esse resultado é material ou imaterial.⁵⁶⁵

Analisando a argumentação do ministro Luiz Fux para a construção do conceito de serviços, no polêmico julgamento da incidência do ISS sobre planos de saúde, RE n. 651.703/PR, percebe-se que no fundo da argumentação o objeto da tributação é a própria atividade, e não a utilidade, ao dizer que a prestação de serviços tributada pelo ISS está relacionada com o “oferecimento de uma utilidade para outrem, **a partir de um conjunto de atividades imateriais**, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.” (grifos acrescentados)

Constata-se, nesta parte do voto, o mesmo entendimento manifestado por Aires F. Barreto descrito acima,⁵⁶⁶ no sentido de que serviço é a produção (atividade) de uma

⁵⁶³ Cf. SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014, p. 05–07.

⁵⁶⁴ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 147–148.

⁵⁶⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43–46; 286–290.

⁵⁶⁶ Apenas nesta parte do voto, pois o ministro discorda do prof. Aires F. Barreto ao dizer que serviço de qualquer natureza não corresponde ao conceito de serviço vigente no direito civil. Em que pese essa decisão do STF, o teor da Súmula Vinculante 31 ainda está em vigor, vedando a incidência do ISS sobre locações de bens móveis, tendo como fundamento a percepção de que “serviço” previsto na demarcação de competência impositiva representa uma obrigação de fazer, como tratado no direito civil, entendido como um esforço

utilidade, com habitualidade e intento lucrativo, sendo irrelevante se haverá entrega de bens materiais ou imateriais. Assim, percebe-se que o serviço é, sim, imaterial, mas porque corresponde a uma atividade; e atividade não se toca nem apresenta manifestação física.

O próprio STF, quando da análise da possibilidade de incidência de ISS sobre os contratos de franquia, no RE n. 603.136/RJ, confirmou esse entendimento que se extrai do RE n. 651.703/PR (plano de saúde), conforme se vê no voto do relator ministro Gilmar Mendes, bem como no voto do ministro Marco Aurélio.

No caso das franquias, o relator afirmou que a jurisprudência da corte é pacífica sobre a não incidência de ISS sobre locação de bens móveis, por ser uma obrigação de dar e por extrapolar o conceito constitucional, vinculado a uma obrigação de fazer. Com isso, o ministro Gilmar Mendes afirmou que, a despeito de no julgamento do caso dos planos de saúde o ministro Luiz Fux ter pretendido desvincular o conceito de serviços do conceito de direito civil e superar a dicotomia entre obrigação de dar e de fazer, a conclusão do tribunal foi a de que havia uma prestação de serviços por ser uma atividade mista, envolvendo várias obrigações, sobressaindo-se uma atividade desenvolvida para entrega de uma utilidade ao contratante do serviço.

Assim, ao comentar o voto do ministro Luiz Fux no caso dos planos de saúde, o ministro Gilmar Mendes sustentou que as “atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista”, tendo em vista que nos planos de saúde há uma atividade sendo desenvolvida, que engloba tanto obrigações de fazer quanto obrigações de dar. Assim, “não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não obrigações de dar”.

Com esse raciocínio, concluiu o STF que nos contratos de franquia há uma complexidade de obrigações de dar e de fazer, reunidas num contrato típico, complexo, mas reunidas numa unidade contratual, sem que se possa dissociar ou eliminar uma ou outra atividade. Assim, como o contrato de franquia é uma atividade discriminada na lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003, sua caracterização como serviço não ofende a Constituição, diante da presença de uma atividade complexa, não limitada num simples fazer, mas que em seu conjunto representa um serviço.

humano tendente à produção de uma utilidade ao tomador, mediante remuneração, no bojo de uma relação jurídica de direito privado.

O mesmo entendimento foi manifestado pelo ministro Marco Aurélio. Apesar de divergir e entender que os contratos de franquia não são prestações de serviços por sobressair o uso da marca, comenta o caso dos planos de saúde e argumenta que, apesar da pretensão de superar o conceito civilista de obrigação de fazer, o resultado do julgamento se fundou na percepção de que o núcleo do negócio entabulado com a operadora de plano de saúde é um fazer, em que pese associado com outras obrigações. Assim, em seu entendimento, afirmar pela superação da jurisprudência do STF “é passo demasiado largo”, tendo em vista que sobressai o entendimento de que serviço é um fazer humano, cujo resultado é uma utilidade ao tomador do serviço.

No próprio julgamento sobre locação de bens móveis no RE n. 116.121/SP, o ministro Marco Aurélio dissertou que a presença de algum serviço associado à locação permitiria a incidência do ISS, tendo em vista que a operação deixaria de ser uma mera obrigação de dar, envolvendo outras atividades em seu conjunto.

Em síntese, a “nova concepção de serviço” como utilidade não representa a jurisprudência do STF e não soluciona o problema da busca por um conceito de serviço. Utilidade nada mais é do que o interesse econômico por trás da contratação do serviço, se manifesta no resultado, quando da conclusão da prestação do serviço.

A utilidade pode ser eleita pelo legislador para demarcar o critério temporal do imposto,⁵⁶⁷ mas não o critério material, pois, como ensina Paulo de Barros Carvalho, o imposto incide sobre a produção de uma utilidade relativamente ao tomador, mediante remuneração.⁵⁶⁸ A prestação de serviço é a atividade, a produção, algo que se esgota no tempo, e esse é o objeto da tributação: repita-se, a atividade de produzir uma utilidade.

A utilidade, ainda, pode ser utilizada como critério de conexão na importação e exportação de serviços. Nos termos do artigo 2º, parágrafo único, combinado com o artigo 1º, § 1º, ambos da Lei Complementar n. 116/2003, além do desenvolvimento de um serviço (atividade), o resultado é utilizado como critério para determinar se há ou não uma importação ou uma exportação de serviço. O resultado não pode ser entendido como o término da atividade, como a conclusão do desenvolvimento do serviço, mas sim como a

⁵⁶⁷ Conforme Aires Barreto, o legislador não tem plena liberdade para eleger o critério temporal, pois o legislador só pode considerar ocorrido o fato gerador após exaurida a prestação do serviço, quando de sua efetiva conclusão, mas não antes. BARRETO, Aires F. Imposto sobre serviços, *in*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1005.

⁵⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 767.

como utilidade, para fins de determinar o local onde o serviço desenvolvido será útil (fruição).⁵⁶⁹

No mercado interno, porém, o imposto incide sobre prestação de serviços, não restando associado ao critério da utilidade (resultado). O negócio jurídico para a prestação de serviço é entabulado para que uma das partes, mediante remuneração, desenvolva atividade de criação de coisa ou utilidade até então inexistente.⁵⁷⁰ Assim, se serviço é produzir utilidade, e não a própria utilidade, pode representar uma típica obrigação de fazer, conforme o direito civil, como pode representar um misto de obrigações de dar e fazer, ou mesmo uma complexidade de obrigações representadas por um contrato típico, como o arrendamento mercantil⁵⁷¹ ou a franquia,⁵⁷² mas tudo se traduz em atividades. Desde que previsto em lei complementar definindo a atividade como serviço de qualquer natureza, é possível a incidência do ISS.

Portanto, o objeto fim da prestação do serviço é o desenvolvimento de uma atividade, podendo englobar uma diversidade de atividades para a produção de uma utilidade. Essa multiplicidade de atividades pode exigir a análise sobre se todas elas compõem um todo unitário da prestação de serviço, sendo, por isso, indissociáveis, ou se é possível discernir a atividade-fim, tributável pelo ISS, das atividades meio ou preparatórias, como auxiliares na prestação de serviço.⁵⁷³

Concluir que a materialidade do ISS corresponde à própria utilidade entregue ao tomador do serviço tem por consequência a adoção de critério que, ao invés de esclarecer e contribuir para a solução do conflito de competência tributária entre ISS e ICMS, provoca mais conflito por se tratar de um critério econômico presente também nas mercadorias. Com efeito, tomando a utilidade como pressuposto da incidência, não será mais possível distinguir serviços de mercadorias, pois ambos têm a utilidade como ponto de atração, disponibilizados ou entregues ao consumo para a satisfação das necessidades humanas.

⁵⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 134, p. 101–109, nov. 2006; SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 100, p. 39–51, jan. 2004. Ver também STJ Ag. REsp n. 587.403/RS.

⁵⁷⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (Franchising). **Revista Direito Tributário Atual**. n. 20, p. 202–214, 2006, p. 204–205.

⁵⁷¹ RE n. 592.905/SC.

⁵⁷² RE n. 603.136/RJ.

⁵⁷³ Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do imposto sobre serviços - ISS. Ênfase no consequente normativo, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1027–1028.

Com essa constatação, deve-se esclarecer, também, a impertinência de outro argumento da doutrina apresentando a dicotomia entre bens (materiais) e serviços (bens imateriais), conforme descrito no tópico 2.2.1.⁵⁷⁴ A materialidade do bem não é critério para distinguir serviço de mercadoria, pois as coisas imateriais também eram tratadas como mercadorias pelo direito comercial. Ainda, a imaterialidade do serviço está na atividade e não no seu produto (resultado), ou na sua utilidade. Seria comparar duas realidades por critérios que nada distinguem, visto que serviço é atividade – essa sim imaterial, enquanto mercadoria é o produto de uma atividade, que pode ser material ou imaterial.

O critério que parece mais adequado para discernir mercadoria de serviço é que a primeira é o resultado de uma produção, algo produzido e preparado para atender ao mercado, passo que o segundo é a própria produção. Repita-se, ambos entregarão uma utilidade ao consumidor que se interessa pelo produto ou pelo serviço, não importa o motivo. Mercadoria, assim, é resultado de uma atividade, enquanto serviço é a própria atividade. São fenômenos distintos na sua essência, não sendo a materialidade ou imaterialidade um critério útil para a distinção.

Não há indícios de que a utilização do termo “bens” estaria vinculada aos bens materiais, e o termo “serviços” aos bens imateriais. O direito vem construindo o tratamento e disciplina dos bens há tempos, tanto que para o direito romano a distinção entre bem corpóreo e incorpóreo decorria da possibilidade de serem tocados.⁵⁷⁵ Mesmo no direito comercial implementado pelo Código de 1850, as coisas tratadas como mercadorias poderiam ser materiais ou imateriais, como o dinheiro, os direitos, propriedade intelectual e valores mobiliários.

Não há no direito comercial a dicotomia de que “bens” são os materiais, e serviços são os bens imateriais. Serviço é incorpóreo porque é atividade humana,⁵⁷⁶ não no sentido de manual ou sem máquinas, mas no sentido de que só o homem presta serviço, não é algo que decorre da natureza. A prestação como fato humano, o trabalho, é objeto de relação

⁵⁷⁴ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 76–81; MACEDO, Alberto. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 01–79.

⁵⁷⁵ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: parte geral**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1, p. 344.

⁵⁷⁶ Cf. GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 147.

jurídica e apreciação econômica, e é nesta perspectiva que se pode afirmar ser bem incorpóreo, conforme lições de Caio Mário Pereira da Silva.⁵⁷⁷

Por sua vez, ainda para o direito comercial, o bem é qualificado como coisa por sua qualidade de ser objeto de relação jurídica e por possuir valor de troca. Assim, será mercadoria porque destinado à especulação no mercado, como objeto de circulação econômica de riquezas, independentemente se corpóreo ou incorpóreo.⁵⁷⁸

O próprio Código Civil de 1916 classificava as coisas como materiais ou imateriais, singulares ou coletivas etc.⁵⁷⁹ Não há, assim, um indício de significação de que a expressão “bens e serviços” quando utilizada na lei, como a definição de empresário do artigo 966 do Código Civil, ou mesmo na Constituição da República, a exemplo do artigo 173, § 1º, quando trata da “comercialização de bens ou de prestação de serviços” por empresa pública ou sociedade de economia mista, estaria pretendendo significar que os bens são apenas os materiais e os serviços são bens imateriais.

Na Constituição, quando da demarcação de competência tributária para instituição do imposto sobre as doações ou sucessão por morte, a prescrição de que o imposto é devido ao estado onde se processar o inventário no caso de sucessão de bens móveis, temos um exemplo de que o termo “bens” não está restrito aos bens materiais, haja vista os bens imateriais, como os direitos autorais, também serem tratados pelo direito como bens móveis passíveis de doação ou sucessão.⁵⁸⁰

Poderia ser argumentado, nesse ponto, que doações e sucessões são relações estritamente cíveis e que a incorporação do conceito econômico representado na dicotomia de bens, como materiais, e serviços, como bens imateriais, estaria relacionada com a atividade empresarial. No entanto, diante da unidade do sistema jurídico, o próprio direito comercial se aproveita de conceitos do direito civil, e o próprio direito comercial trata as coisas imateriais como mercadorias.⁵⁸¹ Em outras palavras, o direito comercial não define

⁵⁷⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: parte geral**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1, p. 343.

⁵⁷⁸ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I, p. 5–11.

⁵⁷⁹ Código Civil/1916. Artigo 54. As coisas simples ou compostas, materiais ou imateriais, são singulares ou coletivas:

⁵⁸⁰ Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...) § 1º O imposto previsto no inciso I: (...) II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

⁵⁸¹ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 15–45.

o que é coisa material ou imaterial, apenas faz referência às coisas, como fazendas e efeitos de comercio, e sua qualificação como coisa móvel ou imóvel, corpórea ou incorpórea, fungível ou infungível etc. é extraída do direito civil.

Portanto, o ponto de análise deve ser diferente: bens podem ser materiais ou imateriais, pois são resultado de uma produção (da natureza ou da indústria), já os serviços são imateriais, pois são uma atividade, um desenvolvimento de algo, uma produção, cujo resultado pode ser um bem material ou imaterial. O serviço, nota-se, não é seu resultado, mas a própria atividade. É a atividade de produzir alguma utilidade que é imaterial. Ocorre sem manifestação física, em determinado espaço-tempo.

Assim, quando a Constituição, o Código Civil e leis esparsas, como a Lei de Propriedade Intelectual, Lei n. 9.279/1996, utilizam a expressão “bens e serviços”, não pretendem incorporar um conceito da economia (setor do conhecimento em que também não há unanimidades e conceitos determinados) e estabelecer uma dicotomia de que bens são os materiais e serviços são bens imateriais. Há, isso sim, mais elementos jurídicos para afirmar que bens são materiais ou imateriais, e são bens porque se lhes atribui valor e são objeto de relação jurídica,⁵⁸² enquanto serviço é a atividade, esta, sim, imaterial.

Ao investigar os relatórios da comissão especial para a reforma tributária operada em 1965,⁵⁸³ não foi possível encontrar informações no sentido de que o ICM tem por objeto a circulação de um bem material, enquanto o ISS tem por objeto a circulação de bem imaterial. A divisão das competências impositivas teve por motivação a criação de fontes para tributação a partir da análise de fenômenos econômicos (renda consumida, poupada e auferida), evitando a distribuição por denominações jurídicas que realizavam sobreposições de incidências sobre o mesmo fato, distinguindo-se apenas nos aspectos jurídico-formais, como ocorria nos impostos de consumo, sobre vendas e consignações e indústrias e profissões.

Para reestruturar o sistema tributário e substituir as incidências que se distinguiam apenas no aspecto formal, a comissão especial, além de demarcar as competências impositivas em razão da natureza econômica ou político-jurídica dos fenômenos, teve a preocupação de manter, na medida do possível, um nível de arrecadação capaz de substituir as receitas fiscais que seriam abolidas, mas sem reproduzir os mesmos inconvenientes das materialidades revogadas. Apesar dessa premissa, a comissão cometeu

⁵⁸² Cf. GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 147–148.

⁵⁸³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17.

os mesmos equívocos, por dividir a tributação da renda consumida em diversos impostos por sua denominação jurídica.

O imposto de indústrias e profissões, de competência municipal, não comportava uma definição adequada, sendo possível a incidência tributária sobre qualquer realidade econômica, permitindo-se aos municípios estabelecerem bases de cálculo arbitrárias, provocando diversas distorções no mercado. Como visto,⁵⁸⁴ a base de cálculo que subsistiu foi a denominada “movimento econômico”, que nada mais era do que a receita bruta da atividade, o que representava uma duplicação primitiva e tosca do imposto sobre a renda ou um adicional do IVC. Muitas vezes representava um percentual do IVC, replicando para âmbito municipal todos os problemas e conflitos de competência nos deslocamentos interestaduais de mercadorias, repetidos nas operações intermunicipais.⁵⁸⁵

Para eliminar essas interpenetrações da incidência tributária e substituir o imposto municipal de indústrias e profissões, foi atribuído aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, excetuados os serviços já tributados pela União e estados, com a afirmativa expressa de que a “intenção foi restringir o campo de incidência do imposto, chamado de indústrias e profissões”.⁵⁸⁶

Como o imposto revogado era a principal fonte de receita dos municípios, substituído pelo ISS, o qual possui um menor campo de incidência, a comissão especial pensou em formas de compensação financeira. Inicialmente, pensou-se num imposto sobre operações mercantis de âmbito municipal – ICM municipal, independente, mas que representava um adicional do ICM estadual incidente sobre as operações realizadas no território do município, todavia subordinado à mesma legislação e com limitação de alíquota. Ressalte-se que o ICM municipal foi revogado antes mesmo de entrar em vigor, substituído pelo mecanismo de participação dos municípios em parcela da arrecadação do ICM estadual.⁵⁸⁷

Traçando comentários sobre a reforma tributária, Rubens Gomes de Sousa afirmou que a comissão da reforma tributária, da qual fez parte, buscou definir os serviços sujeitos ao ISS por uma solução sistemática, elaborando um conceito de serviço, desprezando uma

⁵⁸⁴ Tópico 5.1.

⁵⁸⁵ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 51.

⁵⁸⁶ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 51–52.

⁵⁸⁷ Ato Complementar n. 31/1966, revogou o artigo 13 da Emenda n. 18/1965, extinguindo o ICM municipal.

definição casuística por uma discriminação de vários itens que pudessem caracterizar serviços.⁵⁸⁸

Referido conceito de serviço elaborado pela comissão especial para reforma tributária foi incluído no CTN, cuja comissão especial de elaboração era composta pelos mesmos membros. O conceito de serviço, segundo Rubens Gomes de Sousa, restou previsto no artigo 71, § 1º, I, do CTN, assim entendido como “o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais”.

Percebe-se que o serviço é a atividade, fornecimento de trabalho humano, desenvolvida fora do contexto de uma cadeia de industrialização e comercialização, pois tem como destinatário consumidores finais. Não se trata, assim, de circulação de bens imateriais, pois esse fenômeno fático está reservado à competência dos estados se forem mercadorias. Como será tratado no próximo tópico,⁵⁸⁹ o ISS apenas terá espaço se o fato material que se pretende tributar como serviço já não estiver reservado para incidência de imposto da União, nem dos estados, ressalva presente desde a Emenda n. 18/1965,⁵⁹⁰ e estabelecida no *caput* do artigo 71 do CTN.⁵⁹¹

Com isso, Rubens Gomes de Sousa afirmou que a figura típica para o conceito de serviços sujeitos à incidência do ISS, no entender da comissão especial, é o trabalho humano. No entanto, ressalta que, apesar desse conceito que pretendeu ser sistemático, a lei optou também por enumerar alguns fatos para uma definição casuística (denotativa), como a locação de espaço em bens imóveis, como os serviços de hospedagem, e a locação de bens móveis,⁵⁹² neste ponto reservando aos municípios (já no CTN) uma circulação de bens que poderia também estar sujeita ao ICMS.

Afirmou o autor, ainda, que o Ato Complementar n. 34/1967 abandonou a tentativa de conceito sistemático de serviço, ao ampliar o rol casuístico de discriminação de atividades específicas como serviços, situação ainda mais ampliada com a publicação do Decreto-lei n. 406/1968, que revogou os dispositivos relacionados ao ISS no CTN e

⁵⁸⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 301–302.

⁵⁸⁹ Tópico 6.1.2.

⁵⁹⁰ Artigo 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

⁵⁹¹ Artigo 71. 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 que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

⁵⁹² SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 302.

descartou definitivamente o conceito sistemático, optando por definir serviços por uma lista casuística de atividades.⁵⁹³

Em síntese, bens objeto de mercancia podem ser as coisas corpóreas e incorpóreas, pois se trata de produtos desenvolvidos e destinados à especulação do mercado, como objeto de circulação de riqueza e com objetivo de lucro. A qualificação de um bem como mercadoria não decorre da análise da natureza da coisa. As mercadorias são, portanto, resultado de uma atividade produtiva, já concebidas por conta e risco de seu criador. Serviços, por sua vez, são a própria atividade produtiva, e não seu resultado. A imaterialidade do serviço está no fato de ser uma atividade produtiva.

6.1.1. A Mercadoria incorpórea como resgate de um conceito de direito privado e a sua circulação

A comunicação pela internet, nas últimas duas décadas, vem provocando diversas transformações no convívio social e na experiência de consumo, a exemplo do comércio eletrônico de mercadorias, transformando modelos de negócios antes baseados em lojas físicas em ambientes virtuais de negociação.

A internet, principalmente após a introdução da conexão em banda larga, não revolucionou apenas o comércio de mercadorias físicas, como roupas, perfumes, eletrodomésticos, filmes, músicas, livros etc., mas, diante da capacidade de maior fluxo de dados, possibilitou a desnecessidade de converter em suportes físicos os bens produzidos a partir de propriedade intelectual, como músicas, livros e filmes, realizando a transferência digital de tais produtos.

Referidos bens de consumo antes necessitavam de um elemento físico para a expressão de seu conteúdo, como o papel ou a fita VHS. Assim, um consumidor que desejasse um livro ou um filme deveria adquirir a mercadoria (o conteúdo) em suporte corpóreo onde esse conteúdo estaria gravado, como o texto gravado no papel no caso do livro. Com a internet, o mesmo livro que necessitava do papel para sua expressão pôde ser convertido num arquivo digital, para ser posteriormente transmitido aos consumidores que adquirirem a obra intelectual. Estes são os bens digitais que se discute neste trabalho: bens que dependiam de suporte físico e atualmente são negociados como arquivos digitais.

⁵⁹³ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 305–307.

Com o *software*-produto não foi diferente. A distribuição desse produto no mercado dependia de um elemento físico, como o disquete ou os discos óticos, onde estivesse gravado o código-objeto (linguagem de máquina) para permitir ao consumidor a instalação do produto em seu equipamento. A internet banda larga permitiu a dispensa da gravação do código-objeto do *software*-produto em suporte físico, realizando-se a distribuição do mesmo código-objeto em arquivo digital para o usuário realizar a instalação em sua máquina.

Ainda, a internet também possibilita a instalação do *software*-produto em máquina remota, detida ou não pelo próprio fornecedor do produto, disponibilizando o mesmo *software* por acesso à internet, por computação em nuvem, modalidade denominada de “*Software as a Service*”. Neste caso, o consumidor não recebe o código-objeto e não precisa instalar o programa na máquina para ter acesso ao *software*. O programa já está instalado em servidor remoto, pronto para uso, bastando que o usuário tenha acesso à internet.

Como visto,⁵⁹⁴ o *software* é uma denominação que abrange uma série de produtos, como aplicativos utilizados em microcomputadores, aplicativos para *smartphones* comercializados nas lojas virtuais como Google Play e Apple Store, jogos eletrônicos utilizados em microcomputadores ou consoles como Xbox e PlayStation, inclusive aplicativos embarcados em eletrodomésticos e veículos automotores para controle de determinadas funções, todos eles padronizados e inseridos na concepção de *software* de prateleira. Para facilitar o discurso, neste trabalho foi atribuído o termo genérico de *software* ou *software*-produto para se referir a todos eles.

Em qualquer caso, há uma licença de uso concedida pelo titular da propriedade intelectual, estabelecendo a obrigação ao licenciado de apenas utilizar o *software*-produto, vedando a reprodução e revenda. Toda obra intelectual possui licença de uso, expressa ou tácita,⁵⁹⁵ seja um livro ou um filme, nos termos dos artigos 29 e 37 da Lei n. 9.610/1998, seja um *software*-produto, nos termos do artigo 9º da Lei n. 9.609/1998, seja um produto industrializado em relação à sua marca ou patente. No caso do *software*-produto, seja qual for a modalidade de sua distribuição (suporte físico, *download* ou SaaS), o contrato de

⁵⁹⁴ Ver tópico 4.1. *Software* – classificações e conceitos.

⁵⁹⁵ Como visto no capítulo 4.

licença de uso é expresso, com a necessidade de o usuário aderir aos seus termos antes da utilização, por expressa determinação da Lei n. 9.609/1998.⁵⁹⁶

Com a intensificação da circulação de mercadorias digitais, notadamente pelo incremento no volume de transações com filmes, livros, músicas e *softwares*, a doutrina passou a discutir uma evolução do conceito tributário de mercadoria. Para esse pensamento, parte-se da premissa de que a Constituição de 1988, ao utilizar o termo “mercadorias”, incorporou conceito de direito comercial que remetia às coisas corpóreas. No entanto, atualmente, diante dos avanços tecnológicos, argumenta-se pela necessidade de inclusão dos bens incorpóreos na significação do termo “mercadorias”.

Nesta linha de raciocínio, Simone Rodrigues Barreto⁵⁹⁷ disserta que os conceitos constitucionais utilizados para demarcação de competência, em que pese fechados, possuem abertura para a realidade e acompanham o processo evolutivo da sociedade. A norma jurídica é construída pela interpretação, carregada pela experiência e linguagem do aplicador. Assim, continua a autora, a mesma mercadoria que antes era adquirida fisicamente pode ser adquirida em formato digital. Nos dois casos há operação mercantil e para o consumidor nada mudou, apenas a forma de entrega. Por isso, deve-se entender pela mutação do conceito constitucional de mercadorias, diante do significativo avanço tecnológico operado desde a Constituição de 1988.

No mesmo sentido, Betina Grupenmacher sustenta que a mudança do contexto provoca alteração do significado do texto constitucional, sendo possível afirmar que houve mutação do conceito constitucional de mercadoria para abranger os bens incorpóreos, como decorrência dos avanços tecnológicos e das modificações que se operaram nos modos de comércio, permitindo-se a transformação das mercadorias em bens digitais.⁵⁹⁸

Luciano Garcia Miguel,⁵⁹⁹ na mesma linha, expressa o entendimento de que o uso do termo “mercadoria” para a demarcação de competência do ICM na Emenda n. 18/1965, estava relacionado à coisa corpórea, sendo esse o sentido comum da palavra na época. No entanto, o sentido de mercadoria como coisa corpórea merece reflexão nos tempos atuais,

⁵⁹⁶ No caso de inexistir o contrato expresso, o parágrafo único do artigo 9º da referida lei determina que a prova do uso regular do *software* será o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia.

⁵⁹⁷ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 160–167.

⁵⁹⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz do ICMS-Mercadoria e a exploração econômica do software. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**. n. 01, p. 25–48, jun. 2017, p. 34–35.

⁵⁹⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 104–112.

diante da desmaterialização das mercadorias que no passado necessitavam de elemento físico, como filmes, músicas, livros etc.

Marco Aurélio Greco leciona que a interpretação deve identificar a finalidade do texto legislado e a função que exerce nas relações sociais para identificar o critério buscado, não se limitando à literalidade das palavras escritas. Com isso, afirma que o texto do artigo 191 do Código Comercial exprime o que o legislador conhecia como mercadoria naquele momento, em 1850. A lista, no entanto, não pode ser taxativa. Isso significa que podem ser incluídos outros bens na qualificação de mercadoria, desde que apresentem as mesmas características mercantis. Lembra ainda que a destinação mercantil não se limitava apenas às aquisições para revender, mas também para alugar o uso da coisa, podendo-se incluir, atualmente, a figura da cessão de uso de *software* se este bem for qualificado como mercadoria.⁶⁰⁰

Veja que os entendimentos acima estão relacionados com a evolução do conceito de mercadoria. No entanto, não se trata de evolução, tendo em vista que o Código Comercial de 1850 não tratava as coisas como mercadorias a partir de suas condições físicas ou corpóreas, mas sim por sua destinação. Assim, algumas observações e críticas precisam ser traçadas.

Na Constituinte de 1988 já existia *software*-produto comercializado como mercadoria no bojo de contratos de licença de uso.⁶⁰¹ Essa forma jurídica, relembre-se, é aquela que só permite o uso pelo consumidor, impedindo sua atuação como concorrente do fornecedor titular da propriedade intelectual. O objetivo da licença de uso é restringir a atuação do consumidor como um distribuidor do programa no mercado, evitando a replicação do *software* em diversas cópias.

O *software*-produto, como vimos,⁶⁰² é sempre imaterial, representando o suporte físico apenas um meio de disponibilização do seu código-objeto – o qual não é propriamente o *software*, mas meio para sua instalação na máquina do usuário. Assim, a licença de uso de *software*-produto é forma jurídica que apresenta duas funções: i) estabelece um comportamento ao consumidor, vedando a replicação e distribuição do

⁶⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 93–94.

⁶⁰¹ O parágrafo único do artigo 1º da Lei n. 7.646/1987 já definia *software* como a expressão de um conjunto organizado de linguagem natural (código-fonte) ou codificada (código-objeto), conferindo o regime de proteção dos direitos de autor estabelecido na Lei n. 5.988/1973. O artigo 29 da lei de direitos autorais estabelecia que apenas ao autor caberia autorizar sua utilização ou fruição por terceiros, no todo ou em parte.

⁶⁰² Ver Capítulo 4.

produto, orientando-o apenas para o uso; ii) protege os direitos do detentor da propriedade intelectual de serem lesados por atos de concorrência desleal.

Sem esse instrumento jurídico, não haveria interesse jurídico, tampouco econômico, para um desenvolvedor-produtor de *software* incorrer em custos de pesquisa e desenvolvimento do programa para disponibilizá-lo no mercado de consumo, já que o *software*-produto, tendo-se em mãos o código-objeto, é um bem replicável com o mínimo de esforço, investimentos e *know-how*, permitindo-se facilmente sua distribuição.⁶⁰³

Como visto no capítulo anterior,⁶⁰⁴ os termos “operação” e “circulação” não possuem o significado de que apenas operações mercantis representam fato gerador do imposto. As operações mercantis estão contidas no conceito, mas muitos outros atos que para o direito comercial não eram operações mercantis, por conta dos sujeitos envolvidos, são tributados pelo ICMS como atos praticados por produtor rural e por associações sem fins lucrativos. Ainda, não há vinculação da incidência do imposto à forma jurídica específica, como compra e venda. Prova disso é o disposto no § 2º do artigo 2º da Lei Complementar n. 87/1996, que determina ser irrelevante a natureza jurídica da operação para a caracterização do imposto.

Tampouco há necessidade de transmissão de titularidade da mercadoria: o imposto incide sobre o consumo, mas trata-se de incidência jurídica plurifásica e não cumulativa. Com isso, qualquer operação que represente acréscimo de valor no ciclo econômico da mercadoria, em cada etapa de circulação até o consumidor final, não pode ficar à margem da tributação, apurando-se créditos e débitos para a translação do ônus econômico do imposto até que ocorra a repercussão no consumo.

A transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, com isso, é neutra do ponto de vista fiscal, pois o imposto é não cumulativo, apurando-se créditos e débitos nessas operações para que a carga tributária tenha repercussão no consumidor final.

Ademais, a operação mercantil que tem por objeto mercadoria, ato de comércio por natureza,⁶⁰⁵ como a compra e venda mercantil, não é um ato bifronte, isto é, de natureza comercial para o fornecedor e civil para o consumidor. Melhor dizendo, o fato de o consumidor de uma mercadoria, no momento da operação, não ter a intenção de revender

⁶⁰³ Cf. BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 2004–2005.

⁶⁰⁴ Ver tópico 5.2.2. Conceito de mercadoria para o direito comercial.

⁶⁰⁵ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 451–462.

ou alugar a mercadoria, ou mesmo ser proibido de assim proceder, não descaracteriza o negócio jurídico como ato mercantil, tampouco descaracteriza o objeto como mercadoria.

O mesmo raciocínio pode ser transportado para as licenças de uso de *software*. Assim, o fato de a licença de uso impedir o usuário de revender novas licenças de uso, tornando-se um distribuidor do *software*-produto, não descaracteriza o *software* como mercadoria, tampouco afasta a caracterização da circulação, no momento da operação entre o fornecedor e o usuário.

Este produto recebe a qualificação de mercadoria porque o seu desenvolvedor, titular do direito de autor, ou quem tenha recebido licença para a comercialização do *software*,⁶⁰⁶ pretende disponibilizar no mercado esse *software*-produto, como objeto de negócio mercantil, especulando no mercado de consumo com intuito de lucro, apresentando-se como produtor-comerciante por assumir todos os riscos de sua operação, diante da inexistência de cliente determinado.

Fosse assim, caso a ausência de intenção do consumidor em revender a licença de uso do *software*-produto afastasse a presença da circulação e a qualificação do bem como mercadoria, em nenhuma operação com consumidor final, como nas vendas a varejo, poderia incidir ICMS. Ainda, caso a vedação de prática de comércio pelo consumidor impedisse a caracterização da operação como relativa à circulação de uma coisa qualificada como mercadoria, diversas outras operações deixariam de ser tributadas pelo ICMS porque, supostamente, o consumidor não teria o poder de dispor e as coisas deixariam de ser qualificadas como mercadorias, a exemplo do que ocorre com medicamentos e materiais bélicos.

A Lei n. 5.991/1973, que trata do controle sanitário do comércio de drogas e medicamentos, estabelece que o comércio desses produtos no País só pode ser praticado por empresas listadas na lei, licenciadas por órgão sanitário competente dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.⁶⁰⁷ Assim, o usuário de medicamento não pode revender:

⁶⁰⁶ Atualmente desnecessária por basicamente duas questões: 1- a internet, que possibilita o negócio direto com o produtor, disponibilizando-se o *software* por via postal, *download* ou SaaS; 2- revogação da Lei n. 7.646/1987, a qual previa em seu artigo 28 que a comercialização de *software* no Brasil somente poderia ser realizada por empresas nacionais que tivessem licença de exploração econômica concedida pelo titular estrangeiro (com exceção da hipótese prevista no artigo 12).

⁶⁰⁷ Artigo 5º - O comércio de drogas, medicamentos e de insumos farmacêuticos é privativo das empresas e dos estabelecimentos definidos nesta Lei.

Artigo 21 - O comércio, a dispensação, a representação ou distribuição e a importação ou exportação de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos será exercido somente por empresas e estabelecimentos licenciados pelo órgão sanitário competente dos Estados, do Distrito Federal e dos

a lei impõe uma restrição ao poder de dispor sobre o produto, ao determinar que a pessoa não autorizada a praticar o comércio apenas pode consumir o medicamento.

Esse produto, no entanto, é qualificado como mercadoria porque o estabelecimento autorizado ao comércio lhe conferiu tal destinação. O critério de o consumidor receber o poder de dispor do objeto, como atributo da propriedade, e, por isso, revender os produtos se desejar não é eleito pela lei para identificar um bem como mercadoria, muito menos para caracterizar uma operação como de circulação desse bem. Mesmo com a subtração do poder de dispor sobre o produto a ser consumido, o estabelecimento comercial (fornecedor) conferiu o atributo de mercadoria para o medicamento, e praticou uma operação sujeita ao ICMS.

A Lei n. 10.826/2003 dispõe sobre o comércio e posse de arma de fogo. O artigo 4º estabelece diversas restrições para o comércio de armas e munições, estabelecendo obrigações e responsabilidades para a empresa que comercializa tais mercadorias. Há restrições também em relação ao usuário da arma de fogo, quanto ao uso e ao poder de dispor do produto, sendo até possível a alienação entre pessoas físicas (uma operação não mercantil), mas desde que autorizada pelo órgão competente. Diversos atributos da propriedade são limitados neste caso, como o poder de usar e o poder de dispor, mas a empresa que se dedica à comercialização de tais bens realiza operações relativas à circulação de mercadorias, independentemente das restrições impostas ao consumidor.

A necessidade de autorização para comercialização está presente em diversos outros produtos, a exemplo da comercialização do botijão de gás GLP, operação regulada pela Agência Nacional do Petróleo,⁶⁰⁸ em que apenas os revendedores autorizados estão legitimados a praticar a venda destes produtos no mercado varejista.

A limitação de revenda pode advir do próprio modelo de negócios do fabricante de um produto. A Apple⁶⁰⁹ é um exemplo de fabricante que adota o sistema de revendedor autorizado. Além de possuir lojas próprias, capacita varejistas, com treinamento, para proporcionarem uma boa experiência de vendas aos consumidores, oferecendo o produto adequado para cada necessidade, além credenciar o revendedor como prestador de serviços de suporte técnico ao produto. Ainda, o fabricante pode determinar que apenas os produtos fornecidos por revendedor autorizado recebam a garantia de fábrica.

Territórios, em conformidade com a legislação supletiva a ser baixada pelos mesmos, respeitadas as disposições desta Lei

⁶⁰⁸ Ver Portaria ANP n. 297/2003.

⁶⁰⁹ Ver mais em <<https://www.apple.com/br/buy/buy-for-business/>>, acesso em: 12 out. 2020.

Esse modelo de negócios também existe nos veículos automotores novos, em que apenas os revendedores autorizados pela marca (concessionárias) podem ser comerciantes varejistas do produto, conferindo garantia de fábrica ao produto e permitindo ao concessionário a prestar uma série de serviços pós venda, como manutenção, serviços em garantia e troca de peças. Nada impede, é verdade, que o consumidor revenda o veículo no futuro, mas nessa operação ele vende apenas uma unidade do veículo e não será considerado comerciante, fato que também pode ocorrer no *software*-produto. Em outras palavras, não existe vedação para o usuário vender a sua unidade do *software*-produto, pois, caso contrário, representaria um abuso do direito de uso exclusivo detido pelo titular do direito autoral, como mencionado por Denis Borges Barbosa.⁶¹⁰

Portanto, as restrições impostas ao usuário licenciado, impedindo-o de praticar atos de comércio com *software*, em concorrência desleal com o titular dos direitos autorais, não descaracteriza a qualificação de mercadoria para o *software*-produto. O que a licença de uso impede, repita-se, é que o usuário se torne comerciante. Com isso, como para a incidência do imposto é suficiente a circulação econômica, isto é, uma situação de fato descrita na hipótese de incidência tributária, independentemente da forma jurídica para a caracterização do fato gerador, a licença de uso se caracteriza como uma operação que proporciona a circulação da mercadoria – o *software*-produto –, sujeita, portanto, à incidência do ICMS.

Com efeito, não cabe o argumento de impossibilidade de incidência do imposto, tendo em vista que a licença de uso não é contrato de compra e venda e não transmite a propriedade do direito autoral, como visto nos argumentos doutrinários descritos no tópico 2.2. O objeto do negócio jurídico é o *software* enquanto produto: o que circula é o *software* enquanto mercadoria. A licença de uso resguarda a propriedade intelectual, mas não é objeto de consumo neste caso, por isso, não é objeto de transferência de titularidade.

Assim como no *smartphone*, no medicamento ou mesmo em um par de tênis, o consumidor não quer se tornar “dono” da propriedade intelectual, como a marca ou a patente, mas sim consumir o produto, que lhe apresenta uma utilidade para satisfazer alguma necessidade. A mercadoria é o produto, um *software* desenvolvido pelo fabricante.

⁶¹⁰ BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3, p. 1960.

O direito autoral é a propriedade intelectual sobre o *software*, ou seja, não é a mercadoria. Nas operações com mercadorias não há transferência da propriedade intelectual, pois não é esse o objeto do negócio jurídico. A propriedade intelectual envolvida em qualquer produto, como um *smartphone*, seja marca, patente, modelo de utilidade, ou mesmo direito autoral de algum *software* embarcado para seu funcionamento, não é objeto de interesse do consumidor. O objeto do negócio jurídico é o produto, a mercadoria que foi produzida a partir de diversas propriedades intelectuais.

Pode-se dizer, assim, para ficar claro o argumento, que as mercadorias são produtos que apresentam utilidades econômicas, tanto mais ou menos valoradas pelo consumidor conforme varia o fabricante e o valor que o uso lhe fornece. A mercadoria é objeto de especulação no mercado e é produzida a partir de diversas propriedades intelectuais. Ao consumir um *smartphone*, ou mesmo um medicamento, consome-se o produto, sem nenhum impacto sobre a titularidade da propriedade intelectual envolvida nessa produção.

Em relação às marcas e patentes de um *smartphone*, ressalte-se, também há proteção da propriedade intelectual. O comprador de um produto como esse não pode replicá-lo e passar a distribuir produto idêntico no mercado, concorrendo com seu criador. Para tanto, seria necessária uma licença de exploração econômica mediante remuneração por *royalties*. Pode-se dizer que há uma licença de uso em relação à propriedade industrial, impedindo o comprador do *smartphone* de reproduzir o produto e passar a praticar concorrência desleal com a distribuição de produtos idênticos que se passam pelo original.

Obviamente que o exemplo é didático, já que para reproduzir *smartphone* idêntico seriam necessários equipamentos, conhecimentos e diversos custos para produzir novos aparelhos e apor ao produto a mesma marca do original. Apesar de ser mais complexa a reprodução e distribuição de produtos industrializados sem a autorização do titular dos direitos intelectual, essa concorrência desleal existe e é punível pela Lei n. 9.279/1996. Com o *software*, ao contrário, não é preciso tanto esforço, talento, inteligência, custos ou equipamentos para que seja replicado, revelando-se uma maior vulnerabilidade da propriedade intelectual.

Com efeito, no *software*-produto aplica-se o mesmo raciocínio. Trata-se de um produto, e é essa a mercadoria envolvida na operação mercantil, como seu objeto. O direito autoral é tão somente protegido na licença de uso. O objeto da relação de consumo é o produto, produzido a partir dessa propriedade intelectual. Portanto, a licença de uso é necessária para proteção dos direitos autorais, dada a facilidade com que essa mercadoria pode ser replicada e distribuída no mercado.

A afirmação de que o usuário do *software* não se torna dono do programa de computador, tendo em vista que a licença de uso não transfere a propriedade do direito autoral, apenas conferindo o direito de uso (temporário ou permanente) ao consumidor, com a imposição de diversas limitações, como as de produzir cópias e revender as licenças de uso,⁶¹¹ representa a síntese de uma discussão que confunde a propriedade intelectual com a circulação do produto produzido a partir desse direito de propriedade.

É esse produto elaborado a partir de uma propriedade intelectual que será qualificável como mercadoria, por ser objeto de operações mercantis para sua circulação no consumo. A propriedade intelectual não é transferida em nenhuma circulação de qualquer mercadoria, seja um veículo, geladeira, *smartphone* ou *software*. Com efeito, o fato de haver vedação pela revenda do *software*-produto, proibindo a atuação do consumidor como comerciante, não afasta sua qualificação como mercadoria. Como visto, o negócio mercantil não é bifronte, e quem confere a destinação mercantil para fins de ICMS é o fornecedor. O destino que num segundo momento o consumidor pretende conferir (doar, vender ou destruir) é irrelevante para a caracterização do bem como mercadoria.

Temos, portanto, dois bens incorpóreos distintos, ambos passíveis de serem objeto de relação jurídica e avaliação econômica. O primeiro bem incorpóreo é o direito de propriedade intelectual, um ativo intangível, como o direito autoral ou o direito de patente, o qual pode ser alienado por cessão de direitos ou locado por licença de exploração econômica.⁶¹² O segundo bem, que não se confunde com o primeiro, é a expressão dessa propriedade intelectual, a coisa na qual essa criação se materializa.⁶¹³ Essa “materialização” pode ser corpórea, como no caso do veículo automotor, do *smartphone*, do livro em papel, do filme em DVD. Mas também pode ser incorpórea, como no nosso caso, a exemplo do livro digital, do filme digital e do *software*-produto, todos qualificados como mercadoria em razão da destinação mercantil.

⁶¹¹ Cf. PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. n. 1, p. 195–216, ago. 2016; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 348–349; PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinícius Jucá. Incidência do ISS sobre o licenciamento de software de prateleira. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 53–66, dez. 2011, p. 55–57; GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz do ICMS-Mercadoria e a exploração econômica do software. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**. n. 01, p. 25–48, jun. 2017, p. 42–43.

⁶¹² Frise-se, em relação ao próprio direito de propriedade intelectual e não ao produto em si. Como visto no tópico 4.3, o direito de propriedade intelectual é bem não fungível passível de venda por cessão, ou locação por licença de exploração econômica.

⁶¹³ Cf. GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 156.

Por isso, também não cabe o argumento de que somente caberá na hipótese de incidência do ICMS quando houver a cessão dos direitos autorais do *software*, transferindo-se a propriedade desse direito intelectual com o código-fonte, sob o fundamento de que apenas nesse caso haveria circulação jurídica com a transferência da titularidade da mercadoria, pressuposto da incidência do imposto.⁶¹⁴

Se houver cessão dos direitos autorais, a alienação é do próprio direito de propriedade intelectual, e não da mercadoria. Essa propriedade intelectual é um ativo que não se confunde com mercadoria. A partir dela se produzem as mercadorias, como o *software*. Assim, caso o próprio direito intelectual seja alienado, o imposto cabível não será o ICMS, mas o imposto de renda sobre o ganho de capital, caso verificado o acréscimo patrimonial.

Percebe-se que as restrições impostas pela licença de uso são mais do que compreensíveis. Isso porque, ao contrário do *software*-produto, não é tarefa simples reproduzir uma mercadoria corpórea e passar a comercializá-la ilegalmente. Para se tornar comerciante de mercadoria corpórea, é preciso comprar tantas unidades quanto se pretenda alienar.

A mercadoria incorpórea também pode ser destacada em unidade de comercialização, um bem fungível, que circula no mercado, mas, ao contrário das mercadorias corpóreas, a partir de uma unidade se replicam inúmeras, e o produto incorpóreo é passível de uso simultâneo por vários consumidores, por tempo indeterminado. Assim, a licença de uso busca tratar os bens incorpóreos da mesma forma que os bens corpóreos. O exemplo abaixo ilustra o raciocínio.

O produtor de tênis, ao destinar tais produtos ao mercado, qualifica esses bens como mercadoria. O consumidor que adquire um par de tênis adquire o produto, e não a sua marca ou patente. Ao comprar um par de tênis, só pode utilizá-lo em dois pés. Caso pretenda utilizar em quatro, deve adquirir mais um par de tênis, sendo impossível o uso simultâneo do mesmo par de tênis por quatro pés. Para atingir essa mesma limitação do mundo físico, a licença de uso de *software*-produto autoriza que uma cópia do produto seja

⁶¹⁴ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz do ICMS-Mercadoria e a exploração econômica do software. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**. n. 01, p. 25-48, jun. 2017, p. 44; SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com software, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 405.

utilizada por um equipamento. Caso o usuário queira o uso simultâneo em mais de um equipamento, deve adquirir mais licenças.

Com o uso, o par de tênis se deteriora até não ser mais possível sua utilização: a coisa se torna imprestável. O *software* também se “deteriora”, não com o uso, mas com a evolução tecnológica e com a limitação de prazo de validade técnica da licença de uso. Se o usuário quiser revender o seu par de tênis, é possível, mas ao fazê-lo não o terá mais à sua disposição, já que a sua unidade deve ser transferida para o terceiro adquirente.

O titular da cópia autorizada por licença de uso também pode revender a sua unidade, isso não é vedado. A exemplo do que ocorre com a revenda do par de tênis, o titular da cópia do *software* deve desinstalar o produto de sua máquina e se desfazer de qualquer cópia, inclusive *backup*, que porventura possua. Essa constatação pode ser extraída, por exemplo, da licença de uso do pacote Microsoft Office,⁶¹⁵ em que resta a previsão de que a venda da cópia detida pelo usuário o obriga a se desfazer de todas as suas cópias e instalações.

A vedação da licença de uso, portanto, é pela prática de concorrência, proibindo o consumidor de se tornar comerciante, ao replicar a cópia autorizada em diversas cópias para distribuir no mercado, configurando ilícito civil e penal, assim como no caso de o consumidor passar a reproduzir o par de tênis, em diversas cópias se passando pelo original, com a mesma marca.⁶¹⁶ Caso o consumidor autorizado pela licença permaneça com a cópia original, basta a venda de uma cópia não autorizada para que seja cometida a infração, pois isso permitirá que duas pessoas utilizem o mesmo bem ao mesmo tempo.

Cumprе relembrar que o Código Comercial tratava como mercadorias coisas negociadas no mercado, mas necessariamente uma das partes deveria ser comerciante. O contrato sempre comentado para a qualificação de uma coisa como mercadoria é o contrato de compra e venda mercantil, previsto no artigo 191 do Código, mas existiam outros pelo Código, como contratos de câmbio, crédito, locação, mandato etc.

Analisando o contrato de compra e venda mercantil, a qualificação da coisa como mercadoria decorria da destinação, independentemente de a coisa ser material ou imaterial, desde que uma das partes fosse comerciante. Assim, se o alienante não fosse comerciante, como o produtor rural, ao menos o comprador deveria ser. Nesse caso, a coisa

⁶¹⁵ **Licença de uso do Microsoft Office 2007**, disponível em: <[http://download.microsoft.com/Documents/UseTerms/Office_2007%20Professional%20Plus_Portuguese%20\(Brazil\)_bdb97501-2a38-412c-a380-2f1954dbcc83.pdf](http://download.microsoft.com/Documents/UseTerms/Office_2007%20Professional%20Plus_Portuguese%20(Brazil)_bdb97501-2a38-412c-a380-2f1954dbcc83.pdf)>, acesso em: 17 out. 2017.

⁶¹⁶ Conforme artigos 183, 184, 187, 189, I, 190 e 195 da Lei n. 9.279/1996.

qualificava-se como mercadoria porque o comprador era comerciante, tendo em vista que adquiriu para revender ou para alugar a coisa.

Por sua vez, em outras situações o adquirente não era comerciante, como nas vendas a varejo. Para que o bem fosse qualificado como mercadoria, o fornecedor deveria ser. Vê-se, portanto, que a qualificação de um bem como mercadoria, já desde o Código de 1850, não dependia da natureza da coisa, mas sim de sua destinação: ser um bem objeto de especulação com intuito de lucro. A dicção do Código, em seus diversos artigos, era suficientemente abrangente para que a evolução do mercado pudesse se incluir em sua regulação jurídica.⁶¹⁷

Com isso, os bens digitais, como livros, filmes e *software*, antes comercializados em suporte físico, podem ser perfeitamente qualificados como mercadorias na redação atual do artigo 155, II, da Constituição de 1988. A incidência do ICMS não está limitada aos contratos de compra e venda, muito menos a uma forma jurídica específica, podendo a licença de uso de *software* ser uma delas. A transferência da propriedade do direito autoral também não é relevante para a incidência do imposto, pois o objeto de comércio e de consumo é o *software*-produto, aquela unidade produzida e convertida em código-objeto, e não o direito autoral.

Desta forma, não se pode afirmar que houve mutação constitucional do conceito de mercadoria para passar a compreender, também, os bens incorpóreos no âmbito de sua significação. Isso porque, para que se possa falar em mutação constitucional, é preciso reconhecer que ao tempo da Constituição o termo “mercadoria” não comportava os bens imateriais em seu significado,⁶¹⁸ passando a compreender essa significação de forma lenta, gradual, com a evolução social, o desenvolvimento das tecnologias e a digitalização das mercadorias, a exemplo da energia elétrica, mercadoria inexistente quando do Código Comercial de 1850, mas que se fez incluir em seu significado com o tempo.

Não se rejeita a afirmação no sentido de que a tecnologia causa uma revolução nos comportamentos e modos de negócios, rompendo com o paradigma anterior.⁶¹⁹ Não se

⁶¹⁷ Conforme salientado no tópico 5.2.2. Conceito de mercadoria para o direito comercial. Ver também GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 92–94.

⁶¹⁸ Simone Rodrigues Barreto ensina que para haver mutação constitucional é preciso que na época da edição do enunciado a situação nova não comportasse no significado das situações que o texto constitucional buscava atingir ao tempo de sua edição. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 77.

⁶¹⁹ Para uma discussão sobre fenômenos disruptivos, ver MARKIDES, Constantinos. Disruptive innovation: in need of better theory. **The Journal of Product Innovation Management**. v. 23, p. 19–25, 2006; CHRISTENSEN, Clayton M.; RAYNOR, Michael; MCDONALD, Rory. What is disruptive innovation?

desconhece, assim, que a tecnologia e o desenvolvimento da internet proporcionam a desmaterialização das mercadorias, agora comercializadas como bens digitais, quando décadas atrás era necessário expressá-las em suporte físico, como livros em papel, filmes em VHS, músicas em disco vinil e *software* em disquete ou CD-ROM.

Entretanto, tanto os livros e filmes, quanto os *softwares*, são incorpóreos, pois são bens que se revelam no seu conteúdo. Toda obra autoral busca um meio para a expressão do conteúdo, tal como o papel ou fita magnética. O mesmo conteúdo é convertido em arquivo digital e distribuído ao consumidor. Mostra-se indiferente, portanto, o meio de expressão e distribuição de bens como livro ou *software*, pois são apenas formas diversas de materialização do mesmo conteúdo.

No caso do *software*, o conteúdo é o programa de computador, conjunto de instruções organizadas em código-fonte e código-objeto para proporcionar alguma função à máquina. Sempre é necessária uma máquina para o *software* se expressar e dar funcionalidade: esse é o significado do “contido em suporte físico” presente no texto do artigo 1º da Lei n. 9.609/1998, pois o *hardware* não vive sem o *software* e vice-versa. Assim, o *software* se expressa na máquina do usuário ou em servidor remoto, e não no suporte físico utilizado como veículo de distribuição do código-objeto, tal como o disquete ou a mídia ótica, hoje dispensáveis diante da possibilidade de seu transporte (do código-objeto) ser realizado por transferência eletrônica.

Portanto, o *software* não é o arquivo inserido no CD-ROM, muito menos o arquivo transferido por *download*, pois tais arquivos são apenas meios para a instalação do programa de computador na máquina do usuário. Trata-se, como visto, do código-objeto, unidade destacável, fungível, perfeitamente individualizada e transferível. Uma vez em mãos do consumidor, permite a execução de uma série de rotinas previamente programadas para a instalação do produto na máquina e, agora sim, a revelação do *software*. Após o *software* estar instalado na máquina do usuário ou em servidor remoto, o adquirente da licença consegue utilizá-lo. Sempre o mesmo *software*, não importa o meio pelo qual foi distribuído: suporte físico, *download* ou computação em nuvem (SaaS).

Assumindo que o conceito constitucional de mercadorias reflete o conceito de mercadoria vigente no direito comercial ao tempo da demarcação de competências do ICM em 1965, o direito comercial, desde 1850, não desconhecia a hipótese de bens imateriais

serem qualificados como mercadorias, desde que recebessem a destinação suficiente para qualificar a coisa incorpórea como tal. Assim, não cabe argumentar pela mutação constitucional do conceito de mercadoria, pois, ao tempo da demarcação constitucional de competências, o direito privado admitia qualificar as coisas imateriais como mercadorias.

Poder-se-ia argumentar que, ao longo dos anos, a doutrina (intérprete) e jurisprudência (intérprete e aplicador) construíram um conceito constitucional de mercadoria para fins tributários limitado aos bens corpóreos, a restringir, por interpretação, o conceito de mercadoria estabelecido pelo direito comercial e incorporado na Constituição. Assim, ao longo do tempo, diante da aceitação do conceito jurídico restrito aos bens corpóreos, houve, no passado, uma mutação constitucional para limitar o conceito constitucional de mercadoria que inicialmente era mais amplo.

Com esse raciocínio e considerando a evolução da tecnologia, permitindo-se uma massificação da desmaterialização das mercadorias, desprezar esse conceito restrito de mercadoria corrente na doutrina e no Poder Judiciário por anos poderia representar ofensa à segurança jurídica. Assim, a doutrina propõe agora a mutação constitucional, para que o Judiciário (diga-se, o STF) passe a reconhecer que no significado de mercadorias é possível incluir, atualmente, os bens incorpóreos.⁶²⁰

A preocupação é pertinente, mas apenas se partir do pressuposto de que o conceito de mercadoria argumentado pela doutrina verdadeiramente corresponde ao conceito vigente no direito comercial, considerando ainda que esse foi o conceito sustentado durante anos, restringindo a concepção de mercadoria como bem corpóreo.

No entanto, é preciso observar um aspecto que se mostra importante: a mutação constitucional depende de um novo significado antes inexistente quando da demarcação de competência impositiva. Não é o caso: para que tivesse ocorrido mutação do conceito para ser mais restrito na Constituição de 1988, seria necessário que o significado de bens corpóreos para o termo “mercadorias” não existisse no cenário jurídico preexistente. Consolidando esse conceito, agora nova mutação aconteceria, para incluir os bens incorpóreos na sua significação.

Ademais, conforme análise realizada nos tópicos 2.1 e 3.3, a doutrina construiu a interpretação de que o conceito constitucional de mercadoria como bem corpóreo decorre

⁶²⁰ Escrevemos dessa forma por concordar com Simone Barreto ao asseverar que o órgão habilitado para imprimir a mutação constitucional é o Poder Judiciário, na figura do STF, em decisão *erga omnes*, servindo as lições e interpretações da doutrina como propostas de mutação constitucional. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 89–92.

do conceito vigente no direito comercial ao tempo da demarcação de competências tributárias, todavia, o Poder Judiciário não proferiu decisões *erga omnes* sobre esse ponto, o que revelaria a aceitação plena desse conceito. Nas oportunidades em que se manifestou sobre mercadoria, assumiu como premissa a interpretação doutrinária, a exemplo do que se vê no RE n. 176.626/SP (*inter partes*) e na ADI n. 1.945/MT, em sede de medida cautelar.

Com isso, como a premissa é de que o conceito constitucional corresponde ao conceito de direito privado, argumentar pela evolução do conceito de mercadoria no estágio atual representa um raciocínio que soa um tanto contraditório, dado que se trataria de uma mutação para voltar a ter o sentido inicial, que sempre admitiu o tratamento dos bens incorpóreos como mercadorias. Frise-se que, no conceito de mercadoria vigente no direito privado e incorporado na demarcação de competência tributária, já se incluíam os bens incorpóreos.

Ainda, Marco Aurélio Greco,⁶²¹ ao analisar que o direito comercial possuía uma acepção ampla de mercadorias, na qual estavam incluídas as coisas incorpóreas, e uma acepção restrita, limitada aos bens corpóreos, argumenta que o termo “mercadorias” na demarcação do ICMS foi incorporado na Constituição em sua acepção estrita. Isso porque as mercadorias incorpóreas tratadas no Código Comercial, como títulos de crédito, valores mobiliários e dinheiro, foram reservadas à tributação da União pelo IOF. Com isso, há uma delimitação negativa do conceito de mercadoria, restando ao ICMS apenas os bens corpóreos.

Esse raciocínio também deve ser descartado. A interpretação por essa premissa restringe o conceito de mercadoria para fins de ICMS aos bens corpóreos, excluindo os incorpóreos, quando deveria ser mais abrangente, a exemplo do que fazia o Código Comercial. O raciocínio, portanto, deve ser diferente: “mercadoria” prevista no texto do artigo 155, II, da Constituição comporta qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, conforme conceito de direito comercial. Desde que seja destinado à mercancia será mercadoria, exceto bens específicos e delimitados, como dinheiro, títulos e valores mobiliários, pois, nas operações de circulação dessas mercadorias incorpóreas, o imposto devido será o IOF.

Vê-se que a exclusão, ou conceituação negativa, não decorre da dicotomia entre bens corpóreos para o ICMS e bens incorpóreos para o IOF, mas sim de a Constituição ter reservado à União a tributação de circulação de mercadorias bem específicas, não porque incorpóreas, mas porque são dinheiro, títulos e valores mobiliários. Caso contrário, levado

⁶²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 87–88.

ao extremo o raciocínio pela conceituação negativa, nem mesmo as mercadorias corpóreas industrializadas poderiam ser tributadas pelo imposto estadual, pois já “reservadas”, nesta linha de raciocínio, ao IPI.

Restaria ao ICMS, talvez, apenas as mercadorias corpóreas *in natura*, já que as mercadorias industrializadas, as quais, por serem produtos industrializados, são necessariamente corpóreos, também são de competência da União. Prova de que o IPI incide sobre a circulação de mercadorias industrializadas pode ser extraída do artigo 47, II, “a”, do CTN, ao prever que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorrer a saída da mercadoria.

Portanto, não se pode falar em evolução do conceito de mercadoria previsto na Constituição. Mercadoria, para fins de ICMS, tem a significação dada pelo direito comercial no século XIX. Suficientemente ampla, genérica e aberta para inclusão de novos produtos e evolução do comércio, a qualificação de um bem como mercadoria não decorre de aspectos da natureza do produto, mas sim de sua destinação. Todos os produtos que o comerciante disponibiliza no mercado, corpóreos ou incorpóreos, com caráter especulativo, recebem qualificação de mercadoria. Esse é o significado de mercadoria para fins de ICMS, excluídas as operações com mercadorias bem específicas e delimitadas, pois reservadas à incidência do IOF.

6.1.2. Lei complementar: definição de serviços por exclusão e operações mistas

Há que se investigar, ainda, se a licença de uso de *software*-produto, mesmo sendo uma operação relativa à circulação de mercadoria, pode ser definida como serviço de qualquer natureza por lei complementar ou, ainda, se tais operações com *software* são operações mistas, uma vez que a prestação de serviços envolve também entrega de mercadorias, sendo possível, se assim for, sua discriminação na lista anexa de serviços na lei complementar.

O artigo 156, III, da Constituição da República, ao demarcar a competência dos municípios para tributar os serviços de qualquer natureza, estabelece para a lei complementar a tarefa de definir tais serviços, sem a qual os municípios não estão autorizados a instituir o imposto. Nesta missão, a lei complementar não pode definir como serviços de qualquer natureza aqueles que configurem os serviços já reservados à competência dos estados, quais sejam, o serviço de transporte intermunicipal e interestadual e o serviço de comunicação.

Com isso, surge o argumento de ser residual a concepção dos serviços sujeitos ao ISS, na medida em que somente podem ser definidos como de “qualquer natureza” os fatos que não representem serviços específicos de naturezas já reservadas para a competência dos estados ou da União, configurando um limite para a atuação do legislador complementar.⁶²²

Desde a Emenda n. 18/1965 há a previsão constitucional de que os serviços de qualquer natureza sujeitos à incidência do imposto municipal serão aqueles que não estiverem no âmbito de competência dos estados e da União. Assim, o campo de incidência do imposto municipal pode ser definido por exclusão, sendo de “qualquer natureza” os fatos não diretamente tributados por quaisquer dos outros impostos previstos no sistema tributário nacional que se inaugurava.⁶²³

Daí o caráter residual do ISS, não no sentido de competência residual, mas sim no de que toda a tributação sobre o consumo foi demarcada, com serviços específicos sendo tributados por outros entes políticos, e os gerais, isto é, os de qualquer natureza, definidos como serviços tributados pelos municípios. Em outras palavras, a definição do que é serviço de qualquer natureza se dá por exclusão dos demais impostos sobre o consumo.

Acrescente-se que o constituinte da Emenda n. 18/1965 buscou satisfazer a tributação de todas as realidades econômicas, tanto assim que eliminou da Constituição a denominada “competência residual” para satisfazer a premissa de consolidar os impostos de idênticas naturezas econômicas em figuras tributárias unitárias. Com isso, por entender que todos os impostos da Federação restariam enquadrados nos quatro grupos de impostos (comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e especiais),⁶²⁴ estabeleceu no artigo 5º que os impostos do sistema tributário nacional seriam tão somente aqueles previstos e entregues para cada ente tributante.⁶²⁵

Na Constituição de 1988 a previsão da competência residual foi restabelecida no artigo 154, I, permitindo-se à União a criação de imposto novo, cujo fato gerador e base de cálculo sejam diversos dos impostos discriminados na Constituição, devendo, ainda, ser

⁶²² Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 100; BARROS, Maurício. “Produtos como serviços” e os desafios da tributação de negócios disruptivos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 94, p. 139–153, ago. 2018, p. 148.

⁶²³ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 52.

⁶²⁴ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17, p. 30.

⁶²⁵ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 205–206.

não cumulativo e instituído por lei complementar. Este campo da competência residual, pensamos, não está relacionado aos impostos sobre serviços ou circulação de mercadorias, pois se trata de fatos geradores e bases de cálculos já existentes e discriminados na Constituição.

Em outras palavras, os serviços já foram discriminados na Constituição. Se um suposto fato novo for serviço, ou é um serviço específico, como o de comunicação, ou um serviço que pode se enquadrar como de qualquer natureza. A pretexto de exercer a competência residual, não é permitido à União instituir imposto novo cuja materialidade seja identificada como serviço. Se assim proceder, incorrerá em inconstitucionalidade, já que o fato gerador e a base de cálculo já existem na Constituição.

Em matéria de impostos sobre o consumo, tanto a Emenda n. 18/1965 quanto a Constituição de 1988 os repartiram para as três esferas da Federação sob a rubrica de “impostos sobre a produção e circulação”, demarcando à União o IOF e o IPI, aos estados o ICM e aos municípios o ISS. Restam, assim, demarcadas todas as possibilidades de tributação sobre o consumo. Por isso, no caso do ISS, uma dada realidade fática somente pode ser definida por lei complementar como serviço de qualquer natureza se já não for da natureza de outro imposto, de competência dos estados e da União, como um serviço de comunicação, por exemplo.

Conclui-se, com isso, não haver espaço para competência residual da União em matéria de impostos sobre o consumo. Todas as operações de circulação de mercadorias já foram demarcadas, seja para a imposição do IPI, do IOF ou do ICMS-M, assim como já foram demarcadas todas as prestações de serviços, seja por IOF, como os serviços securitários, seja por ICMS-S. Assim, a lei complementar só pode definir um determinado fato como serviço de qualquer natureza se ele não se enquadrar em nenhum dos outros impostos sobre o consumo, encontrando sua definição por exclusão dos demais, por isso seu caráter residual em relação ao ICMS, IPI e IOF.

O não exercício da competência tributária pela União ou pelos estados, conforme o artigo 8º do CTN, não autoriza à lei complementar a tratar o fato como serviço,⁶²⁶ tampouco a adotar a interpretação de que o fato se encontra em zona de penumbra, situação na qual caberia ao legislador complementar dirimir o conflito de competência. Isso porque a lei complementar que define serviços de qualquer natureza somente tem espaço se

⁶²⁶ No mesmo sentido: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 101.

eliminada a possibilidade de um determinado fato se enquadrar na incidência do IOF, IPI ou ICMS.

Cabe ao legislador complementar definir como serviço de qualquer natureza apenas em relação ao resíduo (o que não significa dizer que pode tributar qualquer coisa, já que deve ser uma atividade que represente um serviço),⁶²⁷ cabendo ao intérprete autêntico (Judiciário) concluir se o legislador extrapolou ou não sua atribuição, investigando se uma dada situação material definida como serviço de qualquer natureza já não se encontra no campo de tributação dos estados.

Assim, o artigo 156, III, encerra uma norma especial em relação ao artigo 146, I, da Constituição, determinando a tarefa ao legislador complementar de definir serviços de qualquer natureza desde que não compreendam serviços já outorgados para a União, como seguros, e serviços distribuídos para os estados, como comunicações e transportes.

A pretexto de dirimir conflitos, não é concedido ao legislador complementar o poder de invadir competências, sob pena de lhe ser conferido um poder que a Constituição não lhe deu, alterando as atribuições constitucionais de competência e criando mais conflitos. O legislador complementar não tem carta branca e só pode definir como serviço de qualquer natureza se tiver percorrido o sistema constitucional e verificado que aquela materialidade que pretende tributar por ISS representa um serviço e já não está inserida na competência tributária de outros entes políticos.⁶²⁸

Ressalte-se, outrossim, não serem apenas os serviços já discriminados para outros entes políticos os critérios limitadores do legislador complementar na tarefa de definir os serviços de qualquer natureza. Também limitam o campo de competência dos municípios as operações de circulação de mercadorias, campo de tributação incompatível com a incidência do ISS,⁶²⁹ não sendo permitido à lei complementar definir essas operações como serviço de qualquer natureza. Portanto, não é possível a incidência simultânea de ISS e ICMS sobre o mesmo negócio jurídico.

Neste relacionamento dos serviços com as operações com mercadorias, o âmbito de tributação do ISS ou do ICMS deve observar um aspecto importante previsto na

⁶²⁷ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 102.

⁶²⁸ Em sentido contrário o prof. Aires Barreto ensina que o termo “definidos em lei complementar” previsto no artigo 156, III é destinado aos serviços de competência dos estados. Estes devem ser definidos por lei complementar, todos os demais serão serviços de qualquer natureza. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 51–52.

⁶²⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária, *in*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 66–67.

Constituição, que também atua na delimitação das competências tributárias desses dois impostos. Trata-se das situações em que a prestação de serviço representa uma atividade concomitante com a entrega de mercadorias: as denominadas “operações mistas”.⁶³⁰

Se assim for, não há espaço para a incidência dos dois impostos sobre o mesmo negócio jurídico, devendo o legislador complementar também decidir qual desses impostos deverá prevalecer. Conforme previsão do artigo 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição, quando mercadorias forem fornecidas, concomitantemente, com serviços que não estiverem na competência dos municípios, isto é, não identificados como serviços de qualquer natureza na lei complementar, haverá a incidência do ICMS sobre o valor total da operação.

Com isso, se uma dada situação foi definida na lei complementar como serviço de qualquer natureza, afasta-se a incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas concomitantemente com a prestação, pois tudo é considerado serviço. Ao contrário, se a atividade não constar da lista anexa à lei complementar, sobressai a entrega das mercadorias, e os serviços integram o negócio jurídico que provoca a circulação de mercadorias, com a incidência do ICMS sobre a totalidade da operação. Referida situação também demanda que se verifique o objeto do negócio jurídico, a fim de se saber se o serviço é mero acessório na circulação da mercadoria ou se constitui o objeto principal da contratação, no diálogo entre atividade-meio e atividade-fim.

Quando da publicação da Emenda n. 18/1965, o parágrafo único do artigo 15 estabeleceu como tarefa do legislador complementar a previsão de critérios para distinguir a incidência do ISS dos fatos sujeitos à incidência do ICM, por já se perceber que nem sempre é possível discernir com tanta clareza a operação de circulação de mercadorias das prestações de serviços, principalmente em negócios jurídicos que controlam, concomitantemente, diversas atividades e complexidades: fornecimento de mercadorias e prestação de serviços.

Ao comentar sobre as denominadas “operações mistas”, Rubens Gomes de Sousa⁶³¹ entendeu ser desnecessária a previsão constitucional para a distinção entre ISS e ICM. Nota-se que o conceito de operações mistas para o autor era o da incidência tanto do ISS

⁶³⁰ Cf. BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 373.

⁶³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 304.

quanto do ICM na mesma operação, sobre o seu valor total, situação que por si só já era impossível, dada as materialidades excludentes e incompatíveis desses dois impostos.

Com isso, continua o autor, se já estava previsto que o tributo municipal tinha seu campo limitado, excluídas as materialidades tributárias da União e dos estados, não haveria a possibilidade da incidência concomitante dos dois impostos, bastando analisar qual o objeto do contrato para identificar se uma atividade é insumo da outra. Afirma, ainda, que caberia à lei complementar definir se um dado negócio jurídico, sendo de prestação de serviço com fornecimento concomitante de mercadoria, estaria sujeito a um ou a outro imposto, mas nunca aos dois simultaneamente.⁶³² Este último ponto é o que temos na atualidade.

Cumprindo esse desiderato, a Lei Complementar n. 116/2003 estabeleceu em seu artigo 1º, § 2º, a incidência exclusiva do ISS nos casos de atividades discriminadas na sua lista anexa como serviços de qualquer natureza, quando a prestação de serviços for prestada concomitantemente com a entrega de mercadorias. Em alguns casos, a própria lei complementar faz ressalvas para dividir a incidência, como a manutenção e reparos de veículos, situação em que as peças empregadas no serviço estarão sujeitas ao ICMS, restando a incidência do ISS sobre a mão de obra.⁶³³

Cabe indagar, nesse ponto, se a licença de uso de *software*-produto representa uma operação mista, isto é, operação de circulação de mercadorias concomitante com a prestação de serviços, tendo em vista a existência de serviços paralelos e acessórios à licença de uso, como suporte técnico e atualização do programa de computador, como argumentado, inclusive, pelo ministro Dias Toffoli em seus votos na ADI n. 1.945/MT e ADI n. 5.659/MG.

A resposta é negativa: licença de uso de *software*-produto não é operação mista. As atividades referidas são exigência da própria lei do *software* por uma questão de direito do consumidor e não são desenvolvidas concomitantemente com a entrega da mercadoria.

⁶³² No mesmo sentido, Aires F. Barreto ilustra a situação de que muitas vezes o prestador de serviços precisa utilizar bens para o desenvolvimento da atividade, não podendo ser tratados como mercadorias, mas sim materiais utilizados como insumo da prestação de serviços: “Estes não são mercadorias porque não são bens móveis sujeitos ou destinados ao comércio. Nem eles, nem em si considerados, interessam quer ao prestador, quer ao tomador do serviço. Não são coisas da espécie mercadoria, objeto da mercancia. Ao revés, são meros ingredientes, insumos, componentes, elementos integrantes do serviço. Sua presença, nesse contexto, é explicada exclusivamente em função do esforço humano, em que o serviço se traduz(...). Nítido material integrativo do serviço, neste se insere indissociavelmente, formando unidade que não se pode decompor.” BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 62.

⁶³³ 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

O artigo 8º da Lei n. 9.609/1998 determina que, durante o prazo de validade técnica da versão do *software* comercializado, prazo que deve estar expresso no contrato de licença de uso, o comerciante fica obrigado a assegurar aos usuários “a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações”.

Trata-se de norma de caráter consumerista, resguardando ao usuário o direito de ter o adequado funcionamento do *software*-produto adquirido, o que necessariamente inclui atualizações de segurança e funcionalidade, reparos de codificação etc., por se tratar de serviços técnicos prestados com o objetivo de proporcionar o adequado funcionamento do programa.

A obrigação persiste mesmo que o programa de computador seja retirado de circulação comercial, conforme parágrafo único do mesmo artigo. Em qualquer mercadoria há serviços de reparos, *recall* e suporte como estes atrelados ao produto, como geladeiras, veículos automotores, *smartphones* etc. São serviços *post factum*, isto é, praticados pós venda ou pós operação praticada. Não tornam a operação mista porque no momento da operação só há a circulação do produto.

Percebe-se, portanto, que as referidas prestações de serviços não são concomitantes à circulação comercial da mercadoria, mas sim prestadas *a posteriori* (e se prestadas), como atualizações, suporte técnico, reparos no código. São atividades desvinculadas da operação de circulação de mercadorias em si, descartando-se a possibilidade de aplicação do artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003 e do artigo 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição.

O argumento de operação mista, ou contrato complexo, ganha força no *software*-produto fornecido por computação em nuvem (SaaS) ou por transferência eletrônica de dados – *download*. Há argumento pela existência de diversas prestações de serviços em concomitância com a entrega do *software*-produto, tornando a licença de uso um contrato complexo no qual predomina o serviço. Assim, argumenta-se, nestas hipóteses, não haver um mero licenciamento de *software*, diante de uma maior presença de prestações de serviços, numa atividade complexa, na qual a entrega do *software*-produto, ou o interesse do consumidor pelo produto, está, praticamente, em segundo plano.⁶³⁴

⁶³⁴ Cf. DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. Conflitos de competência ICMS e ISS nos negócios de tecnologia, *in*: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de (coords.). **ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 96–101.

Também não é o caso de operação mista, tampouco de contrato complexo. Realmente, além das necessárias atualizações e suporte técnico exigidos pelo artigo 8º da Lei n. 9.609/1998, há diversas atividades para a entrega da mercadoria, tais como manutenção de servidores, manutenção de rede de comunicação de dados, equipe técnica em tecnologia da informação, armazenamento de dados e outros serviços correlatos para manter *on-line* os equipamentos do fornecedor e realizar a entrega do *software*-produto, seja via *download*, seja via computação em nuvem.

Novamente, trata-se de atividades preparatórias de manutenção de sistema de tecnologia da informação, próprio ou de terceiros, para a entrega das mercadorias via *download* ou via SaaS. Não são serviços prestados ao consumidor, muito menos de seu interesse. São atividades próprias do fornecedor do *software*-produto prestadas para si mesmo, realizando reparos em equipamentos próprios ou de terceiros para manter sua atividade comercial e permitir a entrega do produto ao consumidor. São até irrelevantes aos olhos do consumidor, que por vezes não consegue dispensá-las, como o armazenamento de dados, mas que não afastam seu interesse pelo *software*-produto, este sim o objeto do contrato.

Analogicamente, seria como dizer que a manutenção de frota própria, com despesas de reparos, pessoal e combustível para a entrega de mercadorias, é serviço prestado concomitantemente à operação de circulação de mercadoria, tornando a operação um contrato complexo sujeito ao ISS.⁶³⁵ No caso do *software*-produto, a relação jurídica é entabulada no bojo de uma licença de uso para o consumo de um programa de computador. O que o fornecedor tem que fazer para entregar o produto é ato preparatório ou meio para cumprir sua obrigação, seja a distribuição por suporte físico, *download* ou computação em nuvem.

Com isso, deve-se analisar qual foi o papel da Lei Complementar n. 116/2003 ao estabelecer o item 1.05 em sua lista anexa, quando trata como serviço a licença de uso de *software*. Se licença de uso de *software*-produto é operação relativa à circulação de

⁶³⁵ Recentemente assim decidiu o STF na ADI n. 3142 ao firmar o entendimento de que a locação ou permissão de uso de ferrovia, rodovia, postes, cabos e dutos representa uma operação mista ou complexa, passível de incidência do ISS, conforme item 3.04 da lista anexa à Lei Complementar. Nesse julgamento, identificaram a atividade como serviço diante da existência várias atividades sem que fosse possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer. No entanto, a Corte deixou claro que a manutenção e reparo dos postes, rodovias etc. não integra essa complexidade de atividades para tornar a obrigação mista, pois se trata de custo da atividade.

mercadoria, poderia o legislador complementar tratá-la como serviço de qualquer natureza, tendo em vista os artigos 155, § 2º, IX, “b” e 156, III da Constituição?

Entendemos que não poderia, mas para não afirmar a inconstitucionalidade do item e responder à indagação, deve-se analisar a contratação. Melhor dizendo, para ser serviço de qualquer natureza tributado pelo ISS a partir do item 1.05 da lista anexa, a contratação da licença de uso deve ser subsidiária, pois decorre de uma prestação de serviço que lhe dá causa. Com isso, deve-se investigar se a contratação representa o desenvolvimento de *software* por encomenda ou se está relacionada com o produto, denominado de “*software* de prateleira”.

Autores como Roque Carrazza⁶³⁶ lecionam não haver diferença jurídica entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, pois em qualquer dessas modalidades de contratação há licença de uso. Assim, essa diferenciação entre *software* por encomenda e *software* de prateleira é apenas econômica, não tendo sido realizada pela lei.

Sustenta, ainda, o autor que em qualquer hipótese de classificação de *software*, seja por encomenda, seja de prateleira, não é possível a incidência do ICMS, diante da inexistência da transferência da titularidade do direito autoral e da impossibilidade de qualificar um bem incorpóreo como mercadoria. Ainda, tampouco é possível a incidência do ISS nos casos de licença de uso, por configurar uma obrigação de dar. Assim, essa operação está reservada à competência residual da União, podendo ser exercida apenas por este ente federado, nos termos do artigo 154, I, da Constituição.⁶³⁷

Em que pese autores de escol⁶³⁸ argumentarem pela inexistência jurídica da diferença entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, é exatamente isso que distingue a operação e a aplicação do tributo correspondente, permitindo-se a aplicação do item 1.05 nas licenças de uso de *software* desenvolvido por encomenda, pois apenas nesse caso haverá uma licença de uso decorrente de um serviço que lhe antecede: o desenvolvimento de *software*. Como será tratado abaixo, trata-se de uma hipótese excepcional, mas é um critério jurídico disposto na própria lei de direitos autorais.

⁶³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 192.

⁶³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 190–202.

⁶³⁸ Ver também BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 220–234; MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 105–107.

Neste diapasão, o que distingue uma prestação de serviço de uma circulação de mercadorias é a própria contratação ser de um produto ou do desenvolvimento de um produto/utilidade, distinção presente no direito comercial e já argumentada por Rubens Gomes de Sousa,⁶³⁹ José Xavier Carvalho de Mendonça⁶⁴⁰ e Spencer Vampré.⁶⁴¹ Assim, caso a contratação seja a elaboração e desenvolvimento de algo mediante a demanda do contratante, como uma empreitada ou a elaboração de um terno sob medida no alfaiate, trata-se de uma prestação de serviço, um desenvolvimento de uma utilidade por encomenda, mesmo que o resultado seja um bem material, já que não é o bem em si o objeto da contratação.⁶⁴² Por sua vez, caso a contratação seja um produto pronto, acabado, desenvolvido por conta e risco do desenvolvedor, mesmo que requeira alguma adaptação para os interesses de um consumidor que porventura aparecer, seu objeto é um produto, havendo circulação de mercadorias.⁶⁴³

A diferença é, portanto, jurídica. No caso do *software*, a distinção entre *software* de prateleira e *software* por encomenda está regulada pela própria Lei n. 9.609/1998. Como visto no capítulo 4, o *software* por encomenda está previsto no artigo 4º, e o *software*-produto, nos artigos 7º e seguintes. Nota-se, e isso é importante, a licença de uso de *software* é instrumento jurídico típico para a comercialização e circulação de *software* de prateleira.

Não existe, em regra, licença de uso de *software* nos casos em que o programa foi desenvolvido por encomenda. Quando se fala dessa forma jurídica, “licença de uso de *software*”, está-se a se referir ao *software*-produto, não há outro entendimento que se possa realizar, salvo uma única exceção: o *software* desenvolvido por encomenda com estipulação contratual expressa pela reserva da titularidade do direito autoral para o desenvolvedor.

⁶³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972, p. 295–297.

⁶⁴⁰ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 482–489.

⁶⁴¹ VAMPRE, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1, p. 71.

⁶⁴² No mesmo sentido: BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 40–85.

⁶⁴³ Nesta linha de raciocínio, o STF proferiu decisão, em sede de repercussão geral, para o caso de manipulação de medicamentos. RE n. 605.552. Foi fixada a seguinte tese: “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira”.

Conforme o artigo 4º da Lei n. 9.609/1998, nos casos de desenvolvimento de *software* por encomenda, a titularidade do direito autoral é do autor da encomenda – tomador do serviço –, pois há especificações próprias deste, seus segredos industriais ou empresariais, suas ideias e concepção etc. O executor da encomenda – prestador de serviço – apenas constrói o código e entrega o resultado do serviço. Por isso a lei determina que o direito autoral é do autor da encomenda. Se a propriedade do direito autoral do *software* é do próprio tomador do serviço, seu uso, obviamente, independe de licença.⁶⁴⁴

O contrato de desenvolvimento de *software* por encomenda segue, no que couber, as regras para o contrato de empreitada,⁶⁴⁵ e sobre essa atividade há a incidência do ISS por configurar um serviço de qualquer natureza, definido como tal no item 1.04 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.⁶⁴⁶

No entanto, o artigo 4º da Lei n. 9.609/1998 resguarda a possibilidade, mediante estipulação expressa em contrato, de conferir a propriedade do direito autoral ao executor da encomenda. Neste caso, aí sim, quando o tomador do serviço receber o resultado do serviço e for utilizar o *software*, será necessário um contrato de licença de uso para resguardar os direitos do desenvolvedor e impedir que o usuário pratique comércio com esse *software*.

Neste caso, há, portanto, dois negócios jurídicos: i) o contrato de desenvolvimento de *software* mediante encomenda; ii) o contrato de licença de uso do *software* desenvolvido por encomenda para sua utilização. A interpretação correta do item 1.05 da Lei Complementar n. 116/2003 é limitar a incidência do ISS apenas nessa situação. Neste caso, a tributação do ISS sobre a licença de uso é devida, não pela licença em si, mas sim porque decorre de um contrato de desenvolvimento de *software* por encomenda.⁶⁴⁷

⁶⁴⁴ Ver: BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **A tributação de software sob encomenda. A inadequação do Parecer Normativo SF 1/2017**, disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-de-software-sob-encomenda-24082017>>, acesso em: 25 ago. 2017.

⁶⁴⁵ Cf. PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 86.

⁶⁴⁶ 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.

⁶⁴⁷ No mesmo sentido: PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. n. 1, p. 195–216, ago. 2016; PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinícius Jucá. Incidência do ISS sobre o licenciamento de software de prateleira. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**. n. 11, p. 53–66, dez. 2011, p. 60–63; FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 387.

Trata-se de um *software* único, que não existe no mercado, pois desenvolvido especificamente para um tomador do serviço em especial, segundo suas ordens, segredos, ideais e concepções, assim como o terno sob medida. É um programa de computador que dificilmente terá utilidade para outro usuário, pelo menos não sem antes realizar diversas adaptações e generalizações para, agora sim, se transformar num *software* de prateleira.

Pensar o contrário, interpretar o item 1.05 para admitir a incidência do ISS sobre a licença de uso de *software*-produto (*software* de prateleira), como faz o Parecer Normativo SF n. 01/2017 do município de São Paulo, representa uma inconstitucional invasão de competência tributária, com ofensa ao artigo 155, II, e ao próprio artigo 156, III, pois a lei complementar não pode definir como serviço de qualquer natureza matéria já reservada para o campo de competência de outro ente político, como é o caso de operações de circulação de mercadoria.

Portanto, sob pena de inconstitucionalidade, o item 1.05 não incide sobre qualquer licença de uso de *software*, mas tão somente sobre a licença de uso relacionada com um *software* desenvolvido por encomenda, cuja propriedade do direito autoral pertence ao executor da encomenda, por expressa disposição contratual.

A propriedade autoral para o desenvolvedor do *software* nestes casos é excepcional, não sendo possível a exceção se tornar regra para concluir que qualquer licença de uso está sujeita à tributação do ISS. Como dito, antes de o legislador complementar definir algo como serviço de *qualquer natureza*, deve perquirir se determinada situação já não é da *natureza* de outro imposto, como o caso em tela, não sendo possível argumentar a presença de zona de penumbra, editando lei complementar a pretexto de dirimir conflito de competência.

A incidência do ICMS sobre a operação relativa à circulação de mercadoria incorpórea, efetivada, no caso, por licença de uso de *software*, nada mais representa do que o respeito ao desenho constitucional de competências tributárias. Não cabe, portanto, o argumento de que tributar por ICMS, reconhecendo uma evolução do conceito de mercadorias para incluir os bens incorpóreos como mercadorias, representa uma involução do conceito de serviços, já que deveria ser o ISS o imposto que incide sobre bens imateriais.⁶⁴⁸

⁶⁴⁸ Cf. MACEDO, Alberto. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais, *in*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e**

O bem imaterial objeto de tributação pelo ISS é a prestação do serviço, a produção de uma utilidade, isto é, a própria atividade desenvolvida. Mercadorias e sua circulação não são objeto de tributação pelo ISS. Ainda, como visto, a dicotomia entre mercadoria corpórea e serviços como bens incorpóreos não é distinção que se encontra presente no direito.⁶⁴⁹

A mercadoria incorpórea já era reconhecida como coisa objeto de operações mercantis pelo direito comercial. Basta que a coisa seja destinada ao comércio, como objeto de especulação e intuito de lucro, para ser qualificada como mercadoria, independentemente de ser corpórea ou incorpórea.

Permitir a tributação do ISS sobre as operações com mercadorias incorpóreas representa um indevido alargamento da competência tributária municipal e encolhimento da competência estadual. A pretexto de tributar coisas incorpóreas, e sob um inexistente amparo em lei complementar, municípios invadem a competência dos estados e reclamam a tributação exclusiva da operação relativa à circulação de mercadoria.

Assim, uma vez reconhecida uma operação como de circulação de mercadorias, está excluída a atuação tributária dos municípios, e lei complementar que dispuser diferente será inconstitucional. Ressalte-se que o ISS tem característica residual, isto é, o legislador complementar só pode definir uma dada situação material como serviço tributável pelo ISS se a situação de fato for um serviço e não representar um já reservado à competência da União ou dos estados ou se não representar uma circulação de mercadoria. Ainda, se a prestação do serviço envolver, concomitantemente, o uso ou a entrega de materiais, a lei complementar deverá dar o tratamento adequado para estas operações mistas.

Licença de uso de *software*-produto não é operação mista, nem representa um serviço, de nenhuma natureza. Esse aspecto residual do âmbito de incidência do ISS foi percebido pelo constituinte de 1988, que, justamente por isso, reconheceu a insuficiência da sua arrecadação para o sustento dos municípios, repartindo o produto da arrecadação do ICMS.

Para suprir a ineficiência arrecadatória do ISS, na Emenda n. 18/1965 restou previsto um ICM municipal, adicional ao imposto estadual, para compor as finanças municipais, logo revogado para ser substituído pelo mecanismo de participação do produto

municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67–137.

⁶⁴⁹ Cf. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 89.

da arrecadação do ICM estadual, solução que se repetiu nas Constituições posteriores, inclusive na de 1988.⁶⁵⁰

Lei complementar que pretender tratar operação de circulação de bens incorpóreos como serviço de qualquer natureza, somente por conta da imaterialidade da mercadoria, além de confundir o produto (material ou imaterial) com a atividade (sempre imaterial), realiza invasão da competência tributária dos estados, por se tratar de nítida operação mercantil com circulação de mercadorias.

Ao assim proceder, além de invadir a competência estadual, a lei complementar realiza mais uma ofensa à Constituição, pois, ao invés de receberem 25% da arrecadação do ICMS, os municípios passarão a arrecadar sobre 100% das operações de circulação de mercadorias digitais, integralmente, sem dividir a arrecadação com nenhum outro ente político, além de excluir dessa riqueza os municípios que não tenham capacidade de gerir, fiscalizar e arrecadar esse aspecto da incidência do ISS. Nota-se que a alíquota padrão do ICMS no estado de São Paulo é de 18%: os 25% do produto dessa arrecadação destinados aos municípios representam 4,5% sobre o valor da operação; a alíquota do ISS varia entre 2% e 5%, devendo-se ainda computar o custo para fiscalização e arrecadação do imposto.

Em síntese, licença de uso de *software*-produto não é contrato complexo, operação mista. Tributar por ICMS as operações de circulação de mercadorias incorpóreas significa a exaltação da competência tributária estadual prevista na Constituição, situação fática, desde sempre, excluída da tributação do ISS.

6.1.3. Legislação e definições para a incidência

A conclusão de que a materialidade do negócio jurídico é sujeita ao ICMS, por haver uma “operação” que provoca uma “circulação” de uma “mercadoria”, afastando a possibilidade da sua caracterização como serviço, não implica, de imediato, a incidência do ICMS, pois ainda são necessários ajustes legislativos. Importante lembrar que o exercício dessa competência pelos estados, seja parcialmente tributando apenas o suporte físico, seja não instituindo a cobrança, não implica em renúncia da competência.

Vimos que a licença de uso é uma operação que se presta a circular no mercado o *software*-produto. Não se trata, assim, de serviço, nem mesmo sob o argumento de ser uma operação que permite extrair a utilidade das coisas. Todas as coisas têm utilidade, e no

⁶⁵⁰ Cf. artigo 158, IV e parágrafo único.

caso do *software*-produto sua utilidade se extrai por ser um produto, assim como há a utilidade em um veículo ou em um *smartphone*. Não se cogita que um veículo é mercadoria apenas porque é corpóreo, mas sim porque é uma coisa objeto de consumo, que fornece uma utilidade ao usuário, disponibilizado no mercado pelo produtor ou comerciante, que especula as matérias-primas, trabalho e os riscos para obter lucro no mercado com a circulação dessa riqueza.

O *software*, tanto quanto o veículo, é mercadoria que se pretende seja consumida por conta da utilidade que oferece. Não foi preciso colocar na lei complementar que veículo automotor é mercadoria para que incidisse ICMS nas operações de circulação de tal produto, assim como não é necessário incluir na lei complementar que o *software* é mercadoria para que o ICMS possa incidir sobre a licença de uso, que nada mais é do que uma operação capaz de proporcionar a circulação de mercadoria, assim como a compra e venda mercantil, doação, permuta e muitas outras operações.

O ICMS, em síntese, não incide sobre formas jurídicas, muito menos sobre uma forma jurídica específica como a compra e venda mercantil, conforme explicitado pelo próprio artigo 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 87/1996. A incidência é sobre operações: qual forma jurídica será praticada é irrelevante para a incidência do imposto, pois o que se deve observar é a estrutura da incidência do imposto prevista em lei.

No entanto, para que a incidência do imposto estadual seja possível, é preciso previsão legal acerca de diversos outros critérios da incidência tributária, tais como o local do estabelecimento que comercializa bens digitais; o estado competente; como será operacionalizada a não cumulatividade; a definição do responsável pelo recolhimento do imposto; o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, dentre outros critérios.

A Constituição da República, em seu artigo 155, § 2º, XII, determina que vários desses critérios devem ser tratados por lei complementar. Trata-se de uma tarefa especial da lei complementar, específica para ICMS, a qual deverá definir o contribuinte do imposto, o estabelecimento e o responsável pelo seu recolhimento, o regime de compensação do imposto para o aperfeiçoamento da não cumulatividade, a substituição tributária, a base de cálculo, dentre outros.

A Lei Complementar n. 87/1996 trata de todos esses pontos. A dificuldade é saber se tem aplicação nas operações de circulação de mercadorias digitais negociadas em *websites* do próprio fornecedor do *software*, ou em lojas de aplicativos, como as existentes para *smartphones* e *tablets*. Para facilitar o raciocínio, todos serão tratados como “plataforma eletrônica”.

A plataforma eletrônica, mesmo sem presença física no Brasil, pode ser considerada estabelecimento para fins de ICMS? Neste ponto, em relação à definição de estabelecimento, o artigo 11, § 3º, possui redação que abrange as plataformas eletrônicas, ao dispor que estabelecimento é “o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”.

Nota-se que estabelecimento para fins de ICMS é o local, que nem precisa ser edificado, pode até ser um veículo, basta que seja local onde pessoas jurídicas ou físicas exerçam suas atividades.⁶⁵¹ Pessoa jurídica não tem existência física, podendo se localizar em qualquer lugar, cuja eleição só depende do empresário.⁶⁵² Em caso de impossibilidade de determinação desse local, a lei complementar ainda define que o estabelecimento será o local onde se realiza a operação ou onde encontrada a mercadoria.

As plataformas eletrônicas praticam mercancia, com habitualidade e intenção de lucro, caracterizando-se como contribuintes do imposto, nos termos do artigo 4º da Lei Complementar n. 87/1996. Sua localização pode ser determinada de várias formas, dentre elas o endereço declarado pela própria pessoa jurídica no órgão competente para o registro da empresa (Junta Comercial), seu cadastro na Receita Federal, ou mesmo o endereço descrito no cadastro do domínio com extensão “.br”, controlado pelo Comitê Gestor da Internet. Todos esses locais, se diferentes, podem ser considerados estabelecimentos da pessoa jurídica, todos autônomos, mas todos respondendo pelo crédito tributário, nos termos do artigo 11, § 3º, II e IV, da Lei Complementar n. 87/1996.

Quanto ao registro de domínio do *website*, no Brasil, é realizado perante o Comitê Gestor da Internet (CGIbr), órgão criado pelo Decreto n. 4.829/2003, composto por membros, dentre outros, do Ministério da Ciência e Tecnologia, Ministério da Defesa e Ministério das Comunicações. Nos termos da Resolução CGI.br/RES/2008/008/P, que estabelece os procedimentos para registro de nomes de domínio no Brasil, para realizar um

⁶⁵¹ Não se aplica na tributação sobre o consumo os critérios de conexão para a tributação internacional da renda, como as definições de estabelecimento permanente previstas na CM-OCDE. Além da tributação sobre o consumo possuir critérios de conexão diversos (destino e origem), a lei complementar é competente para a definição de estabelecimento para fins de ICMS. Ver mais em: GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. Tese (doutorado), Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2012, p. 166–167.

⁶⁵² Não cabe, no presente trabalho em que se discute ICMS, a discussão de estabelecimento permanente previsto para a tributação internacional, tampouco as definições de estabelecimento prevista no Código Civil, a não ser subsidiariamente, como a constatação de que estabelecimento não é um prédio, mas sim uma universalidade, um complexo de bens organizado, para exercício da empresa, nos termos do artigo 1.142.

registro de domínio de *website* no Brasil é preciso informar ao CGI endereço físico, telefone, nome empresarial e CNPJ se for pessoa jurídica, ou nome e CPF se pessoa física⁶⁵³, destacando-se que a categoria de domínio “.com.br” (DPN) é reservada para atividades comerciais, nos termos da Resolução CGI.br/RES/2017/031.

Identificado o local do estabelecimento, o imposto é devido ao estado de sua localização, com a possibilidade de aplicação de alíquotas interestaduais caso o consumidor esteja localizado em outro estado da Federação. Até o ano de 2015, nas operações interestaduais, cujo destinatário fosse consumidor final não contribuinte do imposto, a arrecadação do ICMS era integralmente realizada para o estado de origem, isto é, onde localizado o estabelecimento remetente.

No entanto, após a Emenda à Constituição n. 87/2015, referida situação foi alterada e, atualmente, sempre há alíquota interestadual, cabendo ao remetente da mercadoria realizar o recolhimento do diferencial de alíquota para o estado de destino nos casos de destinatário ser consumidor final não contribuinte do imposto, conforme regulação já disposta na própria Constituição.⁶⁵⁴

Caso a plataforma eletrônica esteja localizada no exterior, a operação será de importação de mercadorias, caracterizando-se como contribuinte o consumidor do produto por ser o importador. Neste caso, como não há aduana, pode haver dificuldades na cobrança, com a necessidade de atribuição de responsabilidade tributária por lei, pois, dentre os adquirentes desses aplicativos, estão pessoas físicas que buscam a utilização de tais programas em seu computador pessoal, *smartphone* ou *tablet*, o que dificulta a fiscalização.

Apesar dessa possibilidade de extrair a definição de contribuinte, estabelecimento e sua localização para aplicação nas plataformas eletrônicas, o estado de São Paulo publicou o Decreto n. 61.791/2016 para inserir o artigo 37 nas Disposições Transitórias do

⁶⁵³ A Resolução CGI.br/RES/2008/008/P. Art. 4º - Para a efetivação do registro de nome de domínio o requerente deverá obrigatoriamente:

I. Fornecer os dados válidos do titular do domínio, solicitados nos campos de preenchimento obrigatório do NIC.br. São esses dados:

a) Para Pessoa Jurídica:

1. nome empresarial;
2. número do CNPJ;
3. endereços físico e eletrônico;
4. nome do responsável;
5. número de telefone.

⁶⁵⁴ Constituição. Artigo 155, § 2º, VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (...) b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

RICMS/2000 e suspender a exigência do imposto em relação às operações com *software* padronizado quando disponibilizado por meio de *download* ou computação em nuvem (a qual chamou de “*streaming*” de *software*), até que fosse definido “local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto”.

Revela-se, assim, a dificuldade do estado paulista nessa tarefa, apesar de reconhecer como operações de circulação de mercadoria aquelas com *softwares* padronizados, já que a mercadoria é sempre a mesma, ainda que incorpórea, independentemente de sua forma de negociação, seja por meio físico, *download* ou computação em nuvem, conforme proferiu na Decisão Normativa CAT n. 04/2017 do estado de São Paulo.

Ainda, o Decreto n. 61.791/2016 foi publicado para atender e internalizar o incentivo fiscal conferido pelo Convênio Confaz n. 181/2015, o qual autorizou a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com *softwares*⁶⁵⁵ de modo que a carga tributária represente um percentual de 5% do valor da operação. Vê-se que, por via oblíqua, concedendo um benefício fiscal, os estados da Federação se reuniram no Confaz para conceder um incentivo, afirmando sua competência para cobrança do imposto nessas operações, pois só pode conceder benefício fiscal de um imposto quem detém a competência para instituí-lo.⁶⁵⁶

Neste ponto cabe uma observação. Até o ano de 2015 vigorou no estado de São Paulo o Decreto n. 51.619/2007,⁶⁵⁷ com a determinação de que a base de cálculo do ICMS nas transações com *software* teria como referência o valor de mercado do suporte físico utilizado para sua distribuição. Com isso, parte da doutrina⁶⁵⁸ defende a ideia de que esse decreto representava o reconhecimento do estado no sentido de que o ICMS apenas incidiria sobre a circulação do suporte físico, aderindo ao julgamento do RE n. 176.626, o qual firmou o entendimento pela impossibilidade de incidência do ICMS sobre a licença de

⁶⁵⁵ Referido Convênio conferiu redução de base de cálculo nas operações com quaisquer *softwares*, inclusive jogos eletrônicos. No entanto, o Estado de São Paulo optou por não aplicar o benefício aos jogos eletrônicos, ainda que educativos.

⁶⁵⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 02; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 247–256.

⁶⁵⁷ Revogado pelo Decreto n. 61.522/2015.

⁶⁵⁸ Cf. PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 32; ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 15.

uso, exceto sobre a circulação do suporte físico, *corpus mechanicum*, sobre o qual poderia incidir o imposto.

No entanto, não se trata de reconhecer e adotar entendimento pela incidência apenas sobre o bem corpóreo, assumindo referido critério como limite da tributação. A despeito de a competência do ICMS ser de exercício obrigatório pelos estados,⁶⁵⁹ a competência tributária é estadual e pode ser exercida parcialmente, como no caso da definição de uma base de cálculo que adotou como referência, no caso do *software*, o valor de mercado do suporte físico.

Nota-se que se tratava de uma referência para encontrar a base de cálculo, mas que representava um benefício fiscal, cuja constitucionalidade poderia até ser questionada diante da ausência de deliberação no Confaz. No entanto, não pode ser entendido como reconhecimento da limitação da competência constitucional apenas aos bens corpóreos, nem mesmo renúncia ao seu exercício. Tanto é assim que o próprio Decreto n. 51.619/2007 excluía a aplicação dessa base de cálculo quando o *software* fosse um jogo eletrônico, ainda que educativo. Isso significa dizer que na aquisição de licença de uso de jogos eletrônicos, o ICMS tinha como base de cálculo o valor total da operação com esse *software*.

Pois bem, retornando à análise do Decreto n. 61.791/2016 e do Convênio Confaz n. 181/2015: para disciplinar os aspectos da incidência e procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, foi publicado o Convênio Confaz n. 106/2017.

Nos termos desse convênio, conforme as cláusulas terceira e quarta, o contribuinte do imposto é pessoa jurídica detentora da plataforma eletrônica que negocia as mercadorias digitais, sendo devido o imposto ao estado de domicílio ou estabelecimento do destinatário. Com isso, o referido convênio estabelece que o contribuinte deve se inscrever em cada unidade federada onde realizar as operações de saída ou de importação, informando seu endereço e o CNPJ de sua sede.

O Convênio Confaz n. 106/2017 estabelece, ainda, que apenas haverá tributação nas saídas internas ou nas importações no caso de o destinatário ser o consumidor final. Para possibilitar essa incidência do imposto no destino, traça diversas outras disposições,

⁶⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 236–243.

como a autorização para concessão de isenção para todas as operações de comercialização de mercadorias digitais anteriores à saída destinada ao consumidor final.

Sabe-se que o tributo é não cumulativo, permitindo-se a apuração de créditos sobre todas as operações anteriores atingidas pela incidência de ICMS. No cenário atual ainda não é possível tomar crédito sobre os serviços de comunicação (salvo se o produto final for exportado),⁶⁶⁰ insumo relevante no desenvolvimento de *software*, no entanto, a energia elétrica e todos os ativos e equipamentos informáticos utilizados no desenvolvimento do *software* são sujeitos à apuração do crédito, assim como outros *softwares* utilizados para o desenvolvimento de um novo *software*, como sistemas operacionais, ambientes de programação, interpretadores de linguagem, bancos de dados, *softwares* de ambiente de testes e virtualização, *software* de segurança, interpretadores e compiladores etc. Sobre todos esses ativos, inclusive *softwares*, há a incidência de ICMS, com a possibilidade de apuração de créditos para abatimento do ICMS devido quando da operação de circulação do *software*-produto desenvolvido.

Pois bem, se todas as operações de circulação com esse *software*-produto estão isentas, tributando-se apenas a operação que tenha como destinatário o consumidor final, o convênio nada dispõe sobre a manutenção dos créditos ou a necessidade do respectivo estorno, nos termos do artigo 155, § 2º, II, apesar de o Convênio ser o instrumento legislativo para tanto.⁶⁶¹ Ainda, também não há tratamento sobre a possibilidade de manutenção dos créditos mesmo na operação com consumidor final, a qual será tributada, porém, com a carga tributária reduzida para 5% do valor da operação, conforme o Convênio Confaz n. 181/2015.

As dificuldades do Convênio n. 106/2017 não estão relacionadas apenas com a manutenção ou estorno dos créditos da não cumulatividade. Ao dispor que o estado competente para tributar é aquele onde se localiza o estabelecimento ou domicílio do destinatário, contorna a redação da Emenda à Constituição n. 87/2015 e elimina a aplicação das alíquotas interestaduais.

Ao assim dispor, ofende a competência do Senado Federal na tarefa de definir a alíquota interestadual. Isso porque, se o contribuinte é a plataforma eletrônica, mas a incidência do imposto é deslocada para o destino, ou bem o estabelecimento remetente está

⁶⁶⁰ Lei Complementar n. 87/1996. Artigo 33, IV, “c”.

⁶⁶¹ Sobre o papel dos convênios de ICMS, ver BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra-fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 126–162.

no destino, o que não é o caso, como visto linhas acima, ou bem o convênio, tacitamente, determinou que a alíquota interestadual é zero.

Conforme o artigo 155, § 2º, IV e VII, da Constituição, é tarefa do Senado Federal estabelecer as alíquotas interestaduais a serem aplicadas nas operações e prestações que destinem bens e serviços para destinatário localizado em outro estado da Federação, inclusive se for consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Portanto, se operação interestadual é aquela na qual o remetente (estabelecimento) está localizado em uma unidade federada e o destinatário em outra, deve-se se aplicar a alíquota interestadual definida em resolução do Senado Federal.

Uma discussão interessante que poderia ser travada nesse ponto é se o Senado pode definir alíquota zero como alíquota interestadual, o que resultaria no deslocamento integral da tributação para o estado de destino. Parece que isso é possível, pois a Constituição prescreve que o Senado Federal deve estabelecer a alíquota interestadual e a alíquota zero não deixa de ser uma alíquota. No entanto, isso deve ser feito por resolução do Senado Federal e não por convênio celebrado no Confaz.

Ainda, apesar da cláusula quarta reconhecer a plataforma eletrônica como estabelecimento, o que já pode ser extraído da Lei Complementar n. 87/1996, criando obrigações acessórias para a pessoa jurídica detentora da plataforma, o que também é permitido pelo artigo 113, § 2º, do CTN, referido convênio também prevê autorização às unidades federadas para eleger alguns responsáveis tributários para o recolhimento do imposto em sua cláusula quinta, previsão que merece análise para se investigar se tais disposições invadiram competências reservadas à lei complementar.

Neste ponto, o Convênio n. 106/2017 dispõe que cada estado pode atribuir, por lei, responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao próprio adquirente do bem digital, ao intermediador financeiro, como administradora de cartão de crédito e intermediadora financeira responsável pelo câmbio, bem como às plataformas que realizam a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, tais como a loja de aplicativos do *smartphone* (v.g. Apple Store e Google Play).

Em relação às intermediadoras financeiras, a responsabilidade tributária parece interessante, porém, elas podem ter dificuldades de se ressarcir do imposto recolhido em nome do contribuinte, sem contar com o custo adicional que tais operadoras passarão a ter para cumprir as obrigações acessórias.

Apesar disso, como as transações são eletrônicas e os pagamentos são realizados eletronicamente, pelo cartão de crédito, por serem as intermediadoras do pagamento, é

possível identificar um vínculo com o fato gerador, nos termos do artigo 128 do CTN, com a possibilidade de a administradora de cartão de crédito realizar a retenção do imposto antes de repassar o valor da operação ao comerciante, o que habilita a lei estadual a definir a sujeição passiva por responsabilidade nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, do CTN.

Assim, a possibilidade dessa responsabilidade pode ser fundamentada no CTN, o que, em tese, afasta a inconstitucionalidade do convênio por apenas jogar luz à possibilidade já prevista em lei complementar. Ainda, também não se mostra desarrazoada a possibilidade de lei estadual eleger o próprio consumidor como responsável tributário, na hipótese de o contribuinte ou as intermediadoras financeiras ou de câmbio não serem inscritas na unidade federada em que se localizar o destinatário. O consumidor adquirente da mercadoria digital, embora não se revista da condição de contribuinte, está vinculado à prática do fato gerador, sendo possível a determinação legal de responsabilidade tributária, nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, e artigo 128, ambos do CTN.

Nota-se que o convênio não define o contribuinte, tampouco atribui a responsabilidade. Todas as disposições relativas à sujeição passiva podem ser extraídas da lei complementar. Quanto à responsabilidade, indica algumas pessoas específicas, cujo tratamento deve ser dado por lei estadual. Assim, a sistemática e a operacionalização dessas sujeições passivas por responsabilidade precisam ser mais bem definidas em lei estadual, traçando os parâmetros para o recolhimento do tributo, tais como cadastro, inscrição estadual, obrigações acessórias etc.

Quanto ao momento da incidência do imposto, também pode haver dificuldades em sua determinação, visto que a lei complementar trata a saída da mercadoria como a regra geral para o critério temporal da incidência. Nas licenças de uso das mercadorias digitais, quando é possível determinar a saída: quando realizado o *download*? Quando realizado o pagamento pelo consumidor? Quando disponibilizado o *link* para *download* ou liberado o acesso remoto do *software* em nuvem? A Lei Complementar n. 87/1996, ao que parece, não responde tais questões.

Como visto, o ICMS incide sobre operações, independentemente da forma jurídica, tendo o legislador eleito a saída como momento da incidência. O imposto incide, portanto, sobre uma situação fática, nos termos do artigo 116, I, do CTN, tendo sido definida em lei a saída de mercadoria como critério suficiente para identificar o momento da ocorrência do fato gerador. As saídas das mercadorias, muitas vezes, são provocadas por uma forma

jurídica específica, como a compra e venda mercantil, permuta, doação e licença de uso de *software*-produto.

Com isso, ao observar as diversas formas jurídicas que provocam a circulação de uma mercadoria, o legislador elegeu a saída da mercadoria como critério que identifica grande parte dessas operações, estabelecendo alguns outros critérios temporais para outras operações em que não identificou essa saída. Poderia ser a entrada no estabelecimento do destinatário, poderia ser a tradição, poderia ser qualquer outro momento, mas o legislador escolheu a saída como regra geral.

Assim, resta uma indagação. Em cada caso concreto, a depender da forma jurídica utilizada, é preciso observar se todos os seus requisitos estão presentes para que se considere ocorrido o fato gerador, devendo-se ter a situação jurídica definitivamente constituída nos termos do direito aplicável, conforme o artigo 116, II, do CTN? Acreditamos que não, mas a indagação decorre do entendimento do Superior Tribunal de Justiça quando analisou um caso de roubo de mercadorias ocorrido durante o seu transporte, ou seja, após a saída do estabelecimento do remetente, mas antes da entrega ao destinatário (tradição).

A despeito de não ser decisão proferida em sede de recursos repetitivos, o entendimento foi proferido pela Primeira Seção em sede de Embargos de Divergência EREsp n. 734.403/RS, consolidando posicionamentos da Primeira e Segunda turma da Corte.

No caso, a discussão era sobre o IPI, tributo cuja identificação com o ICM já foi tratada neste trabalho, e que possui o mesmo critério temporal, tendo em vista que a lei considera ocorrido o fato gerador quando da saída da mercadoria industrializada do estabelecimento remetente. O contribuinte pleiteava a extinção do crédito tributário sob o argumento de que o negócio jurídico restou frustrado, não tendo ocorrido a tradição, pois, após a saída das mercadorias (cigarros), durante o transporte, foram roubadas.

A operação em discussão era um contrato de compra e venda mercantil, e a decisão foi por afastar a cobrança, descaracterizando a incidência do IPI, com o argumento de que a saída do produto industrializado apenas se aperfeiçoa com a transferência da propriedade do bem, a qual se caracteriza apenas quando há tradição, com a efetiva entrega do produto ao adquirente.

É preciso frisar: a forma jurídica que provocou a saída da mercadoria no caso em análise era um contrato de compra e venda mercantil. Esta forma jurídica, para o direito privado, está perfeita e acabada com o ajuste da coisa e do preço, sendo a tradição da coisa

exaurimento do contrato, transferindo a propriedade. No entanto, cabe o alerta de que o IPI não incide apenas sobre contratos de compra e venda, tampouco a circulação depende de transferência de titularidade, já que esse imposto incide sobre locação e comodato. Assim, quando se lê no acórdão a necessidade de transferência da propriedade, o único sentido possível é o de que esse entendimento é fruto da forma jurídica utilizada na operação: a compra e venda.

O ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, sustentou que a saída do produto do estabelecimento é apenas o critério temporal, e não o aspecto material, que consiste em operações que transferem a propriedade ou posse de produtos industrializados. Assim, a obrigação tributária está sujeita à condição resolutória da efetiva tradição, fazendo referência ao artigo 116, II, do CTN. Portanto, o roubo ou furto da mercadoria ocorrido após a saída, mas antes da entrega ao comprador, faz desaparecer a capacidade contributiva sobre a qual deve incidir o tributo.

Com essa digressão pode-se esclarecer a indagação realizada acima: o ICMS incide sobre a realização de operações, restando claro no artigo 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 87/1996 ser irrelevante a natureza jurídica da operação para caracterização do fato gerador, considerando-se ocorrido, em regra, quando há a saída da mercadoria. No entanto, se no caso de compra e venda mercantil é preciso aguardar a tradição, significa dizer que é preciso investigar cada operação do caso concreto para identificar qual a forma jurídica utilizada para praticar a operação, verificando o momento em que o contrato estiver perfeito e acabado de acordo com o direito privado, para concluir pela incidência ou não do tributo?

Explicando a pergunta: caso a operação seja um contrato de compra e venda mercantil, o fato gerador somente se considerará ocorrido quando o negócio jurídico estiver perfeitamente acabado de acordo com o direito aplicável, devendo-se aguardar a tradição e desprezando-se o critério temporal previsto em lei? Se a forma jurídica for a licença de uso de *software*-produto transferido por *download*, será preciso que o contrato esteja perfeitamente acabado, na dependência de o usuário realizar o *download* e aceitar os termos e condições do contrato quando for utilizar o produto pela primeira vez para que o imposto possa incidir?

Creemos que não, já que o fato gerador do ICMS é uma situação de fato, e não uma forma jurídica específica, salvo quando a lei eleger como hipótese para alguma situação específica uma dada forma jurídica, também específica. A interpretação do STJ já está consolidada, mas, com todas as vênias, é uma interpretação possível no momento pré-

legislativo. O legislador já fez a escolha para a generalidade dos casos, e referida interpretação contraria o comando legal.

Ademais, o critério material eleito é a realização de operações, em que contribuinte é a pessoa que pratica o ato. A incidência tributária não pode depender de cada usuário fazer o *download* ou aceitar os termos da licença de uso do *software*-produto (que pode demorar meses após a operação), sob pena de se deslocar a incidência da operação para o uso, alterando-se a figura do contribuinte para o consumidor, desprezando-se o comerciante, em contrariedade com o comando legal.

Ressalte-se que o fato gerador do ICMS é uma situação de fato, considerado ocorrido quando as condições materiais estejam presentes, nos termos do artigo 116, I, do CTN. Esse aspecto é relevante porque, se não for assim, o aplicador da lei deve observar os requisitos de cada forma jurídica praticada e verificar todos os seus requisitos de direito privado para pretender a incidência do imposto.

Assim, se a forma jurídica for a licença de uso de *software*-produto, apenas mais uma forma incluída no universo de operações relativas à circulação de mercadorias, não deve ser necessário observar todos os seus requisitos de direito privado para a incidência do imposto. O ICMS incide sobre a forma jurídica “licença de uso de *software*-produto” não pela forma jurídica em si, mas por ser elemento que identifica um fato material que corresponde à operação relativa à circulação de mercadoria.

Fosse a incidência dependente de a forma jurídica estar completa e definitiva nos termos do direito privado (artigo 116, II, CTN), para a incidência do imposto seria necessário observar não a operação em si, mas se o consumidor, ao pretender utilizar o *software*, aderiu aos termos da licença de uso. E essa licença de uso deve ter a adesão do consumidor em qualquer *software* que ele utilizar, independentemente de ter sido distribuído por mídia física, por *download* ou por acesso ao servidor remoto – computação em nuvem (SaaS).

A saída do *software*, assim, pode ser identificada no momento da operação, ou seja, no momento da “compra” da licença de uso do *software*, ocasião em que o contribuinte, fornecedor do *software*, disponibiliza o código-objeto para instalação, seja por mídia física ou por *download*. Também pode ser na disponibilização do mesmo *software* em nuvem, num estágio já próprio para uso, com o fornecimento dos dados para acesso ao programa instalado em servidor remoto. Esse é o momento da saída do *software*-produto

Caso o consumidor, ao instalar o *software* ou usar o SaaS, não adira aos termos da licença de uso, pode-se cancelar a operação, o que representa uma devolução de

mercadoria por “venda” cancelada, situação comum no comércio e que enseja os devidos ajustes na contabilidade e na escrita fiscal do contribuinte.⁶⁶²

Com efeito, percebe-se não ser tão claro o momento em que se considera a “saída” de um *software*-produto enquanto mercadoria digital, pois o quanto dito aqui são interpretações possíveis. Nesse caso, para que o critério temporal seja uniforme e nacional, é salutar que o legislador complementar ajuste o comando legal, criando um momento específico para considerar ocorrido o fato gerador nessas operações.

No entanto, como na lei complementar o momento eleito é a “saída” da mercadoria, também é possível que o legislador ordinário de cada unidade federada estabeleça expressamente o que considera “saída” nessas operações, que pode ser, por exemplo, o momento em que se concluiu a compra do *software* na plataforma eletrônica, ou o momento em que é disponibilizado o *link* para *download* ou os dados para acesso remoto. Enfim, essa escolha cabe ao legislador.

Por fim, é de se reconhecer as dificuldades de eleição de responsável tributário, sujeito ativo, não cumulatividade e momento da ocorrência do fato gerador que podem surgir na incidência do ICMS a partir da redação atual da Lei Complementar n. 87/1996 e do CTN. No entanto, tais dificuldades não afastam a conclusão de que a licença de uso de *software*-produto é operação relativa à circulação de mercadoria, não sendo permitido aos municípios pretender tratar tais operações como serviços de qualquer natureza.

6.2. Licença de uso de *software* e a circulação de mercadoria

Nas licenças de uso de *software*-produto, não há uma atividade desenvolvida para entrega de uma utilidade ao tomador do serviço. Com isso, lei complementar não pode definir essa operação como serviço de qualquer natureza. Não há um contrato de desenvolvimento, mas sim um produto já desenvolvido, como resultado de uma atividade exercida pelo produtor do *software*, cuja licença de uso instrumentaliza a circulação da mercadoria, disponibilizando o produto para consumo do usuário.

Conclui-se que, no ICMS, o que é objeto de circulação é um produto, o qual já é resultado de uma atividade, seja de fenômeno da natureza (apesar de produzido pelo homem), seja de industrialização, seja de processo criativo do ser humano, como livros,

⁶⁶² Os termos “compra” e “venda” estão utilizados para facilitar o discurso, por isso entre aspas, e não para indicar que o imposto somente incide em operação de compra e venda, o que poderia gerar a confusão sobre a transferência da propriedade do direito autoral, como discutido no capítulo 4.

obras artísticas e *softwares*. Para um produto existir, é preciso que antes seja desenvolvido, o que é uma etapa anterior, mas o objeto de circulação é o produto, isto é, o resultado dessa atividade de desenvolvimento.

Daí por que não se pode concordar com o entendimento do STF, expressado nos votos do ministro Dias Toffoli na ADI n. 1.945/MT e ADI n. 5.659/MG, em que se firmou o posicionamento de que o núcleo das licenças de uso de *software* é uma obrigação de fazer, um esforço humano, pois para o *software* existir é preciso que seja desenvolvido pelo intelecto.

Neste pensamento, o STF sustentou que a licença de uso representa uma obrigação mista, por consistir em um fazer (o desenvolvimento) e em um dar (a entrega do *software*). Com isso, se a lei complementar definiu a licença de uso como serviço de qualquer natureza, cumpriu o seu papel de definir serviços, conforme o artigo 156, III, e de dirimir conflitos de competência, nos termos do artigo 146, I, todos da Constituição.

Quanto ao esforço humano revelado no desenvolvimento do *software*, referido entendimento parte de uma premissa equivocada. Todos os produtos requerem um desenvolvimento, desde os agropecuários até os da mais alta tecnologia, como os equipamentos de ultrassom e as impressoras 3D. Precisam ser idealizados (propriedade intelectual), concebidos, planejados e desenvolvidos para, ao final, obter-se o produto apto à circulação no mercado.

A industrialização implica um fazer, mas para o próprio industrial, para o desenvolvimento e produção de um produto para disponibilizá-lo ao mercado.⁶⁶³ O desenvolvimento, portanto, é uma etapa anterior e necessária para a obtenção de um produto, a diferença é que esse desenvolvimento é realizado por conta e risco do produtor, especulando com matérias-primas, ativos, capital, recursos humanos e atividade intelectual para criar e produzir em escala um produto.

O desenvolvimento do *software* será relevante para a determinação do tributo cabível se for o objeto do contrato. Vê-se a relevância em se diferenciar *software* por encomenda de *software*-produto, já que apenas no primeiro o desenvolvimento será elemento nuclear do contrato, sendo possível sua caracterização como serviço, com a consequente sujeição ao ISS em decorrência do item 1.04 da Lei Complementar n. 116/2003. Aqui, sim, há uma atividade sendo desenvolvida para alguém, tendente a

⁶⁶³ Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 30–32; MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 73–93.

produzir uma utilidade ao contratante, cuja propriedade do resultado (a utilidade) será do tomador do serviço.

Quanto ao papel da lei complementar, já destacamos as críticas no tópico 6.1.2, onde se discutiu a impossibilidade de tratar a licença de uso de *software*-produto como operação mista, não sendo uma situação material de potencial conflito de competência a ser dirimido por lei complementar. Vimos que esse pensamento do ministro Dias Toffoli contraria a Constituição e invade a competência tributária dos estados.

Neste diapasão, nota-se que a lei complementar está sujeita ao controle constitucional por apenas poder atuar nos contornos estabelecidos pela Constituição, respeitando as demarcações de competência dos entes políticos e, no caso específico do ISS, do artigo 156, III, e do artigo 155, II, combinado com o seu § 2º, IX, “b”. Assim, não poderia o legislador complementar definir como serviço as licenças de uso de *software*-produto, pois estas se caracterizam como operações de circulação de mercadorias, não sendo possível argumentar que o legislador complementar fez a escolha e determinou qual seria a incidência a pretexto de dirimir conflito de competências ou mesmo de definir serviços de qualquer natureza.

Relembra-se que o serviço é uma atividade, imaterial. Em outras palavras, sua caracterização está na própria atividade desenvolvida, seja essa atividade uma obrigação de fazer pura, seja um contrato complexo no qual restam presentes diversas obrigações de fazer e de dar indissociáveis. Este é o campo material reservado ao legislador complementar para definir serviços de qualquer natureza. A utilidade não é o serviço, mas sim o resultado, é o que se entrega ao consumidor, configurando um aspecto econômico e motivacional para a contratação, portanto, não é critério para definição de serviços.

O serviço de comunicação, por exemplo, não é um produto, tampouco uma utilidade, mas sim a atividade que se desenvolve para entregar uma utilidade, normalmente numa relação jurídica continuada. A prestação de serviços está no desenvolvimento de uma atividade para entregar, repetir, retransmitir, gerar ou receber comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, podendo-se cobrar uma tarifa mensal pela disponibilização do serviço, tributada pelo ICMS mesmo que o serviço não seja fruído pelo consumidor.

Se a contratação for o desenvolvimento de algo específico para o tomador, a atividade, e conseqüentemente o serviço, é revelada nesse desenvolvimento, seja uma empreitada, seja um desenvolvimento de *software*, seja um terno sob medida, cujos resultados terão utilidade para o consumidor específico. Percebe-se, assim, que *software*

desenvolvido por encomenda tem sua incidência tributária no próprio desenvolvimento do programa de computador.

Com isso, o que se pretende sustentar é que o serviço representa uma atividade, a produção de algo (o resultado/utilidade) para entregá-lo ao autor da encomenda ou tomador do serviço. Não se pretende alienar esse resultado ao tomador do serviço, pois a propriedade do resultado já é do contratante, seja um resultado corpóreo, como o terno sob medida, seja incorpóreo, como o *software* por encomenda, dado que desenvolvido para atender às suas necessidades. Considerar a entrega do resultado do serviço uma obrigação de dar que caracteriza a prestação como uma obrigação mista, implica caracterizar quase todos os serviços em obrigações mista, pois, invariavelmente, uma atividade envolve a entrega da utilidade (resultado). Essa atividade é o objeto do negócio e o caracteriza como um contrato de prestação de serviços.⁶⁶⁴

Enquanto serviço é a produção, a atividade, mercadoria é o resultado de uma produção, o qual será objeto de circulação. Daí por que a dicotomia entre bens como necessariamente materiais de um lado e serviços como bens imateriais, de outro, perde o sentido, pois o que se compara são coisas diferentes. Não se compara atividade com resultado.

Constata-se, assim, que na licença de uso de *software*-produto o desenvolvimento não é o objeto do contrato, mas sim o próprio produto. O desenvolvimento do programa é anterior, realizado por conta e risco do empresário, e pode ter ocorrido dias, meses ou até anos antes do consumidor, até então desconhecido pelo empresário, contratar a licença de uso. Para existir um produto antes este precisa ser produzido, mas o objeto de sua contratação não é esse desenvolvimento, e sim o produto já construído e disponibilizado ao mercado de consumo como mercadoria.

Para circular mercadorias e se submeter à incidência do ICMS, é necessária a prática de uma operação. A natureza da operação é irrelevante para o direito tributário, pois a circulação de mercadoria pode ser consequência de diversas formas jurídicas que tenham por objeto a mercadoria. Em grande parte das vezes, a operação representará um contrato de compra e venda, forma jurídica eleita como hipótese de incidência do antigo IVC, em

⁶⁶⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**. n. 22, p. 291–332, dez. 1972.

que se fazia necessária a transmissão do domínio, tendo a tradição como elemento desse contrato.⁶⁶⁵

Mas não apenas sobre compra e venda incide o ICMS, sendo possível sua incidência sobre diversas outras operações que também circulam mercadorias, das quais se pode citar a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, contrato de doação (que também tem como critério a mudança de domínio) e, para o que interessa neste trabalho, a licença de uso do *software*-produto.

O fato de a mercadoria ser incorpórea também não afasta a incidência do ICMS. Para o direito comercial, como visto, pode ser tratado como mercadoria qualquer bem móvel disponibilizado no mercado para especulação lucrativa, seja corpóreo, seja incorpóreo. Assim, a Constituição repartiu as operações sobre certos bens tratados pelo direito comercial como mercadorias em tributações distintas.

Desta forma, quando o bem móvel incorpóreo for dinheiro, objeto de operações de câmbio ou de crédito, sua comercialização estará submetida à tributação do IOF, de competência da União, representando uma operação de circulação de riquezas e justificando sua classificação como imposto sobre a circulação tanto na Emenda n. 18/1965 quanto no CTN.

O mútuo mercantil é ato de comércio regido pelo direito comercial, assim como é ato de comércio a compra e venda de papéis de crédito, títulos e valores mobiliários se realizada com intuito de especulação, nos termos do artigo 191 do Código Comercial. Nestes casos, há ato de comércio por natureza, pois uma das partes deve ser comerciante. No entanto, a compra de papéis de crédito, ações de empresa, debêntures etc. entre não comerciantes também será tratada como ato de comércio, desta vez por força de lei, mesmo que o comprador ou o vendedor não sejam comerciantes.⁶⁶⁶

O IOF incide em todas essas operações: seja um mútuo praticado por instituição financeira; seja entre empresas de um mesmo grupo econômico;⁶⁶⁷ sejam compras de ações realizadas com intenção de vender, como um *trader*, configurado típico ato de comércio em razão do caráter especulativo; seja alienação de ações por pessoa que pretendia ser acionista, ainda que não tenha essa intenção especulativa. Ressalte-se estarem sujeitas à

⁶⁶⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações - Fato gerador - Transferência de mercadorias para outro estado. **Revista de Direito Administrativo**. n. 74, p. 358-368, jun. 1963.

⁶⁶⁶ Cf. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 467-468.

⁶⁶⁷ Artigo 13 da Lei n. 9.779/1999.

alíquota zero quaisquer operações com ativos de renda variável, conforme o Decreto n. 6.306/2007, artigo 32, § 2º, III.

Outrossim, tratando-se de mercadorias industrializadas, portanto, bens corpóreos, a União também tem a competência para a tributação das operações de circulação dessas mercadorias pelo IPI. Por fim, aos estados a Constituição permitiu a tributação por ICMS das operações relativas à circulação de todas as demais mercadorias – sejam industrializadas, sejam *in natura*, sejam corpóreas, sejam incorpóreas, como a energia elétrica –, desde que não compreendidas na competência do IOF.

Portanto, a licença de uso de *software*-produto se presta a circular a mercadoria no mercado. Esse *software*-produto é resultado de uma atividade intelectual e é esse produto o objeto de consumo. Em outras palavras, o consumidor não busca a atividade ou o desenvolvimento de uma criação intelectual. Também não busca adquirir a propriedade intelectual do *software*. O consumidor deseja o produto, algo pronto, acabado, previamente desenvolvido por conta e risco do desenvolvedor e que será disponibilizado no mercado como mercadoria.

Não se deve considerar como obstáculo da incidência a ausência de transmissão da propriedade do direito autoral do *software* ao consumidor. O direito autoral e a mercadoria são bens distintos. O que circula é a mercadoria, uma unidade produzida, e não o direito autoral. A licença de uso resguarda os direitos do proprietário intelectual, impedindo o consumidor de se tornar um comerciante concorrente, mas circula a mercadoria e proporciona o consumo do produto.

As limitações impostas ao usuário em relação ao poder de dispor sobre esse produto consumido, como a proibição de replicar e se tornar comerciante e praticar engenharia reversa, são limitações concorrenciais que não afastam sua caracterização como operação relativa à circulação de mercadoria no momento da operação, além de não ser incomum em outras mercadorias a presença de limitações para vedar o consumidor de se tornar comerciante de uma determinada mercadoria.

Essa conclusão é aplicada para qualquer produto. A propriedade intelectual não é a mercadoria e não é transferida ao consumidor que adquire um produto qualquer. Deve-se afastar a confusão entre o direito de propriedade intelectual, que não se transfere nas operações de consumo, e a própria mercadoria produzida a partir dessa propriedade intelectual.

7. TRIBUTAÇÃO DOS BENS DIGITAIS: ICMS E QUESTÕES PONTUAIS

Com base no raciocínio construído até aqui, este capítulo tem a pretensão de colacionar alguns exemplos de sua aplicação, para além da discussão sobre o *software*-produto transferido por *download* ou suporte físico, para fins de demonstrar a caracterização de circulações de bens qualificados como mercadorias, em que pese serem bens virtuais, inexistentes no mundo físico, sendo pertinente para demonstrar a utilidade científica e prática desta pesquisa.

7.1. Tributação do software disponibilizado em nuvem – *Software as a Service*

Nos últimos anos, os modelos de fornecimento e implementação de tecnologias têm passado por avanços que provocam nos juristas uma reflexão sobre sua natureza jurídica e uma eventual mudança de paradigma, especialmente para o sistema tributário brasileiro. Um desses modelos é o que se denomina “computação em nuvem”, associado ao fornecimento de tecnologia sem a necessidade de aquisição de infraestrutura de *hardware* e de *softwares* para o controle e gestão da tecnologia da informação, pagando-se apenas pelo uso.

Não há um uso físico dessa infraestrutura tecnológica, isto é, não se trata de locação de equipamentos que serão separados para uso exclusivo do contratante. Os bens não são infungíveis, já que não há uma máquina específica a ser disponibilizada, mas sim a capacidade tecnológica. O uso é remoto, por conexão à internet, sem necessidade de o usuário controlar essa infraestrutura, nem mesmo de sua localização, daí a metáfora da “*cloud*” (nuvem), derivada da sua representação comum em diagramas de rede como o esboço de uma nuvem.⁶⁶⁸

Não se trata de uma ideia nova, mas sim a realização de um projeto antigo de fornecimento de computação como uma utilidade pública, com o potencial de transformar grande parte da indústria de TI,⁶⁶⁹ e que se pôde alcançar com o desenvolvimento da

⁶⁶⁸ Cf. RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. xxvi.

⁶⁶⁹ Cf. ARMBRUST, Michael *et al.* **Above the clouds: A Berkeley view of Cloud Computing**, disponível em: <<http://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>, acesso em: 10 ago. 2018, p. 1.

internet com grande capacidade de fluxo de dados. A ideia foi referida já em 1961 pelo professor John McCarthy, ao sugerir que o poder computacional e até mesmo aplicações específicas poderiam ser vendidos em modelos de negócio como os de utilidade pública,⁶⁷⁰ em que se paga pelo uso, a exemplo do fornecimento de energia elétrica e gás.⁶⁷¹

O modelo beneficia pequenos empreendedores, na medida em que possibilita o acesso a uma infraestrutura de tecnologia da informação sem a necessidade de grandes investimentos, os quais poderiam ser superdimensionados no momento inicial, tornando ociosa uma parte da capacidade de tecnologia e tão logo estaria desatualizada, ou subdimensionados, insuficientes para o atendimento da demanda do negócio.⁶⁷²

Assim, com a computação em nuvem, o empreendedor contrata apenas a capacidade computacional de que precisa, aumentando-a ou diminuindo-a conforme sua demanda. Há possibilidade de contratar a capacidade de armazenamento e processamento de informação conforme a demanda aumenta, e liberar os recursos conforme a demanda diminui. Com esse modelo de negócio, permite-se o pagamento apenas pelo uso e durante o tempo em que for necessário, passando a impressão de que os recursos computacionais são infinitos.⁶⁷³

Com a computação em nuvem, portanto, o empreendedor não precisa mais realizar grande investimento em *hardware* como servidores, equipamentos de rede; nem com o local para alocação dessa infraestrutura; tampouco precisa adquirir sistemas operacionais, *softwares* de banco de dados, segurança e *backup*; nem, ainda, contratar pessoas especializadas em tecnologia da informação para a manutenção de toda a infraestrutura

⁶⁷⁰ Cf. RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. xxvi.

⁶⁷¹ Ver também JADEJA, Yashpalsinh; MODI, Kirit. Cloud computing - concepts, architecture and challenges, *in*: **2012 International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies (ICCEET)**. Kumaracoil: IEEE, 2012, p. 877–879.

⁶⁷² Cf. ARMBRUST, Michael *et al.* **Above the clouds: A Berkeley view of Cloud Computing**, disponível em: <<http://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>, acesso em: 10 ago. 2018, p. 1; FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 377–379.

⁶⁷³ Cf. JADEJA, Yashpalsinh; MODI, Kirit. Cloud computing - concepts, architecture and challenges, *in*: **2012 International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies (ICCEET)**. Kumaracoil: IEEE, 2012, p. 877–880; MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**, Special Publication 800-145., disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>, acesso em: 18 out. 2017.

computacional. Sem esse investimento, o capital e os esforços do empreendedor podem ser dedicados à própria empresa que ele pretende desenvolver.⁶⁷⁴

Essa redução de custo também é percebida para o usuário final de *software*, pois, no caso de uma necessidade momentânea, em vez de contratar uma licença de uso de *software* para obtenção do código-objeto para instalação na máquina local, opta por contratar o mesmo *software* já instalado em servidor remoto (nuvem), bastando ter um equipamento com conexão à internet para acessar o aplicativo. Com isso, dispensa a instalação local e eventuais transtornos com erros e atualizações, além de o investimento inicial para contratação ser menor (apesar de poder ser maior ao longo do tempo), pagando por uma licença de uso periódica (anual ou mensal, por exemplo), devida enquanto vigorar o contrato.

O *National Institute of Standards and Technology* (NIST), em texto publicado sobre *cloud computing*,⁶⁷⁵ define computação em nuvem como um modelo para permitir o acesso de forma conveniente a uma rede compartilhada de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços), que podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor, fornecidos em basicamente três modelos de negócios: i) *Infrastructure as a Service* (IaaS); ii) *Platform as a Service* (PaaS) e; iii) *Software as a Service* (SaaS).

Os dois primeiros modelos, IaaS e PaaS, em conjunto, representam o que se conhece como nuvem.⁶⁷⁶ O primeiro modelo consiste numa camada de *hardware*, como servidores, equipamento de armazenamento de dados, equipamentos de rede e *software* de gerenciamento. Trata-se da camada mais “bruta” da computação em nuvem, contratando-se a utilização de espaço de armazenamento, rede, potência de processamento e *softwares* básicos geralmente mediante pagamento mensal, a exemplo dos serviços de utilidade pública, como energia elétrica.⁶⁷⁷ Note que há uma complexidade de recursos sendo

⁶⁷⁴ Cf. PISCITELLI, Tathiane (coord.); BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 27.

⁶⁷⁵ Tradução livre do original em inglês: *Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction*. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. Special Publication 800-145., disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>, acesso em: 18 out. 2017.

⁶⁷⁶ Cf. MAZUR, Orly. Tax challenges in the cloud. **Journal of Internet Law**. out. 2015.

⁶⁷⁷ Cf. RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 34–35.

fornecidos e sobre essa infraestrutura o usuário não tem controle, isto é, não tem acesso físico, não administra, mas pode inserir suas aplicações, como sistema operacional, banco de dados e ambientes de programação para desenvolver suas atividades.⁶⁷⁸

O segundo modelo, PaaS, consiste em uma plataforma na qual são inseridas algumas aplicações na infraestrutura (IaaS) para desenvolvimento de aplicativos, como sistema operacional, ambientes de programação, interpretadores de linguagem, ambientes de testes e banco de dados. No modelo PaaS, há uma complexidade de atividades sendo desenvolvidas concomitantemente, representando o ambiente de tecnologia da informação necessário para o desenvolvimento e fornecimento de aplicativos baseados na *web* inteiramente disponíveis na internet.⁶⁷⁹

Qualquer empreendedor pode usufruir de poder computacional, basta ter uma conexão à internet para construir *softwares* e disponibilizá-los aos seus consumidores. O contratante da plataforma não tem controle direto dos recursos fornecidos no PaaS e IaaS – apenas utiliza o ambiente de programação e testes sem precisar de um alto investimento com aquisição dos equipamentos, gerenciamento de pessoal responsável pela tecnologia da informação e instalação dos *softwares* necessários para o empreendimento.⁶⁸⁰ Nessa camada de tecnologia, além de não administrar a infraestrutura, o usuário não administra esses recursos da plataforma.

Quanto ao SaaS (*Software as a Service*), trata-se da instalação de um *software* na computação em nuvem (IaaS + PaaS), disponibilizando o acesso ao usuário mediante senha.⁶⁸¹ Em outras palavras, o fornecedor pode ter produzido o *software* em seus equipamentos locais e, quando busca distribuí-lo no mercado, realiza o *upload* para instalação do produto pronto em servidor remoto, que pode ser próprio ou de terceiros.

O fornecedor de SaaS também pode ter desenvolvido o *software* já no ambiente de computação em nuvem. Neste sentido, ele pode ser um consumidor de IaaS e PaaS, passando a disponibilizar na internet o *software* que produziu. Assim, o que se pretende

⁶⁷⁸ Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**, Special Publication 800-145., disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>, acesso em: 18 out. 2017; BAL, Aleksandra. Tax implications of cloud computing - How real taxes fit into virtual clouds. **Bulletin for International Taxation**. v. 66, n. 06, p. 335–339, jun. 2012, p. 335–336.

⁶⁷⁹ Cf. RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 48.

⁶⁸⁰ Cf. BAL, Aleksandra. Tax implications of cloud computing - How real taxes fit into virtual clouds. **Bulletin for International Taxation**. v. 66, n. 06, p. 335–339, jun. 2012, p. 335.

⁶⁸¹ Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**, Special Publication 800-145., disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>, acesso em: 18 out. 2017.

afirmar é que o fornecedor de SaaS não precisa deter o controle de nenhuma das camadas de computação em nuvem anteriores, nem mesmo do espaço de armazenamento de dados que porventura oferecer aos seus consumidores de *software*.

Em outras palavras, a computação em nuvem é custo da atividade empresarial do fornecedor de SaaS, podendo esse fornecedor ser titular da infraestrutura de computação em nuvem, como pode ser um usuário da nuvem, instalando seu *software* na infraestrutura do qual é consumidor para disponibilizá-lo aos seus clientes, pessoas físicas ou jurídicas, cujo acesso será via conexão com a internet.⁶⁸²

Ressalte-se que, nesse modelo, o fornecedor do *software* não entrega o código-objeto ao usuário para que este realize a instalação do programa em sua máquina local, como ocorria nas transferências por suporte físico ou *download*. Cabe lembrar que esse código-objeto é um arquivo (ou conjunto de arquivos) em linguagem de máquina, cuja única utilidade é realizar uma série de rotinas para a instalação do programa de computador na máquina do usuário. Somente após a instalação é que o *software*-produto estará pronto para uso.

No SaaS, em vez de entregar o código-objeto ao usuário (por *download*, por exemplo), o fornecedor do *software*-produto realiza o *upload* do código-objeto para a nuvem e instala o programa no computador remoto, para só então disponibilizar o uso desse programa de computador ao consumidor final por meio de acesso à rede.⁶⁸³ Portanto, trata-se do mesmo *software*-produto objeto da licença de uso “tradicional”, obtido por *download* ou mídia física, e que busca desempenhar as mesmas funcionalidades e atender às mesmas necessidades do consumidor.⁶⁸⁴

A falta de domínio sobre esse código-objeto por parte do usuário pode ser um argumento para afastar a incidência do ICMS sobre essa operação, já que o usuário não tem mais poder sobre a unidade do *software*, isto é, sobre a mídia física ou sobre o arquivo eletrônico.

No entanto, o *software* não se confunde com o código-objeto utilizado para a distribuição no mercado, seja em mídia física, seja por *download*. O *software* é o mesmo,

⁶⁸² Ver MAZUR, Orly. Tax challenges in the cloud. **Journal of Internet Law**. out. 2015; SAVIR, Gil. Cloud IT and Tax IT: A suggested framework for the taxation of Cloud Computing. **SSRN Electronic Journal**. out. 2015, p. 14.

⁶⁸³ Cf. JADEJA, Yashpalsinh; MODI, Kirit. Cloud computing - concepts, architecture and challenges, *in*: **2012 International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies (ICCEET)**. Kumaracoil: IEEE, 2012, p. 877-880.

⁶⁸⁴ Cf. RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 51.

um conjunto de códigos e instruções ordenadas para conferir uma determinada funcionalidade para o equipamento. Assim, seja distribuído por mídia física, seja disponibilizado em nuvem, o *software* será exatamente o mesmo.

Como dito, ao pretender a compra do *software*-produto o usuário quer adquirir o produto. Neste cenário, a licença de uso vem à lume para proteger a propriedade intelectual, pois os termos e condições de uso do *software* servem para informar ao usuário que ele está adquirindo uma unidade produzida exclusivamente para uso, sendo vedada a cópia para distribuição, venda e/ou sublicenciamento.

Neste ponto, um parêntese deve ser realizado. Algumas funções do *software*-produto disponibilizado em nuvem devem ser reduzidas, na medida em que ele será disponibilizado para acesso por conexão à internet. Portanto, o *software* deve ser produzido para ser uma versão compatível com navegadores de *websites*,⁶⁸⁵ a exemplo do Google Chrome e Microsoft Internet Explorer.

Desta forma, o aplicativo é instalado na plataforma, que se utiliza de toda a infraestrutura de *hardwares* e sistemas informáticos para que o fornecedor de SaaS possa conceder o uso ao consumidor por uma conexão à internet utilizando-se de algum aplicativo, como um *web browser*.⁶⁸⁶ Percebe-se, assim, se tratar do mesmo *software*-produto, mas disponibilizado por computação em nuvem, e não pela transferência do código-objeto por suporte físico ou *download*.

A diferença do modelo anterior, no qual o usuário tinha que instalar o programa em seu equipamento, residia no fato de que, geralmente, cada licença de uso limitava a utilização do *software* a apenas um equipamento. No *Software as a Service*, a licença de uso limita a utilização do *software* por usuário por meio de senha, todavia, o acesso pode ser de qualquer equipamento que tenha conexão com a internet, como computador, *tablet* ou *smartphone*. Verdade, porém, que geralmente há limitação de acesso simultâneo, restringindo-se o acesso a apenas um equipamento ao mesmo tempo.⁶⁸⁷

⁶⁸⁵ Cf. BAL, Aleksandra. Tax implications of cloud computing - How real taxes fit into virtual clouds. **Bulletin for International Taxation**. v. 66, n. 06, p. 335–339, jun. 2012, p. 335; RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 51.

⁶⁸⁶ Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**, Special Publication 800-145., disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domannm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>, acesso em: 18 out. 2017.

⁶⁸⁷ No caso da versão em nuvem do pacote Microsoft Office, a licença de uso para um usuário do Office 365 permite até 05 dispositivos ao mesmo tempo, disponível em: <<https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-365/buy/compare-all-microsoft-365-products>>, acesso em: 12 jul. 2020.

Neste modelo de negócio, assim, há vantagens tanto para o fornecedor do SaaS quanto para o usuário. O fornecedor de SaaS pode configurar seu *software* para que uma única cópia e instalação sirva a múltiplos usuários. Procedendo desta forma, múltiplos clientes usarão a mesma cópia sem a necessidade de criar cópias adicionais do *software* para os computadores dos usuários remotos,⁶⁸⁸ isto é, o *software* será reproduzido *on-line* no computador de cada usuário, sem a necessidade de instalação local. Com isso, há um incremento nos custos com capacidade de armazenamento e processamento de informação,⁶⁸⁹ mas em contrapartida o fornecedor disponibiliza o *software* em larga escala, com ganhos econômicos no controle, suporte, manutenção e atualização de apenas uma instalação.⁶⁹⁰

Ainda, a cópia do *software* fica na nuvem e seu uso se faz por acesso remoto, evitando-se a transferência do código-objeto ao usuário e eliminando a possibilidade de replicação e distribuição no mercado, em concorrência desleal com o fornecedor. Evita-se, com isso, a distribuição de múltiplos códigos-objeto, com a diminuição do risco de pirataria.⁶⁹¹

Para o usuário, a vantagem é a aquisição de licença de uso para o consumo de um programa de computador pelo prazo que desejar, reduzindo custos na aquisição de uma licença de uso para instalação do programa em máquina local, com a conseqüente diminuição dos custos do próprio equipamento ao evitar falhas na instalação ou no funcionamento do *software*, bem como a desnecessidade de executar localmente as atualizações e correções enviadas pelo fornecedor do *software*.⁶⁹² O consumo do programa se faz por acesso remoto de qualquer aparelho e, em muitos casos, com a possibilidade de

⁶⁸⁸ Cf. DETERMANN, Lothar. What happens in the cloud: software as a service and copyrights. **Berkeley Technology Law Journal**. v. 29, n. 02, p. 1095–1130, 2014, p. 1101; RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 52.

⁶⁸⁹ Cf. VELTE, Anthony T; VELTE, Toby J; ELSENPETER, Robert C. **Cloud computing: a practical approach**. New York: McGraw-Hill, 2010, p. 175.

⁶⁹⁰ Cf. RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 51.

⁶⁹¹ Cf. MAZUR, Orly. Tax challenges in the cloud. **Journal of Internet Law**. out. 2015.

⁶⁹² Cf. VELTE, Anthony T; VELTE, Toby J; ELSENPETER, Robert C. **Cloud computing: a practical approach**. New York: McGraw-Hill, 2010, p. 175; RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009, p. 51–54.

manter seus arquivos armazenados com relativa segurança na nuvem, contando com a possibilidade de compartilhamento e colaboração no desenvolvimento de documentos.⁶⁹³

Ressalte-se que a disponibilização de *software*-produto em nuvem vem sendo realizada desde quando a internet foi difundida, no início dos anos de 1990, a exemplo de aplicativos para acesso e gerenciamento de e-mails (*webmails*) em *websites* como Hotmail ou Yahoo;⁶⁹⁴ aplicativos de fóruns de discussão, como o *Webex*; aplicativos de editoração de textos para publicação na rede, conhecidos como blogs, a exemplo do *Blogger*; e aplicativos de criação de *websites*, muitas vezes fornecidos no pacote de hospedagem da página virtual. Atualmente, o aplicativo de editoração de *blogs* e de criação de *websites* que pode ser dado como exemplo é o *Word Press*.

Vê-se, portanto, que a disponibilização de *software* por computação em nuvem não é exatamente uma novidade dos anos recentes, sendo contemporânea ao fornecimento do *software* por *download*, já que ambas as formas de distribuição apenas se tornaram possível com a criação e liberação da internet ao público.

A despeito de esses modelos de negócio terem o termo “serviço” em sua denominação, é preciso analisar sua essência para o adequado tratamento jurídico do fato para fins de verificação qual a hipótese de incidência tributária aplicável. Esta reflexão também é preocupação na literatura estrangeira,⁶⁹⁵ mas é ainda mais sensível num sistema tributário como o brasileiro em que a competência tributária sobre as operações com mercadoria ou prestação de serviço foi distribuída para os estados e para os municípios, respectivamente.

Como visto no tópico em que se cuidou das operações mistas,⁶⁹⁶ parte da doutrina sustenta que o SaaS não representa apenas mais uma forma de distribuição de um mesmo *software*-produto, pois a licença de uso de *software* passa a ser elemento secundário diante das diversas outras atividades que devem ser prestadas para entrega do programa.

O argumento é que no SaaS o usuário adquire o direito de acessar o *software*-produto hospedado em servidor remoto e disponibilizado em determinada plataforma digital, não se tratando de mera licença de uso. Para que o acesso permaneça disponível, o

⁶⁹³ Cf. ARMBRUST, Michael *et al.* **Above the clouds: A Berkeley view of Cloud Computing**, disponível em: <<http://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>, acesso em: 10 ago. 2018, p. 04.

⁶⁹⁴ Cf. VELTE, Anthony T; VELTE, Toby J; ELSENPETER, Robert C. **Cloud computing: a practical approach**. New York: McGraw-Hill, 2010, p. 173.

⁶⁹⁵ Cf. MAZUR, Orly. Tax challenges in the cloud. **Journal of Internet Law**. out. 2015; CUMMINGS, Rocky B. Taxation in the Cloud. **J. St. Tax'n**. v. 29, p. 15; 76, 2010.

⁶⁹⁶ Ver tópico 6.1.2.

fornecedor deve realizar diversas atividades para garantir o acesso ao usuário, como manutenções e atualizações dos equipamentos *hardware* e nos sistemas, caracterizando-se a relação jurídica como obrigação complexa, na qual se inserem diversas obrigações de fazer.⁶⁹⁷

Nesta mesma linha, Tathiane Piscitelli⁶⁹⁸ sustenta que o SaaS não representa apenas a disponibilização de um *software* padronizado ao usuário, pois há a entrega de outras funcionalidades em conjunto, como o acesso remoto a documentos em decorrência do armazenamento virtual, o compartilhamento de documentos com a equipe de trabalho, salvamento automático dos arquivos etc. Com isso, na posição da autora, o SaaS envolve muito mais do que a entrega de um *software* de prateleira, pois existem diversas outras funcionalidades que tornam complexa a contratação, embora diante de um único contrato.

Neste sentido, argumenta-se que o SaaS é mais que uma disponibilização de *software*, por envolver diversas outras atividades paralelas, que abrangem toda a manutenção dos equipamentos onde o *software* estará instalado, o monitoramento de falhas, bem como a infraestrutura de rede para a disponibilização do aplicativo pela internet, além da manutenção, atualização e correção de erros dos aplicativos em funcionamento, tornando a obrigação jurídica muito mais complexa do que uma simples licença de uso.⁶⁹⁹

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo,⁷⁰⁰ ao analisar um caso envolvendo SaaS, manifestou esse mesmo entendimento. Assim, o Tribunal afirmou que, apesar de produzido nos moldes de um *software* de prateleira, o fornecimento de SaaS não tem por objeto uma mercadoria, já que há uma série de serviços envolvidos na operação, como atualização e suporte técnico. Diante dessas atividades envolvidas na licença de uso,

⁶⁹⁷ Cf. JESUS, Mariana Cavalcanti de; ROCHA, Sergio André. A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de software. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. n. 95, p. 47–74, out. 2018, p. 70; DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. Conflitos de competência ICMS e ISS nos negócios de tecnologia, *in*: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de (coords.). **ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 96–101.

⁶⁹⁸ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 36.

⁶⁹⁹ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASILIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 464–465.

⁷⁰⁰ TJ/SP. Apelação n. 0006496-32.2013.8.26.0053. Rel. Des. Fortes Muniz. Julgado em 25/09/2014.

entendeu o Tribunal de Justiça que na operação deve incidir o ISS nos termos do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Neste julgamento, o colegiado entendeu que no SaaS a licença é temporária, mediante pagamento periódico, devido não mais apenas pelo “licenciamento de uso do software, mas também pela manutenção, atualização e suporte técnico provido pela empresa contratada, em uma relação jurídica continuada”. Com isso, a despeito de não ser um *software* desenvolvido por encomenda, não há uma simples obrigação de dar, tratando-se, em seu conjunto, de uma prestação de serviço, tributável pelo ISS.

Vê-se que tanto parte da doutrina quanto o TJ/SP, no caso acima retratado, destacam alguns critérios para distinguir o SaaS dos *softwares*-produto distribuídos para o usuário por suporte físico ou *download* para instalação na máquina local. Tais critérios estão representados nas outras atividades desenvolvidas ao usuário, como atualização do programa, suporte técnico, disponibilização de espaço de armazenamento e manutenção da infraestrutura dos sistemas e do *hardware*.

Como salientado no capítulo anterior,⁷⁰¹ a contratação do SaaS continua sendo realizada no bojo de uma licença de uso de *software*-produto, o mesmo *software* almejado pelo consumidor quando contrata as licenças de uso para instalação do programa em seu equipamento. Não se trata, portanto, de contrato complexo, nem mesmo de operações mistas. A contratação é a mesma: a licença de uso de um *software*-produto, alterando-se apenas a forma de entrega desse produto ao usuário, podendo ser distribuído por mídia física, *download* ou acesso remoto na computação em nuvem.

As atualizações e correções no aplicativo, bem como o suporte técnico prestado ao usuário, são atividades desenvolvidas após a contratação da licença de uso e por determinações da própria Lei n. 9.609/1998, em seus artigos 7º e 8º. Não representam, assim, um critério distintivo do SaaS, pois presente nas outras modalidades de distribuição do programa de computador, como a realizada por suporte físico ou *download*.

Vê-se que tais disposições legais são regras típicas de defesa do consumidor. As obrigações do fornecedor nas relações de consumo não são critérios para diferenciar o fato jurídico tributário, no sentido de distinguir, por este critério, as mercadorias dos serviços. Fosse assim, os suportes técnicos, reparos, garantias e *recall* aplicáveis às mercadorias em geral, como veículos automotores e geladeiras, seriam também critérios para descaracterizar a operação como de circulação de mercadoria para tornar tudo um contrato

⁷⁰¹ Ver tópico 6.1.2.

complexo, somente por conta desses serviços anexos, obrigatórios por lei e que um dia, no futuro, talvez, podem ser executados. Para que a operação se caracterize como obrigação mista a prestação de serviços deve ser concomitante com a prestação de serviços.

Quanto às manutenções realizadas nos equipamentos, servidores e na rede, para que o *software* sempre esteja disponível *on-line*, como mencionado no capítulo anterior, trata-se de atividades meio,⁷⁰² realizadas em equipamentos próprios ou de terceiros, para que seja possível ao empresário desenvolver a atividade-fim contratada na licença de uso, qual seja, a comercialização e entrega de um *software*-produto. O interesse de manter as máquinas atualizadas e em funcionamento é do fornecedor, que incorre nesse custo para o desenvolvimento de sua atividade comercial.

Tratam-se, portanto, de despesas operacionais da atividade comercial, desvinculadas da operação praticada com o consumidor (a licença de uso). A manutenção dos equipamentos é realizada em equipamentos do próprio fornecedor SaaS ou de terceiros (no custo de uma subcontratação), não sendo desenvolvida em benefício do consumidor que contrata a licença de uso.

Ainda, eventual possibilidade de armazenamento e salvamento automático dos arquivos na nuvem, ou mesmo o compartilhamento dos arquivos, representa apenas uma funcionalidade do *software*, não sendo estes pontos parte da contratação, tampouco critérios distintivos entre mercadorias e serviços. O espaço de armazenamento pode nem ser próprio, mas sim subcontratado, já que o fornecedor de SaaS pode ser um consumidor de IaaS e PaaS.

Tomando-se como exemplo o Microsoft Office 365, os aplicativos como Word e Excel possuem versões instaladas na nuvem para acesso remoto do usuário. O salvamento automático dos arquivos no servidor remoto é apenas uma funcionalidade do aplicativo e pode nem ser usufruída pelo consumidor, como tantas as outras funcionalidades inseridas no programa. Pode-se optar por fazer desenhos, escrever textos em negrito, exportar em PDF,⁷⁰³ salvar o arquivo em nuvem ou na máquina local, assim como se pode optar por

⁷⁰² No mesmo sentido de que tais atividades de manutenção e reparos são atividade meio: FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 389–390.

⁷⁰³ PDF, da abreviação de *Portable Document Format*, é um formato de documento desenvolvido em 1992 pela Adobe Systems para o transporte e compartilhamento de documentos extraídos de qualquer aplicação, preservando o aspecto visual do arquivo original. Ver mais em <https://acrobat.adobe.com/us/en/acrobat/about-adobe-pdf.html>

não compartilhar o arquivo com sua equipe. Vê-se que são opções de uso do *software*; funcionalidades adicionadas ao próprio *software*. Não são critérios úteis para distinguir o *software*-produto fornecido por computação em nuvem daquele fornecido para instalação na máquina do usuário.

O fornecedor continua comercializando, e o usuário continua contratando, o editor de texto (Word) e o aplicativo de planilhas eletrônicas (Excel). O objeto da contratação não é o salvamento automático, o espaço de armazenamento, tampouco as atualizações e manutenções do sistema. No caso do Microsoft Office, acrescenta-se, a versão disponibilizada em nuvem, em razão de ser disponibilizada na internet para acesso pelo *browser*, conta com um conjunto de funcionalidades reduzido, sem toda a potência de editoração de texto que, por exemplo, o Word possui na versão instalada localmente.

Por isso, a Microsoft não deixa de disponibilizar o código-objeto, transferido ao usuário por *download*, para a instalação do pacote Office na máquina local, onde será possível utilizar localmente a versão completa do Word ou do Excel, com todas as suas funcionalidades. Ainda falando do Microsoft Office, a empresa voltou a comercializar a licença de uso de *software* para instalação em equipamento local, sem a possibilidade de acesso às versões em nuvem.

Em relação à licença de uso no SaaS ser temporária, esse critério não é exclusivo da computação em nuvem. No *software*-produto em que é disponibilizado o código-objeto, também pode haver licença de uso por prazo determinado. Ainda, a Lei n. 9.609/1998 estabelece, em seu artigo 7º, o dever de constar da licença de uso o período de validade técnica do *software*. Com isso, toda licença de uso tem um período de validade técnica. Expirado esse prazo, o usuário não recebe mais atualizações nem suporte técnico para o programa de computador.

Ademais, nem mesmo as ditas “licenças perpétuas” são eternas. Além de possuírem um prazo de validade técnica, o tempo da licença de uso pode ser limitado em razão da própria evolução tecnológica. Em outras palavras, as tecnologias e os sistemas operacionais evoluem até que o *software* que perdeu sua validade técnica fica obsoleto por não ser mais compatível com os novos sistemas, e haverá uma dificuldade de instalação do programa antigo neles, mesmo que o usuário tente, com o conseqüente “perecimento” do bem incorpóreo, como ocorre nos bens corpóreos.

Assim, licença de uso é o contrato que tem por objeto circular um produto, independentemente do prazo. Deve-se notar que “tanto no *software* disponibilizado via *download*, quanto naquele disponível na nuvem, o que prevalece é o licenciamento do

direito de uso do *software*”,⁷⁰⁴ sendo irrelevante o fator de ser temporária ou permanente. Cabe lembrar, neste ponto, que nada é perpétuo. Como mencionado no capítulo anterior, até as mercadorias corpóreas são temporárias, tornando-se obsoletas com o tempo, ou perecendo com o uso.

Interessante notar, ainda, que a Receita Federal possui diversas soluções de consulta sobre licenças de uso de *software*-produto (suporte físico ou *download*) relacionadas ao imposto sobre a renda, manifestando o entendimento de que o comerciante de *software* deve aplicar o percentual de 8% para apuração do lucro presumido, percentual relativo à receita bruta obtida com a venda de mercadorias.⁷⁰⁵

No entanto, analisando um caso específico de SaaS, a RFB publicou a Solução de Consulta Cosit n. 191/2017 manifestando o entendimento de que o *Software as a Service* representa um serviço técnico. Como o *software* era contratado com fornecedor localizado no exterior, deveria haver retenção na fonte de imposto de renda, nos termos do artigo 7º da Lei n. 9.779/1999, bem como CIDE-Tecnologia, nos termos do artigo 2º da Lei n. 10.168/2000.

A consulta trata de situação em que um contribuinte localizado no Brasil adquire licença de dois programas de computador, de fornecedor localizado no exterior, para distribuí-los para usuários localizados no Brasil por meio de autorizações de acesso. Apesar de a Administração tributária ter entendido que se tratava de aquisição de licenças de uso, concluindo pela presença de serviço técnico, em verdade se tratava de licença para comercialização do *software* estrangeiro, devendo ser aplicada a isenção prevista no artigo 2º, § 1º-A, da Lei n. 10.168/2000.

A solução de consulta fundamenta-se em alguns argumentos sobre a tecnologia que foram decisivos para suas conclusões, tais como a impossibilidade de o usuário modificar os programas disponibilizados. Ainda, sustenta que o usuário não adquire o *software*, mas apenas recebe o acesso por meio da internet. “Nesse contexto, observa-se que os direitos

⁷⁰⁴ Apesar dessas assertiva, Vinícius e Christiane afastam a possibilidade de incidência de ICMS ou de ISS sobre licenças de uso de *software*. ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 22–23.

⁷⁰⁵ Ver Solução de Consulta DISIT n. 7044/2019; Solução de Consulta DISIT n. 8020/2019; Solução de Consulta n. 5001/2020.

autorais dos *softwares* envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização.”⁷⁰⁶

Embora seja possível a existência de licença de uso de *software*-produto pela qual o proprietário dos direitos autorais concede o direito ao usuário de acessar o código-fonte para fazer as adaptações e manutenções que preferir, desde que para uso próprio,⁷⁰⁷ em regra, o poder de modificar os programas disponibilizados não é conferido ao usuário de *software*-produto, seja no método de aquisição por meio tradicional (suporte físico ou *download*), seja por meio de computação em nuvem.

Ainda como fundamentos da solução de consulta, a autoridade administrativa argumentou não existir uma venda de *software* para os usuários brasileiros, permanecendo a titularidade do direito autoral com a empresa estrangeira, que recebe pagamentos mensais pelo uso do programa por meio da internet.

Percebe-se, neste ponto, argumento alinhado ao pensamento doutrinário de ausência de circulação de mercadoria diante da inexistência de venda do *software*. Nesta linha, mesmo que considere como mercadoria os bens incorpóreos, parte da doutrina argumenta que o impedimento para incidência do ICMS na licença de uso decorre da ausência de circulação por não haver transferência da titularidade do direito autoral.⁷⁰⁸

No entanto, como já mencionado, trata-se de uma confusão entre propriedade intelectual e produto. Ao pretender a compra do *software*, o usuário quer adquirir o produto, e não o direito autoral. Esse produto é resultado de uma criação intelectual, como qualquer outro produto criado pelo ser humano. A propriedade intelectual de *software* é protegida pela lei de direitos autorais, mas o produto dessa atividade intelectual é uma mercadoria passível de consumo.

O que se adquire, portanto, é o *software* enquanto produto, e não o *software* enquanto direito de propriedade intelectual. Relembre-se, o *software* que se adquire é aquele que estará instalado na máquina do usuário ou em servidor remoto. O suporte físico

⁷⁰⁶ Solução de Consulta Cosit n. 191/2017. p. 03.

⁷⁰⁷ Ver tópico 4.3. *Software* como objeto de negócio jurídico.

⁷⁰⁸ Cf. ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 22–23; FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 395; PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 39–40.

ou o *download* são apenas meios de transporte de um código-objeto, o qual representa um aplicativo instalador, cuja única função é realizar uma série de procedimentos e rotinas para a instalação do *software* desejado no computador do cliente. Somente após esse procedimento é que o *software*-produto se manifesta.

Com este modelo de negócio para distribuição denominado de “*software* como serviço” (SaaS), o *software*-produto está instalado no servidor remoto, tornando desnecessária a entrega de um aplicativo instalador do *software*, seja em mídia física, seja via *download*, para que o programa de computador seja utilizado no equipamento local, já que o *software* já está instalado na nuvem. No SaaS, o usuário acessa remotamente o mesmo *software* que acessaria localmente.

Desta forma, ao se entender que nas transações em que o consumidor quer usar um *software*-produto, seja instalado em sua máquina pela compra de uma mídia física ou por transferência eletrônica de dados, seja instalado em um servidor e acessado via navegador de internet, percebe-se que a pretensão do consumidor é a utilização do próprio *software*. A mídia física contendo o aplicativo de instalação ou o *download* do mesmo aplicativo de instalação na máquina local representam apenas meios para que o usuário tenha acesso ao *software* pretendido.

Com efeito, as manutenções realizadas no sistema informático de infraestrutura de computação em nuvem é custo da atividade comercial, e não torna a operação uma obrigação mista por não fazer parte da contratação. Com o fornecimento do *software* por computação na nuvem, o usuário terá acesso ao mesmo *software*, a diferença é que não estará mais instalado na máquina local, e a licença de uso é entabulada por meio de uma assinatura mensal. Assim, mídia física, *download* e SaaS são apenas meios distintos de acesso ao produto pretendido pelo usuário: o *software*. Portanto, não se trata de um fato novo, e os três modelos de acesso ao *software* devem sofrer a incidência do mesmo tributo – o ICMS.

No entanto, outra interpretação pode ser no sentido de que a licença de uso do *Software as a Service*, por ser temporária, consiste numa locação de bem móvel (o *software*), o que, a nosso ver, seria um pensamento incorreto.

Antes de entrar nesse ponto, é preciso salientar, novamente, que na licença de uso de *software* distribuído da forma “tradicional”, isto é, para instalação no equipamento local do usuário, o fornecedor entrega ao consumidor o código-objeto. Este arquivo fica à

disposição do consumidor, que se torna “dono” deste código-objeto para instalação local do *software*, podendo, inclusive, dele dispor, como já salientado.⁷⁰⁹

No entanto, mesmo nesse caso, e confundindo o direito intelectual com o próprio produto, parte da doutrina costuma argumentar que a licença de uso de *software* é uma obrigação de dar análoga à locação, pois existe apenas uma permissão de uso da propriedade intelectual, sem que seja transferida propriedade, o que impede a incidência tanto do ICMS quanto do ISS.⁷¹⁰ Vimos que não é o direito autoral o objeto do negócio jurídico, portanto, não há que se falar em locação da propriedade intelectual na licença de uso de *software*.

Na computação em nuvem, por sua vez, mesmo constatando a diferença entre o direito intelectual e o produto, não há mais a entrega do código-objeto ao consumidor. O *software* não está mais instalado no equipamento local, mas sim em servidor remoto e é disponibilizado ao consumidor por meio de senhas de acesso. Uma vez extinta a relação contratual de assinatura, o consumidor perde o acesso ao *software*-produto. Nesse sentido, a relação jurídica seria de natureza locatícia do produto (do *software*, não do direito autoral), já que a extinção do contrato impede o seu uso?

Cremos que não. O código-objeto não é o *software*, mas apenas meio para seu transporte e instalação: o *software* é revelado apenas após esse procedimento de instalação no equipamento do usuário, e esse é o produto consumido. Assim, é indiferente a entrega ou não do código-objeto ao consumidor, na medida em que a mercadoria é o próprio *software*, bem incorpóreo que circula no mercado como objeto de mercancia. A operação “licença de uso” é operação apta para circular a mercadoria *software* no mercado, sujeitando-se à incidência do ICMS.

Ademais, um outro argumento pode ser construído. A computação em nuvem, como dito no início do tópico, inspira-se na pretensão de se tornar o fornecimento de uma utilidade pública, a exemplo do fornecimento de energia elétrica. Esta não era mercadoria no Código Comercial de 1850, porque na época ainda não existia eletricidade, mas passou

⁷⁰⁹ Ver tópico 6.1.1.

⁷¹⁰ Cf. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 344–345; ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 26; FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 387.

a ser considerada mercadoria diante da abertura semântica do Código. O consumo mensal de energia é tributado por ICMS porque representa um consumo mensal de mercadoria. A interrupção do contrato interrompe o fornecimento da mercadoria, raciocínio perfeitamente aplicável ao SaaS.

Tornar-se dono da mercadoria não é requisito para incidência do ICMS. Em nossa concepção, o ICM foi construído para ser um imposto que onera o consumo. Este pensamento foi impresso na Constituição e na lei complementar em diversos de seus dispositivos. O imposto incide sobre operações que provoquem circulação de mercadorias. A circulação não deve ser entendida como transmissão de propriedade, mas sim como qualquer ato que proporcione o impulso da mercadoria para o consumo.

Com isso, o imposto não recai sobre uma forma jurídica específica, como ocorria com o IVC, incidente sobre a compra e venda, mas sim sobre qualquer operação que tenha por efeito circular uma mercadoria. A licença de uso é uma dessas operações, pois, ao mesmo tempo que protege a propriedade intelectual, proporciona a circulação e o consumo dessa mercadoria.

A natureza da incidência do imposto, repita-se, é o consumo da mercadoria, e não se tornar “dono” da coisa. A despeito de a compra e venda ser a operação mais corriqueira, e de nesta operação estar presente a transferência de titularidade da mercadoria, o imposto foi criado para incidir em quaisquer operações de circulação de mercadorias, como nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, e não apenas naquelas que transmitem a propriedade da coisa. Aliás, o ICM foi criado para resolver esse problema de não incidência nas transferências entre estabelecimentos existente durante a vigência do IVC.

O contrato de fornecimento de energia elétrica, assim como o contrato de fornecimento de SaaS, são exemplos desse raciocínio e proporcionam o consumo da mercadoria. Durante a vigência do contrato há o consumo: há, portanto, circulação de mercadoria.

Outrossim, mesmo que se insista na caracterização do SaaS como contrato de locação de um bem, locação do próprio *software*-produto (e não da propriedade intelectual), restaria afastada a incidência do ISS por expressa disposição da Súmula Vinculante 31 do STF. No entanto, em relação ao ICMS, há espaço, embora ainda pequeno, para argumentar uma evolução do conceito de circulação para fins de se incluir a locação como operação sujeita ao ICMS, a exemplo do que ocorre com o IPI, imposto que também incide sobre a circulação de produtos.

Como ensina José Xavier Carvalho de Mendonça, no próprio direito comercial a locação configurava ato de comércio por natureza, discriminado no Código Comercial como ato de mercancia, considerado como comerciante aquele que produz ou compra mercadoria para alugar o seu uso. Neste ponto há locação de mercadorias, ato de mercancia, portanto. Ainda, a locação também pode ser enquadrada na categoria de atos de comércio por dependência ou conexão, quando a coisa móvel é contratada como elemento necessário ou indispensável ao exercício do comércio,⁷¹¹ a exemplo do aluguel de freezer nos supermercados.

Assim, o argumento da locação, por si só, pode não afastar a incidência do ICMS caso a doutrina e a jurisprudência reflitam sobre o significado do termo “circulação” como pressuposto da incidência do imposto. Todavia, como já salientado, a licença de uso não é locação e a incidência do ICMS sobre operações com *software*, mesmo via SaaS, é possível pelos argumentos já postos, em razão de *software* ser o produto instalado na máquina local ou servidor remoto (o *software* não é o código-objeto distribuído), além de ser um imposto sobre o consumo que incide nas operações de circulação de mercadorias e não em trocas de direitos de propriedades.

Desta forma, a caracterização de locação é possível quando o bem locado é o próprio direito de propriedade intelectual, como nas licenças de exploração econômica de marca e patente, mediante pagamento de *royalties*, já que o direito de propriedade intelectual é um bem infungível. A licença de uso de *software* é contrato cujo objeto é o próprio produto, e não ao direito autoral, apesar de constar do contrato a vedação à concorrência desleal, impossibilitando sua caracterização (da licença de uso) como contrato de locação.

Em síntese, os critérios utilizados para estabelecer distinções e descartar a concepção do SaaS como uma mercadoria também estão presentes nos modelos tradicionais de comercialização do *software*-produto, ou de qualquer mercadoria industrializada, ou mesmo de energia elétrica ou fornecimento de gás por assinatura, perfeitamente qualificada como operação relativa à circulação de mercadoria.

Com isso, para a caracterização do SaaS como um serviço, devem ser encontrados outros critérios hábeis para a diferenciação, na medida em que os critérios utilizados pela doutrina, decisões judiciais e pela Solução Cosit acima colacionadas estão presentes em

⁷¹¹ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I, p. 469.

qualquer modalidade de *software*, não se mostrando suficientes para diferenciar SaaS do tradicional *software* de prateleira disponibilizado em mídia física ou *download*.

7.2. Compra de itens em jogos eletrônicos

Os jogos eletrônicos são *softwares*-produto que circulam no mercado e movimentam bilhões de dólares ao ano, sendo US\$ 1,5 bilhão só no Brasil no ano de 2018, conforme matéria de jornal veiculada no Valor Investe.⁷¹² Mas o movimento econômico no universo dos jogos eletrônicos não decorre somente da venda da licença de uso do jogo em si. Apesar de esta representar uma receita relevante, há que se destacar que muitos jogos são distribuídos de forma gratuita. Entretanto, há um grande volume financeiro que decorre da aquisição de diversos itens dentro do jogo, desenvolvidos e disponibilizados pelo próprio criador do *software*, como armaduras, armas, ou mesmo desbloqueio de fases.

Segundo, ainda, a matéria de jornal citada acima, uma pesquisa realizada pela consultoria Newzoo mostrou que no Brasil existem aproximadamente 75,7 milhões de jogadores de jogos eletrônicos, além de já serem realidade eventos que organizam campeonatos mundiais. Desse total de jogadores brasileiros, aproximadamente 83% compraram algum item virtual nos jogos nos seis meses anteriores ao levantamento.

Ressalte-se que durante o jogo é possível conquistar muitos itens adicionais, como poções de cura, armas, armaduras, dentre outros itens disponíveis, seja encontrando-os pelo jogo (geralmente de menor valor ou poder), seja quando se elimina um inimigo poderoso.⁷¹³ Esses itens obtidos em jogos não são fruto de doação, mas de conquista, e, ainda, não são ponto de especulação e atribuição de valor pelo próprio usuário depois de obtidos.

Isso porque, nessa modalidade de jogos eletrônicos que se pretende analisar, o contrato de licença de uso do *software* impede a comercialização de tais bens entre os usuários. Neste sentido, essas conquistas do usuário, nesta primeira análise, não apresentam capacidade contributiva para oferecer à tributação de um imposto sobre o

⁷¹² Cf. LARGHI, Nathália. **Brasil é o 13º maior mercado de games do mundo e o maior da América Latina**, Valor Investe, disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/07/30/brasil-e-o-13o-maior-mercado-de-games-do-mundo-e-o-maior-da-america-latina.ghtml>>, acesso em: 7 jun. 2020.

⁷¹³ Cf. BAL, Aleksandra. Taxation of virtual wealth. **Bulletin for international taxation**. v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011, p. 149; LEDERMAN, Leandra. “Stranger than fiction”: taxing virtual worlds. **New York University Law Review**. n. 82, 2007, p. 1628.

consumo. Nada impede, porém, que os usuários formem um mercado paralelo para a compra e venda de itens e até contas inteiras de usuário, sendo possível se falar em ganho de capital quando da conquista, da permuta por outros itens ou da troca para moeda soberana.⁷¹⁴

Assim, há de se considerar que, mesmo com a proibição, existe um mercado paralelo entre os usuários, conhecido como Real Money Trading (RMT), em que pessoas se dedicam a conquistar itens raros e construir avatares poderosos para passar a explorar economicamente esses itens, comercializando-os para outros usuários,⁷¹⁵ o que poderia configurar ato de mercancia. No entanto, tal prática representa violação dos termos de uso, cuja penalidade pode ser a extinção da conta do usuário.

Com isso, a despeito de muitas vezes o próprio termo de uso do jogo proibir essas trocas entre usuários, esse comércio paralelo não é ato ilícito e poderia ser passível de imposto sobre o consumo. Ainda, mesmo que a tributação por essas aquisições de itens por conquistas e a sua posterior alienação no mercado paralelo entre os usuários mereçam maior reflexão em estudos futuros, as trocas entre usuários e as conquistas não serão debatidas doravante.

O que interessa analisar é o fato de o próprio jogo possuir uma loja virtual onde os usuários podem adquirir diversos itens diretamente do desenvolvedor do *software*.⁷¹⁶ Assim, é preciso indagar sobre qual a natureza dos itens adquiridos durante o jogo, dentro da própria plataforma *on-line*, e fornecidos pelo próprio titular do jogo eletrônico. O fornecedor idealiza e desenvolve diversos itens, construindo verdadeiros produtos, cada qual com sua característica e valor.

A aquisição de diversos itens para melhorar a jogabilidade, como os já mencionados veículos, armaduras, armas etc., é realizada em moeda nacional, por meio de cartão de crédito. Qual a natureza jurídica dessa operação? A aquisição de tais itens é passível de incidência pelo ICMS? Um veículo ou uma arma criada pelos desenvolvedores do programa, que podem ser adquiridos pelo usuário, são considerados mercadorias, já que são produtos padronizados?

⁷¹⁴ Cf. LEDERMAN, Leandra. “Stranger than fiction”: taxing virtual worlds. **New York University Law Review**. n. 82, 2007, p. 1624.

⁷¹⁵ Cf. CHUNG, Steven S. Real Taxation of Virtual Commerce. **Virginia Tax Review**. v. 28. nº 03, p. 101–147, fev. 2008, p. 108–112; BAL, Aleksandra. Taxation of virtual wealth. **Bulletin for international taxation**. v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011, p. 150.

⁷¹⁶ Cf. BAL, Aleksandra. Taxation of virtual wealth. **Bulletin for international taxation**. v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011, p. 149.

Seguindo tudo quanto investigado neste trabalho, a resposta é afirmativa.

Inicialmente, para ser bem sintético, é preciso salientar a existência de duas modalidades de jogos eletrônicos: i) jogos desestruturados, nos quais há uma realidade virtual, autônoma, que continua mesmo que o jogador não esteja conectado naquele momento, e onde o usuário pode construir uma vida paralela, com profissão, personalidade etc., a exemplo do *Second Life*; ii) jogos estruturados, que são os jogos de computador tradicionais, onde é criado um universo programado, com roteiro, metas e jogabilidade definida pelo criador do programa, como, por exemplo, *Brawl Stars*, *Fortnite* ou *World of Warcraft*.⁷¹⁷

Apesar de o primeiro modelo ser interessante e contar com a presença intensa de trocas, serviços e produtos entre os próprios usuários, inclusive com atribuição da propriedade intelectual aos usuários por suas criações, contando ainda com moeda própria interna do jogo e câmbio em dólar (*Lindens*), e apesar de ser possível analisar a caracterização do usuário como comerciante ou prestador de serviços na vida virtual, ou mesmo a obtenção de renda da pessoa física,⁷¹⁸ a proposta deste estudo é analisar as repercussões do segundo modelo, de jogos estruturados, conhecidos como *massive multiplayer on-line game* (MMOG) ou *massive multiplayer on-line role-playing game* (MMORPG), com roteiro concebido pelo criador do jogo, situação em que o vendedor dos itens virtuais é o próprio fornecedor deste.⁷¹⁹

Em jogos estruturados de multijogadores *on-line* (MMOG), como o *Fortnite* da Epic Games, é possível participar de missões “salve o mundo” em lutas contra zumbis, bem como em batalhas com outros 99 jogadores *on-line* (*battle royale*), em disputa com outros onde apenas um sobrevive. As missões cumpridas durante o jogo geram

⁷¹⁷ Ver POLIZELLI, Victor. Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 848–851; BAL, Aleksandra. Taxation of virtual wealth. **Bulletin for international taxation**. v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011, p. 148.

⁷¹⁸ Sobre a tributação da renda nestes jogos desestruturados, ver: SETO, Theodore P. When is a Game Only a Game?: The Taxation of Virtual Worlds. **Loyola-LA Legal Studies**. v. 2008–24, p. 01–25, ago. 2008; LEDERMAN, Leandra. “Stranger than fiction”: taxing virtual worlds. **New York University Law Review**. n. 82, 2007.

⁷¹⁹ Ver mais sobre esses jogos em: CARVALHO, Lucas Lima; FEDELE, Rogério Baptista. A tributação de SaaS e SaaS no Brasil por ISS ou ICMS: estudo de casos de massively multiplayer online games (MMOGs), *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 657–676; MILLER, Carolyn Handler. **Digital storytelling: a creator’s guide to interactive entertainment**. 2ª ed. Massachusetts: Focal Press/Elsevier, 2008, p. 272.

recompensas, como picaretas, *skins* (fantasias) e V-Bucks, a moeda virtual do jogo. Mas também é possível comprar tais itens separadamente ou em pacotes denominados “passes de batalha” (pacote com *skins*, picareta, asa delta etc.). Todas as compras são realizadas com cartão de crédito, diretamente do fornecedor do jogo, ou com vale-compra obtido em lojas varejistas e supermercados, também comprados com moeda soberana.

Os jogos do tipo *role-playing*, como *World of Warcraft* ou *Dungeons*, assemelham-se aos jogos de RPG, em que se jogava com dados e bonecos. Os jogadores assumem um personagem (avatar) que terá um papel predefinido na história e desenvolvimento do jogo, cada um com uma aparência, nível de força, função, fraqueza, habilidade ou profissão etc., como um animal, um troll, um druida, ou um mago. No desenvolvimento das missões, há melhoria nas habilidades e é possível adquirir armas, armaduras, ferramentas, poções de cura, moeda virtual e diversos outros itens para aumentar as chances de vencer uma determinada etapa. A evolução do personagem é acompanhada da evolução do nível de dificuldade da próxima etapa, necessitando-se de itens mais poderosos para enfrentar as novas batalhas.⁷²⁰

Para manter o interesse dos usuários no jogo, os desenvolvedores, integram novas missões e batalhas, novos tesouros, novos territórios, novas ferramentas, realizando instalações de atualizações periódicas, sendo possível até a oferta de venda de pacotes de expansão para o usuário, com a introdução de novos poderes, territórios, habilidades e roteiros.⁷²¹ *Dungeons*, por exemplo, é um jogo no qual é possível adquirir complementos, como módulos adicionais para enfrentar novos desafios e monstros, em novos contextos, como mundos e mapas, novas fábulas, novas armas, novas estratégias etc.

Em todos esses jogos (MMOG ou MMORPG), a oferta de itens e módulos para aquisição pelos usuários é realizada pelo próprio fornecedor do jogo, na loja virtual interna, pois, como dito, muitas vezes há vedação no contrato de licença de uso, impedindo os próprios usuários de, entre eles, realizem trocas ou comércio desses itens.⁷²²

⁷²⁰ Cf. BAL, Aleksandra. Taxation of virtual wealth. **Bulletin for international taxation**. v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011, p. 148–149.

⁷²¹ Cf. CHUNG, Steven S. Real Taxation of Virtual Commerce. **Virginia Tax Review**. v. 28, n.º 03, p. 101–147, fev. 2008, p. 105–106; MILLER, Carolyn Handler. **Digital storytelling: a creator's guide to interactive entertainment**. 2ª ed. Massachusetts: Focal Press/Elsevier, 2008, p. 271.

⁷²² Cf. CHUNG, Steven S. Real Taxation of Virtual Commerce. **Virginia Tax Review**. v. 28, n.º 03, p. 101–147, fev. 2008, p. 108–112; POLIZELLI, Victor. Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 849–851.

O próprio fornecedor do *software*, assim, comercializa vários tipos de armas, armaduras e até personagens, cada um com uma característica, habilidade e função que o diferencia das demais armas, armaduras etc. A compra desses itens pode ser realizada para acelerar a evolução do personagem, permitindo-o enfrentar níveis mais complexos, que demandariam muito mais horas de jogo para se atingir.⁷²³

São produtos prontos, desenvolvidos pelo titular do *software* para disponibilização no mercado. Importante ressaltar que os itens adquiridos ficam associados à conta do usuário, mas só têm funcionalidade dentro do jogo, como parte do *software*. Outrossim, todos os termos de uso dos jogos eletrônicos estruturados estabelecem que a propriedade intelectual permanece com o fornecedor do jogo, tanto em relação ao próprio jogo, quanto em relação a cada item adquirido.⁷²⁴

Pode-se afirmar ainda que, mesmo vinculadas à conta do usuário, há o risco de perda de tais mercadorias diante da possibilidade de o jogo ser extinto.⁷²⁵ Argumenta-se, nesse ponto, que a mercadoria adquirida não será “eterna”, e que inexiste um pleno domínio sobre tais itens adquiridos pelo usuário, na medida em que o aceite dos termos de licença de uso implica a concordância de que a propriedade intelectual do jogo, e tudo o que ele contém, é do fornecedor, que pode extinguir o item adquirido, ou torná-lo menos atrativo, ou mesmo descontinuar o jogo.⁷²⁶

Trata-se, no entanto, de circunstância que pode vir a ocorrer em momento futuro e incerto, desvinculada da operação de circulação de mercadoria inicial, portanto, incapaz de influenciar a caracterização de tal operação como sujeita ao ICMS diante desse risco eventual, o qual nem pode acontecer. O risco da mercadoria, após adquirida pelo consumidor, corre por sua conta, seja na mercadoria física, seja na virtual. As mercadorias físicas também podem se tornar obsoletas por situações que fogem do controle do consumidor, como a extinção do fornecedor, perda de valor por falta de interesse do

⁷²³ Cf. LEDERMAN, Leandra. “Stranger than fiction”: taxing virtual worlds. *New York University Law Review*. n. 82, 2007, p. 1628–1629.

⁷²⁴ Cf. CHUNG, Steven S. Real Taxation of Virtual Commerce. *Virginia Tax Review*. v. 28. nº 03, p. 101–147, fev. 2008, p. 121.

⁷²⁵ Cf. LEDERMAN, Leandra. “Stranger than fiction”: taxing virtual worlds. *New York University Law Review*. n. 82, 2007, p. 1629–1630.

⁷²⁶ Cf. BAL, Aleksandra. Taxation of virtual wealth. *Bulletin for international taxation*. v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011, p. 154–155.

mercado, criação de um produto mais eficiente, ou mesmo em virtude de desastre natural, perecimento com o uso etc.⁷²⁷

Neste diapasão, constata-se novamente a diferença entre o direito de propriedade intelectual, este de titularidade do desenvolvedor do jogo, e o produto desenvolvido a partir dessa propriedade intelectual. Desta forma, o jogo eletrônico é um *software*-produto, assim como também são *softwares*-produto todos os itens comercializados dentro do jogo. Esses bens – jogo, armas, armaduras, habilidades, poções de cura, módulos de extensão etc. – são bens comercializáveis, que circulam no mercado e não se confundem com o próprio direito de propriedade intelectual.

Assim, tanto o jogo eletrônico quanto os módulos de expansão e todos os demais itens adquiridos dentro do jogo para uso no mundo virtual correspondente, são comercializados no bojo de um contrato de licença de uso entabulado entre o fornecedor do próprio jogo e o consumidor. Há, com isso, a aquisição de um produto, qualificado como mercadoria, que circula e restará vinculado à conta do usuário.

Neste sentido, Lucas Lima Carvalho e Rogério Fedele⁷²⁸ afirmam que cada nova aquisição de acesso de novas áreas no jogo será objeto de uma licença de uso adicional de um *software*, por representar um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, nos termos do artigo 1º da Lei n. 9.609/1998, mesmo em se tratando de um módulo de extensão do próprio jogo. Apesar desse entendimento, os autores interpretam que licença de uso, nesse caso, por envolver diversas outras atividades, como hospedagem de dados e garantia de segurança da conta de cada usuário, confere o caráter de serviço à operação, sujeita à incidência do ISS em razão do item 1.05 da Lei Complementar n. 116/2003.

Quanto aos itens, como armas e armaduras, caso a comercialização tenha sido realizada pelo próprio fornecedor do jogo, mediante pagamento de um preço em moeda, os autores manifestam um posicionamento diferente ao sustentar que, neste caso, há operação de compra e venda de mercadoria tributável pelo ICMS. Os autores ainda concluem que o

⁷²⁷ O professor Seto ainda cita como exemplo a expropriação do patrimônio pelo Governo. SETO, Theodore P. When is a Game Only a Game?: The Taxation of Virtual Worlds. *Loyola-LA Legal Studies*. v. 2008–24, p. 01–25, ago. 2008.

⁷²⁸ CARVALHO, Lucas Lima; FEDELE, Rogério Baptista. A tributação de SaaS e SaaS no Brasil por ISS ou ICMS: estudo de casos de massively multiplayer online games (MMOGs), *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 671.

fato de não ser franqueada ao usuário a possibilidade de futura alienação de tais bens não desnatura essa operação inicial como uma operação de circulação de mercadorias.⁷²⁹

Concorda-se com este último ponto, no entanto, não há motivos para distinção. Assim, sejam itens virtuais alienados pelo próprio fornecedor do jogo, como armas e armaduras, sejam módulos complementares pelos quais se adquire o acesso a novas áreas no jogo, todos eles adquiridos mediante licença de direito de uso de direitos autorais, estar-se-á diante de uma operação relativa à circulação de mercadoria sujeita ao ICMS. Cada item, cada pacote de extensão, cada novo mapa que se adquire é um produto padronizado qualificado como mercadoria por ser objeto de mercancia e que não se confunde com o próprio direito autoral.

Como dito, licença de uso de *software* ou de direitos autorais em geral somente está presente quando o objeto de consumo é o próprio produto. A manutenção da segurança da conta e a hospedagem dos dados são atividades meio desenvolvidas pelo próprio comerciante, para manter a confiabilidade de suas mercadorias, cabendo nesse ponto as mesmas considerações realizadas nos tópicos 6.1.2 e 7.1, não tornando a operação um contrato complexo.

Em síntese, quando adquiridos pelo usuário, os produtos ficam vinculados à conta do consumidor, disponíveis para uso e consumo, a exemplo do que ocorre com o próprio jogo adquirido, o qual representa um *software*-produto. A conclusão aplicada ao *software*-produto neste trabalho, encaixa-se, com perfeição, na comercialização desses bens virtuais dentro do jogo eletrônico. Tais operações, com isso, sujeitam-se à incidência do ICMS, por representarem uma licença de uso, caracterizada como operação relativa à circulação de mercadorias digitais.

O raciocínio é aplicável em todas as demais mercadorias digitais também protegidas por direito autoral, como músicas, filmes e livros, os quais são produtos, não se confundindo com a propriedade intelectual que lhes deu causa, e também se sujeitam à licença de uso de direito autoral por expressa previsão legal e ficam vinculados à conta do

⁷²⁹ CARVALHO, Lucas Lima; FEDELE, Rogério Baptista. A tributação de SaaS e SaaS por ISS ou ICMS: estudo de casos de massively multiplayer online games (MMOGs), *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 673–674.

usuário, representando uma operação relativa à circulação de mercadorias, à exceção dos livros digitais, pois excluídos do campo da incidência em razão da imunidade.⁷³⁰

7.3. Modelos de design para impressão 3D

Na década de 1960, os estúdios Hanna Barbera criaram uma série de animação futurista denominada *Os Jetsons*. Muitas das tecnologias utilizadas pela família Jetson eram de difícil concretização na época em que criada a animação, mas atualmente já são realidade, a exemplo dos televisores de tela plana, videochamadas, relógios inteligentes (*smart watch*), esteiras rolantes, robôs que aspiram o chão e limpam a casa, *drones*, *tablets*, dentre outros.

Muitos desses aparelhos, hoje, não causam tanto espanto quanto causaram na época de sua criação, mas um ponto interessante a se destacar, para continuar o cenário lúdico inspirado no desenho animado, é que os Jetsons utilizavam máquinas que preparavam comida e tubos a vácuo que transportavam coisas e pessoas. Tais tecnologias também existem atualmente se considerarmos a impressora 3D, já existindo versões que imprimem os mais variados objetos, inclusive em plástico ou metal, e até comida, como chocolate e produtos de confeitaria – basta ter o arquivo de impressão, contendo todas as instruções para enviar à impressora, bem como os insumos necessários para a produção do bem.

Atualmente essas impressoras possuem um alto custo, inacessível ao usuário comum, até por envolverem muitas despesas relacionadas com propriedade intelectual, como patentes. Em futuro próximo, porém, principalmente depois da publicação de um projeto de impressora 3D de código aberto – RedRap,⁷³¹ pode ser que as impressoras 3D sejam mais acessíveis,⁷³² sendo possível ao usuário comum imprimir itens padronizados que hoje são comprados em lojas, tais como copos e pratos de plástico, canecas, itens de

⁷³⁰ Cf. Súmula Vinculante 57. “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.” Também é preciso observar a imunidade de músicas produzidas ou interpretadas por artistas nacionais, a nosso ver também aplicável à música digital, nos termos do artigo 150, VI, “e” da Constituição.

⁷³¹ Cf. LAPLUME, André O; PETERSEN, Bent; PEARCE, Joshua M. Global value chains from a 3D printing perspective. **Journal of International Business Studies**. v. 47, n. 5, p. 595–609, jun. 2016.

⁷³² Cf. YANISKY-RAVID, Shlomit; KWAN, Kenneth. 3D Printing the Road Ahead: The Digitization of Products when Public Safety Meets Intellectual Property Rights—A New Model. **Cardozo Law Review**. v. 38, n. 3, p. 921–958, mar. 2017, p. 925–926.

vestuário, brinquedos e diversos outros tipos de produtos elaborados a partir de diversos insumos, como polímeros, cerâmica, concreto, metal, náilon, tecido e celulose.⁷³³

O usuário, assim, não irá à loja varejista para comprar um brinquedo Lego, por exemplo. Com seu computador ou *tablet* em mãos, acessará um *website* na internet, comprará um arquivo digital contendo um modelo de impressão desenvolvido pelo fabricante e ao enviar o comando para a impressora, o brinquedo aparecerá na sua casa, como se tivesse sido transportado pelo tubo a vácuo do referido desenho animado.

A impressão 3D permite a produção de diversos produtos, com um método de adição de várias camadas finas e sucessivas de um ou mais materiais, umas sobre as outras, para produzir objetos tridimensionais.⁷³⁴ Em razão dessa característica, a impressão 3D é também conhecida como manufatura aditiva, decorrente desse processo de juntar materiais para fazer objetos camada sobre camada a partir de dados do modelo 3D.⁷³⁵

Assim, a exemplo do que ocorre na impressora comum de textos, um *software* controla a impressora 3D e o material utilizado para impressão, como o plástico (na impressora comum seriam as tintas). A partir de um arquivo digital contendo as instruções sobre o objeto, elaborado em *software* do tipo *computer-aided design* (CAD) (na impressora comum pode ser equiparado ao arquivo de texto editado no Word), a impressora realiza a impressão procedendo à adição de várias camadas de materiais com base nos dados fornecidos pelo arquivo digital, até a finalização do objeto.⁷³⁶

Esse arquivo digital CAD é o modelo de impressão, padronizado, criado para atender ao mercado de forma indistinta, para satisfação das necessidades do mercado consumidor em geral. Com essa característica, o arquivo digital pode ser considerado uma mercadoria? Nota-se que a discussão é em relação ao produto: arquivo digital formatado e desenvolvido em um programa específico, convertido em código-objeto (CAD) para enviar

⁷³³ Cf. NGO, Tuan D. *et al.* Additive manufacturing (3D printing): A review of materials, methods, applications and challenges. **Composites Part B: Engineering**. v. 143, p. 172–196, jun. 2018, p. 175–181; LAPLUME, André O; PETERSEN, Bent; PEARCE, Joshua M. Global value chains from a 3D printing perspective. **Journal of International Business Studies**. v. 47, n. 5, p. 595–609, jun. 2016; ARRIETA-ESCOBAR, Javier A. *et al.* 3D printing: An emerging opportunity for soil science. **Geoderma**. n. 378, p. 114588, nov. 2020.

⁷³⁴ Cf. REQUENA, José Angel Gómez. Tax treaty characterization of income derived from cloud computing and 3D printing and the Spanish approach. **Intertax**. v. 46, n. 05, p. 408–421, 2018; NGO, Tuan D. *et al.* Additive manufacturing (3D printing): A review of materials, methods, applications and challenges. **Composites Part B: Engineering**. v. 143, p. 172–196, jun. 2018, p. 172.

⁷³⁵ Cf. ARRIETA-ESCOBAR, Javier A. *et al.* 3D printing: An emerging opportunity for soil science. **Geoderma**. n. 378, p. 114588, nov. 2020.

⁷³⁶ Cf. YANISKY-RAVID, Shlomit; KWAN, Kenneth. 3D Printing the Road Ahead: The Digitization of Products when Public Safety Meets Intellectual Property Rights—A New Model. **Cardozo Law Review**. v. 38, n. 3, p. 921–958, mar. 2017, p. 926.

uma ordem para a impressora 3D (máquina – suporte físico) imprimir um produto pronto e acabado, como um brinquedo ou um artigo esportivo.

Com isso, diante da ausência de produção física pelo fornecedor, o valor do brinquedo adquirido, por exemplo, poderá se reduzir, pois será basicamente composto pela marca e pelo *design* contido no arquivo digital de impressão, bem incorpóreo fornecido pelo comerciante. A parte física do brinquedo terá seu custo de produção deslocado ao próprio consumidor, que deverá adquirir os insumos, como plástico, para abastecer a impressora 3D.⁷³⁷

Não se discute, assim, a propriedade intelectual do modelo de impressão, a qual permanece com o seu criador. O arquivo digital contendo o modelo de impressão tanto pode ser utilizado *on-line* (sem *download*), uma única vez, para imprimir uma única versão do objeto tridimensional desejado, como pode ficar vinculado à conta do usuário ou mesmo ser transferido por *download* para futuras impressões. Tudo depende do contrato e do preço.

Esse arquivo digital, por ser um produto protegido por direitos de propriedade intelectual, será objeto de licença de uso e todas as críticas doutrinárias acerca da impossibilidade da incidência do ICMS no *software*-produto são perfeitamente replicadas neste ponto, tais como a necessidade da mercadoria ser bem corpóreo, a ausência de circulação diante da falta de mudança de titularidade da propriedade intelectual, a opção do legislador complementar em tratar a licença de uso de *software* como serviço nos termos do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, enfim.

Com isso, todos os argumentos construídos neste trabalho para refutar referido pensamento e visualizar a possibilidade de incidência do ICMS também são aplicáveis para esses arquivos digitais de impressão 3D, como a possibilidade de bem digital ser mercadoria; a discussão sobre a circulação e a desnecessidade de transferência de titularidade da propriedade intelectual; a distinção entre a propriedade intelectual e o próprio produto (arquivo digital de impressão) que recebe a qualificação de mercadoria em razão de sua destinação, a qual circula e poderá ficar à disposição do consumidor; bem como a natureza das operações ser irrelevante para identificar o fato gerador do imposto,

⁷³⁷ Flávio Veitzman tem razão ao sustentar que na aquisição do produto os custos relevantes estarão relacionados com a propriedade intelectual, transferindo-se os custos físicos para a usuário. VEITZMAN, Flávio. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional, *in*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 162–163.

subsumindo-se à hipótese de incidência as licenças de uso de *software* e de direitos autorais em geral.

Discute-se se a impressão 3D não será prejudicial para varejistas, distribuidores intermediários e fabricantes de bens tangíveis, ao introduzir um novo paradigma de produção industrial por meio da construção de objetos 3D a partir de *designs* digitais, com a possibilidade de substituição da maioria dos processos industriais. Porém, a tecnologia de impressão 3D é promissora não apenas ao consumidor final, mas também ao ciclo industrial, na medida em que as indústrias, em vez da utilização de moldes e injetores de plástico, por exemplo, podem criar ou adquirir de terceiro um modelo de impressão de uma peça de plástico ou de uma peça de motor, produzindo a peça em larga escala para integração ao seu processo produtivo, inclusive com a possibilidade de imprimir partes e peças de reposição do maquinário industrial.⁷³⁸ Esse arquivo digital, portanto, se insere na cadeia não cumulativa

A impressão 3D tem como vantagem não ter custos adicionais para fabricação de moldes e ferramentas para criar um produto diferenciado. Portanto, a indústria será mais ágil para produzir novas peças de acordo com novos parâmetros, com uma produção economicamente compatível com a produção em massa atual, de várias peças idênticas. A mudança entre os diferentes *designs* é direta, com custo adicional insignificante e sem necessidade de preparação especial.⁷³⁹

Neste campo da industrialização, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Solução de Consulta Cosit n. 97/2019, para manifestar o entendimento de que a atividade de impressão 3D se caracteriza como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do artigo 4º, I, do RIPI/2010. Com isso, essa operação terá como resultado um produto industrializado, cuja saída do estabelecimento estará sujeita à incidência do IPI, devendo-se buscar na tabela de incidência do imposto (TIPI) a alíquota aplicável, configurando como industrial o estabelecimento que executar a operação de impressão 3D, salvo se essa atividade for executada sob a encomenda direta do consumidor ou usuário, descaracterizando a operação como industrialização, desde que prepondere o trabalho profissional, nos termos do artigo 5º e do artigo 7º, II, “a”, do RIPI/2010.

⁷³⁸ Cf. LAPLUME, André O; PETERSEN, Bent; PEARCE, Joshua M. Global value chains from a 3D printing perspective. **Journal of International Business Studies**. v. 47, n. 5, p. 595–609, jun. 2016.

⁷³⁹ Cf. NGO, Tuan D. *et al.* Additive manufacturing (3D printing): A review of materials, methods, applications and challenges. **Composites Part B: Engineering**. v. 143, p. 172–196, jun. 2018, p. 173.

Vê-se, mais uma vez, a distinção entre encomenda e produto padronizado. A legislação do IPI reconhece a diferença entre produto e desenvolvimento de produto por encomenda diretamente ao seu consumidor, fato este que será um serviço, como se dá com os medicamentos por manipulação, montagem de óculos, ternos de alfaiataria e, no caso, desenvolvimento por encomenda de um arquivo digital para impressão 3D de um objeto.

Portanto, a RFB conclui que a impressora 3D se caracteriza com uma máquina para fabricação de objetos, utilizando como matéria-prima diversos tipos de produtos, como filamentos plásticos, resinas ou metal. Nota-se, porém, que a preocupação da RFB foi com o produto impresso, tratado como produto industrializado sujeito ao imposto. Mas não houve pronunciamento sobre o arquivo digital contendo o *design* do produto e utilizado para a impressão do objeto.

Neste ponto, sobre a aquisição de um arquivo digital para a impressão de um objeto 3D, Victor Lyra Guimarães Luz⁷⁴⁰ sustenta que o arquivo digital é negociado com consumidores finais no bojo de um contrato de licença de uso. Com isso, apesar de afirmar que o arquivo digital para impressão não é exatamente um *software*, é possível enquadrar essa transação como serviço para fins de incidência do ISS, em razão de uma interpretação extensiva do item 1.05 que trata a licença de uso de *software* como serviço de qualquer natureza. Desta forma, conclui o autor, se o legislador complementar é competente para dirimir conflitos de competência, deve-se tratar a licença de uso do arquivo digital para impressão 3D como serviço de qualquer natureza.

Ao analisar a questão da alienação do arquivo digital para um industrial para utilização na sua produção – portanto, no contexto do ciclo industrial –, Alberto Macedo⁷⁴¹ destaca ser preciso considerar a evolução dos tempos para afirmar que o arquivo digital somente tem utilidade ao industrial porque este irá imprimir o modelo 3D. Assim, embora o arquivo digital seja imaterial, tem a vocação para ser impresso e se tornar um bem material.

Neste contexto, afirma o autor, a alienação do arquivo digital estará sujeita à incidência do ICMS e do IPI. Com essa premissa, afirma que, no momento da criação do ICM e do IPI na Emenda Constitucional n. 18/1965, não era possível imaginar a impressão 3D de um tênis em escala comercial, sendo necessário, nesse ponto, aplicar uma

⁷⁴⁰ LUZ, Victor Lyra Guimarães. Impressão 3D: entre IPI, ICMS e ISS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 460–484, 2020, p. 472–475.

⁷⁴¹ MACEDO, Alberto. Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil, *in*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 187–191.

interpretação teleológica para adaptar o texto constitucional aos novos tempos e enquadrar na incidência desses impostos a alienação de um arquivo digital com vocação para ser impresso.⁷⁴²

O raciocínio do autor, no entanto, não é livre de críticas. Apesar de entender pela incidência do ICMS e do IPI na alienação do arquivo digital para impressão, o faz por argumento que não encontra amparo no sistema jurídico, qual seja, o arquivo digital ter vocação para se tornar material. A vocação para ser impresso não é requisito para incidência do ICMS, já que, para ser mercadoria, nem precisa ser material. Tampouco é critério para incidência do IPI. O que se deve observar é que o arquivo digital contendo o modelo de impressão é um produto desenvolvido para atender ao mercado, sem atender à necessidade específica de um usuário.

Quanto ao IPI, o objeto da incidência é um produto industrializado, resultado de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento de um produto. Assim, é preciso ter um produto inicial, preexistente, no qual será aplicada uma operação que modifique sua natureza, ou que o aperfeiçoe para o consumo, nos termos do artigo 46, parágrafo único, do CTN. Com essa definição, difícil imaginar um produto industrializado incorpóreo, mesmo que tenha vocação para um dia vir a se materializar.

Com efeito, diante da noção de produto industrializado e do arquétipo constitucional do IPI, não há possibilidade de este imposto incidir sobre a alienação desse arquivo digital. Afinal, produto industrializado tem como característica ser bem corpóreo. Diferente raciocínio se aplica ao ICMS.

A qualidade de mercadoria atribuída a um bem não decorre da natureza da coisa, mas sim de sua destinação. O arquivo digital pode ser qualificado como mercadoria por ser destinado ao mercado, para especulação lucrativa. Se assim for, a operação de circulação desse bem estará sujeita ao imposto, mesmo que o adquirente seja o consumidor final para imprimir o objeto 3D em sua residência. Caso o adquirente seja um industrial, para produzir os produtos em massa, abre-se a possibilidade de esse adquirente escriturar um crédito do imposto na aquisição do arquivo digital.

⁷⁴² O autor ressalta que essa incidência só é possível porque o arquivo digital tem a vocação para se tornar corpóreo, o que não ocorre com outros bens digitais, como *software*, filmes e músicas. MACEDO, Alberto. Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil, *in*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 188–189.

A circulação desse produto será realizada no bojo de um contrato de licença de uso, disponibilizando-se ao usuário o poder de usar e imprimir o produto a partir desse modelo de impressão 3D. Cabe lembrar, a circulação independe da transferência de titularidade do direito autoral que vigora sobre o arquivo digital, na medida em que o arquivo digital em si é um produto que não se confunde com a propriedade intelectual do criador do arquivo, aplicando-se todos os argumentos construídos no capítulo 6.

Portanto, independentemente de haver uma licença de uso de *software* ou uma licença de uso de direitos autorais em geral, o arquivo digital contendo as instruções para impressão 3D é um produto fechado, pronto para ser disponibilizado para a impressão de um produto em impressora 3D, caracterizando-se como mercadoria, sujeito à incidência do ICMS se for objeto de mercancia.

A impressora 3D serve de máquina inserida no processo produtivo capaz de gerar qualquer produto, em filamentos de plástico, cerâmica ou até mesmo metal, passando a representar um elemento de produção, em cadeia produtiva, ou um elemento de produção residencial para consumo próprio do adquirente do arquivo digital.

Esse mesmo equipamento pode ter utilidade para o usuário final que opta por adquirir um produto e imprimi-lo em sua residência. Em vez de comprar um brinquedo, caneca, copo ou mesmo um chocolate pela internet e aguardar o recebimento em sua residência, ou mesmo se deslocar até uma loja física para adquiri-lo, pode “comprar” o arquivo CAD contendo as informações para a impressão 3D, e o produto será materializado em poucos instantes.

8. CONCLUSÕES

Nesta tese, defende-se a necessária distinção entre a propriedade intelectual e a mercadoria produzida a partir dela, para constatar que é esta última o objeto da operação, diferenciando-se dos argumentos trazidos pela doutrina no sentido de que mercadoria deve ser bem corpóreo e que circulação representa a mudança da propriedade intelectual. A propriedade intelectual é um direito real, oponível *erga omnes*, e esse direito de propriedade pode ser objeto de negócio jurídico, como a locação na licença de exploração econômica, ou a transferência de propriedade, entabulada no contrato de cessão de direitos.

Em tais casos, o direito de propriedade é o objeto do negócio jurídico. No entanto, o pressuposto da incidência do ICMS não é o direito de propriedade intelectual, mas sim uma operação realizada, cujo objeto deve ser, necessariamente, uma mercadoria. Em razão da distinção entre a propriedade do direito autoral e o *software*-produto qualificado como mercadoria, percebe-se que o ponto de análise comumente argumentado pela doutrina parte de uma premissa que entendemos inadequada.

O que circula não é a propriedade intelectual, não devendo ser a transferência do direito autoral um requisito para a incidência do imposto. O que circula como objeto de operações sujeitas ao ICMS é a mercadoria *software*, criada e produzida a partir dessa propriedade intelectual para ser disponibilizada no mercado.

O direito de propriedade intelectual não se confunde com o próprio *software*-produto. A mídia física ou o arquivo digital (código-objeto) criado para sua distribuição ao consumo também não se confundem com o *software*. Esse arquivo digital é um aplicativo, cuja única função é realizar um procedimento de instalação do *software*-produto no equipamento do usuário.

O *software*, desta forma, é o conteúdo, assim como o livro e a música, mas que somente pode ser utilizado após a instalação no equipamento. Trata-se de uma programação em código desenvolvida para criar um produto que irá conferir uma nova funcionalidade à máquina. Esse produto poderá ser acessado localmente, se instalado na máquina do usuário, ou por meio da internet, caso instalado em servidor remoto, na modalidade *Software as a Service*.

A colocação desse produto no mercado o caracteriza como mercadoria, não influenciando para esta concepção a sua disponibilização por suporte físico, por transferência eletrônica de dados ou por computação em nuvem. Esses elementos são apenas diferentes

maneiras de distribuir o mesmo *software*-produto, sempre no bojo de uma operação específica: o contrato de licença de uso.

A propriedade intelectual está protegida pela Lei n. 9.609/1998, combinada com a Lei n. 9.610/1998. Mesmo com esse complexo de proteções, inclusive com imputações criminais, a lei elegeu a licença de uso como a forma jurídica a ser utilizada para instrumentalizar a comercialização do *software*-produto: ao mesmo tempo que preserva e esclarece alguns direitos, é o negócio jurídico que proporciona a circulação de mercadoria.

Nas mercadorias em geral, a exemplo dos produtos industrializados, também há propriedade intelectual envolvida, mas o que circula no mercado é o produto. A partir de uma propriedade intelectual, como marcas, patentes e direitos de autor, desenvolvem-se bens que serão o resultado dessa criação intelectual e serão materializados em suportes físicos como veículos automotores, *smartphones*, *tablets*, livros em papel, música em vinil ou, ainda, “materializados” em arquivos digitais, tais como livros, músicas, jogos eletrônicos e *softwares*. Esse *software* é um produto, produzido por conta e risco do empresário para atender ao mercado e ser colocado em circulação para atender a consumidores indefinidos.

A exploração da propriedade intelectual em si, como a licença de uso de marca, é tributada pelo ISS conforme o item 3.02 da Lista da Lei Complementar n. 116/2003 por conter no seu bojo diversas atividades envolvidas para o perfeito aproveitamento pelo licenciado, com a adequada transferência de tecnologia para a produção dos produtos que contenham a marca licenciada, devendo o contrato, inclusive, ser averbado no INPI. Ressalte-se que transferir tecnologia não implica a transferência da propriedade da marca.

Entretanto, essa relação jurídica entabulada para a exploração econômica da marca não se confunde com os negócios jurídicos que surgirão com a exploração do produto que será produzido. Na comercialização de uma garrafa de Coca-Cola ou de um par de tênis da Nike, por exemplo, o negócio jurídico tem por objeto a mercadoria e estará submetido à incidência do ICMS. A propriedade intelectual desses produtos não se transfere nem faz parte dessa operação.

Com a constatação de que em qualquer mercadoria produzida pelo homem haverá uma propriedade intelectual, quando da circulação do produto no mercado não se pretende transferir a propriedade intelectual envolvida, como a marca, patente, desenho industrial ou direito autoral. O objeto de consumo é o produto dessa criação intelectual, e essa constatação habilita a afirmação de que nas operações com qualquer mercadoria produzida haverá, em relação à propriedade intelectual, uma licença para permitir apenas o uso,

mesmo que seja tácita, na medida em que a lei veda o usuário de reproduzir a mercadoria como se original fosse, colocando a marca do produto verdadeiro no produto falsificado, em prática conhecida como pirataria.

Esse *software*-produto por ser uma cópia, deverá ser tratado como uma unidade produzida a partir da propriedade intelectual, convertida em código-objeto para possibilitar sua distribuição e circulação para consumo dos usuários. Nestas relações de consumo envolvendo *software*, a premissa é a de que o consumidor da mercadoria não tem interesse na propriedade intelectual, mas sim no seu produto, assim como em qualquer outra mercadoria posta em circulação.

O termo “operações” foi inserido na demarcação de competência do imposto para desvincular a incidência sobre formas jurídicas específicas, como ocorria no IVC, imposto com diversos defeitos em sua incidência, revogado e substituído pelo ICM. As formas jurídicas que se revelam como “operações” para fins de incidência são as mais variadas, como compra e venda mercantil, doação, permuta, ou mesmo um ato material, como as transferências entre estabelecimentos, sendo irrelevante sua natureza para fins de caracterização do fato gerador. Desde que tenha como efeito a circulação de uma mercadoria, a operação será tributada pelo ICMS.

A licença de uso é a forma jurídica eleita pela lei para instrumentalizar estas operações envolvendo *software*-produto, conforme artigos 7º e 9º da Lei n. 9.609/1998 e se encaixaria perfeitamente como ato de comércio por natureza conforme o revogado Código Comercial de 1850. Com isso, a licença de uso de *software* não é uma forma jurídica relacionada com o direito autoral, mas sim com a comercialização do produto, representando uma operação que tem por efeito circular uma mercadoria – o *software*.

As cláusulas contratuais relacionadas com a propriedade intelectual não são de transferência ou de locação do direito autoral, mas sim de vedação, proibindo o consumidor de replicar e comercializar em massa o produto. Todavia, não há impedimentos sobre o poder de dispor tão somente da unidade, da cópia adquirida.

Enquadra-se, portanto, no conceito de operação para fins de incidência do ICMS. Após a investigação sobre o *software* e a propriedade intelectual, o próximo passo foi identificar a presença de circulação. Como a mercadoria é o *software*-produto, uma unidade produzida a partir da propriedade intelectual, e o fornecedor entrega essa unidade ao usuário, seja por *download*, suporte físico ou SaaS, constata-se que a licença de uso é instrumento jurídico capaz de circular uma mercadoria.

Com isso, destaca-se que o ICMS não é um imposto que incide sobre compra e venda de mercadoria, como era o caso do imposto sobre vendas e consignações, tampouco sobre transferências de propriedades, mas sim sobre operações que geram a circulação de uma mercadoria. Circulação, neste sentido, não significa transferência de propriedade, mas sim movimento de uma mercadoria para o consumo.

O tratamento da circulação neste ponto não está mais na análise da transferência de propriedade intelectual, pois entendemos ser equivocado esse ponto de vista na medida em que o objeto do negócio jurídico deve ser uma mercadoria, e não o direito de autor. A licença de uso de *software*-produto proporciona a circulação dessa mercadoria, representando uma etapa da circulação do produto do fornecedor ao consumidor final, gravando-se o valor agregado.

Por ser o ICMS um imposto sobre o consumo, prevendo-se ainda a sua não cumulatividade, suas múltiplas incidências numa cadeia produtiva devem ser consideradas como formas de antecipar um imposto que apenas seria devido ao final do ciclo econômico do produto – no consumo –, não sendo possível afastar da incidência nenhuma dessas etapas de circulação do produto até atingir o consumidor final, sob pena de gerar desequilíbrio na operação realizada com o consumidor, na medida em que o imposto foi concebido para onerar o preço final das mercadorias.

Portanto, os estudos realizados sobre esse tema não abordam a questão dessa perspectiva, pois os diversos trabalhos tratam a licença de uso como obrigação de dar pela locação do direito autoral, não podendo ser fato gerador de ISS. Também afirmam não ser fato gerador do ICMS por ausência de transmissão de propriedade do direito autoral (ausência de circulação). Percebe-se a diferença no argumento e o ineditismo do presente trabalho, pois o foco dessa argumentação da doutrina é a propriedade intelectual, e não a mercadoria.

Ainda, inserido nessa premissa de que as transações envolvendo *software*-produto não se enquadram na hipótese de incidência do ICMS por não haver transferência de propriedade do direito de autor, há também o argumento de que sem essa transferência, o comprador de um *software*-produto não tem o direito de dispor sobre o bem, o que inclui revendê-lo, como se faz com qualquer mercadoria após a perda do interesse.

No entanto, licença de uso de *software*-produto não é locação de direito autoral, tampouco locação da mercadoria (*software*) em razão das limitações impostas ao consumidor. A vedação contratual contida na licença de uso não limita o poder de dispor sobre a unidade disponibilizada ao usuário. Na modalidade de distribuição por mídia física

ou *download*, esse produto pode ser alienado pelo consumidor, como faz com um livro, disco de música ou mesmo o seu veículo automotor, desde que, obviamente, entregue a sua unidade de produto ao comprador. Não é disso que se trata a vedação na licença de uso de *software*, mas sim de o usuário replicar essa unidade por ele detida e comercializar o produto, praticando concorrência desleal.

Com isso, o contrato de licença de uso é instrumento para alertar o consumidor das implicações criminais e civis que lhe podem ser aplicadas no caso de ofensa à proteção do direito autoral, alertando que a entrega do *software*-produto não lhe confere o direito de replicar e se tornar um distribuidor. A revenda da unidade em posse do usuário é possível, desde que atendidas as condições e restrições previstas na própria licença de uso, as quais geralmente implicam que este usuário alienante não tenha mais nenhuma cópia em seu poder.

Ademais, o ICMS não é um imposto sobre transferências de propriedade, como o ITBI ou o ITCMD, em que o destinatário se torna dono do bem. Ao contrário, por ser imposto que incide sobre operações, a transferência de propriedade não é critério de incidência, em que pese ocorra na grande maioria das vezes, tendo em vista que o maior volume de operações decorra de contratos de compra e venda mercantil.

Os atributos do direito de propriedade conferidos ao consumidor, como o poder de dispor, não são requisitos para a incidência do imposto, que incide sobre uma operação praticada pelo fornecedor (irrelevante a intenção do destinatário). O consumo está relacionado com os atributos de usar e fruir a coisa, e não de tornar-se dono, nem mesmo de tornar-se comerciante do mesmo bem. Há diversas outras mercadorias que o adquirente somente pode consumir, havendo restrições, tanto legais, quanto contratuais, para o direito de se tornar comerciante do bem.

Desta forma, do mesmo modo que o *software*, há mercadorias para as quais também existe restrição no poder de dispor pelo consumidor quando este não as deseja mais. A figura do revendedor autorizado é exemplo de comerciante com permissão do fabricante para comercializar seus produtos, recebendo treinamento sobre as características destes e, ainda, algumas habilidades, como prestação de serviços técnicos ao consumidor, fornecimento de garantia etc. É certo que, nos casos em que o fabricante adota esse modelo de negócio, é possível comprar as mercadorias de agentes não autorizados, mas a experiência de compra não será a mesma, além da possibilidade de o produto não conter garantias de conserto em caso de defeitos.

A lei também estabelece limitações ou vedações para o comércio de diversos produtos. Assim, o usuário comum, quando adquire tais produtos, não pode praticar comércio. Exemplos desses bens são os botijões de gás de cozinha, medicamentos, equipamentos explosivos, armas de fogo e munições.

O consumidor não pode comprar medicamentos para revender, pois a lei só permite o comércio por estabelecimentos predeterminados e fiscalizados pelas autoridades administrativas. O medicamento é de uso pessoal e, se não for utilizado deve ser descartado. Quanto às armas de fogo e munições, também não é qualquer estabelecimento que pode ser comerciante. Ainda, o usuário pode alienar sua arma de uso pessoal, mas depende do controle e autorização do órgão público responsável, mas note, para ser comerciante há mais requisitos.

Em outras palavras, o ICMS incide sobre operações que geram a circulação de uma mercadoria que irá repercutir no consumo, não sendo requisito para a incidência que o adquirente da mercadoria possa revendê-la no futuro, já que a incidência do imposto está em momento anterior, qual seja, a operação do fornecedor com o consumidor.

Assim, a caracterização de um bem como mercadoria se dá no momento da operação, e não na perspectiva de o consumidor poder dispor da mercadoria adquirida. Assim, pelo fato de o consumidor se ver impedido de revender o bem no futuro, não há descaracterização da qualidade de mercadoria atribuída à coisa no momento da operação, seja ela uma compra e venda, doação ou licença de uso de *software*. Esta identificação do caráter mercantil é feita em razão da destinação dada pelo contribuinte, e não pelo consumidor.

A doutrina também costuma afastar a incidência de ICMS sobre licença de uso de *software*-produto com o argumento de que o bem é incorpóreo. Esta tese também não analisa a questão dessa perspectiva, muito menos com o argumento de evolução do conceito de mercadoria.

Sobre a coisa objeto de circulação, vimos que a doutrina sobre a tributação do *software* também afasta a incidência do ICMS em razão do aspecto incorpóreo do bem, impossibilitando o seu enquadramento no conceito de mercadoria que, inspirado no direito comercial, requer a presença de um *corpus mechanicum*.

O pressuposto é o de que o conceito de mercadoria adotado pela Constituição compreende o disposto pelo direito comercial. Parte da doutrina argumenta que neste ramo jurídico, a mercadoria era tratada como bem móvel corpóreo. Tendo esse argumento como premissa, parte da doutrina discute sobre a evolução ou a mutação constitucional deste

conceito para admitir como mercadoria os bens incorpóreos. Assim, com a evolução da tecnologia e do mercado, bens que até pouco tempo eram corpóreos passaram a ser comercializados no formato digital, devendo-se admitir a evolução do conceito de mercadoria para fins de incluir um bem incorpóreo.

O raciocínio desenvolvido neste trabalho é diverso. A despeito de também ter como pressuposto que mercadoria corresponde ao conceito de direito privado vigente no direito comercial, se utiliza de argumentos para demonstrar que no conceito de mercadoria no direito privado não havia o requisito de o bem ser corpóreo como elemento necessário para sua caracterização como mercadoria. O que qualificava a coisa como mercadoria era sua destinação ao mercado, com intuito lucrativo.

O conceito de mercadoria no direito comercial era propositadamente aberto para abraçar a evolução da sociedade e das práticas mercantis. Assim, qualificou um bem como mercadoria pela sua destinação, e não pela sua natureza de ser corpóreo, para permitir que diversos outros bens e outras operações mercantis que no futuro pudessem surgir fossem qualificados como mercadorias.

Desta forma, o conceito de mercadoria no direito comercial não se limitava aos bens corpóreos, mas compreendia qualquer coisa que possuísse valor de uso e troca para ser objeto de especulação no mercado com intuito lucrativo, independentemente de ser material ou imaterial, como os efeitos de comércio, compreendendo o dinheiro, títulos de crédito e valores mobiliários.

O constituinte, quando utilizou o termo “mercadoria” para a demarcação de competência do ICMS, compreendeu e adotou esse aspecto genérico do conceito, como qualquer coisa passível de atribuição de valor e que circula no mercado. Tanto compreendeu esse aspecto genérico do conceito de mercadoria que reservou as operações com algumas mercadorias bem específicas, como dinheiro, títulos e valores mobiliários, para a incidência tributária do IOF, de competência da União, por serem mercadorias que requerem regulação e controle pelo poder central.

Assim, o conceito de mercadoria para fins de ICMS é amplo. Trata-se de um produto, desenvolvido ou adquirido pelo empresário para ser objeto de especulação no mercado, inclusive na locação de seu uso, mesmo que seja um bem incorpóreo. Dessa generalidade de mercadorias, algumas específicas foram reservadas à tributação do IOF, mas ainda restam todas as demais para o imposto estadual.

Portanto, a partir da constatação do perfil de incidência do ICMS, percebe-se que pretende onerar as operações com produtos. Para haver um produto, é preciso

desenvolvê-lo. O ICMS não incide sobre esse desenvolvimento, mas sim sobre a operação que circula o resultado desse desenvolvimento. Daí porque também não é aplicável o entendimento de parte da doutrina relacionado com uma dicotomia entre bens e serviços, no sentido de que os bens ser apenas os corpóreos, restando os bens incorpóreos dentro do conceito de serviços.

Serviço não é circulação de um bem, muito menos corpóreo ou incorpóreo. Serviço é o desenvolvimento de uma atividade para produzir uma utilidade. Essa utilidade é o resultado, que pode ser corpóreo ou incorpóreo. No entanto, o serviço sujeito à incidência do ISS é a própria atividade; serviço é esse desenvolvimento de uma utilidade, a produção. É esse elemento do serviço que é imaterial. Daí por que o *software*-produto pode ser caracterizado como mercadoria, já que é o resultado de um desenvolvimento, circulando esse produto, enquanto o *software* personalizado, de outro lado, é passível de incidência do ISS pois consiste em atividade de desenvolvimento de um *software*.

Dessa perspectiva de análise, a incidência do imposto está subsidiada em sua materialidade constitucional, como didaticamente prescreve o artigo 110 do CTN, no sentido de que mercadoria no direito privado, ao tempo da constituinte, compreendia bens incorpóreos em sua concepção, afastando-se a necessidade de argumentos acerca da atualização e mutação constitucional do conceito de mercadoria.

Com essa constatação, também se afasta a necessidade de se argumentar que a demarcação de competências tributárias é realizada a partir de tipos, e que essa evolução tecnológica conferiria novos elementos típicos relacionados com as mercadorias, o que permitiria tratar os bens incorpóreos como mercadoria.

Portanto, a qualificação da coisa como mercadoria não decorre de um aspecto de sua natureza, como ser corpórea ou incorpórea, mas sim de sua destinação ao mercado. As transações com mercadorias digitais representam operações de circulação de mercadorias, sujeitas à incidência do ICMS, já que a concepção de circulação não requer a transferência de propriedade. Por sua vez, mercadoria, para o direito privado, não possui como elemento de seu conceito o requisito de ser bem móvel corpóreo.

Esta pesquisa, portanto, é relevante para fins de orientação e separação entre produto/mercadoria e propriedade intelectual, e contribui para a solução do problema. Além de evidenciar que no direito comercial inexistia o requisito da corporalidade para que um bem fosse mercadoria, demonstra que tampouco a mudança de titularidade é necessária para a caracterização de uma circulação.

No entanto, sabe-se que este trabalho possui argumentos contrários aos tradicionalmente defendidos pela doutrina, havendo inúmeros argumentos pela defesa da não incidência de ICMS sobre a licença de uso de *software*, inclusive no âmbito do Poder Judiciário, notadamente o STF no julgamento da ADI n. 1.945/MT e ADI n. 5.659/MG.

Outrossim, quanto aos pronunciamentos do STF nas ADI acima, cabe ressaltar que o julgamento ainda não é definitivo, com a existência de diversas contradições e obscuridades, sem prejuízo dos erros de premissa contidos no voto do ministro Dias Toffoli, dentre eles, a licença de uso de *software* representa uma obrigação mista por ter como núcleo o desenvolvimento do produto (esforço humano), e o papel da lei complementar na definição de uma operação relativa à circulação de mercadoria como um serviço.

Ademais, ainda não se sabe as razões dos demais ministros que votaram pela não incidência do ICMS sobre licença de uso de *software*, os quais, durante as sessões plenárias, apresentaram fundamentos diferentes, não sendo possível concluir, categoricamente, quais são os critérios para identificar a tributação das operações com *software*.

Não se pode perder de vista a possibilidade de oposição de embargos de declaração e que ainda se encontram pendentes de julgamento outras duas ADI, n. 5.958/DF e n. 5.576/SP, além da repercussão geral no RE n. 688.223/PR, discutindo a incidência tributária de ICMS ou de ISS sobre licenças de uso de *software*, e que podem provocar uma reversão desse entendimento inicial ora manifestado na ADI n. 1.945/MT e ADI n. 5.659/MG.

Com isso, o julgamento desse caso parece não ser uma pedra final na discussão, tendo em vista que há muitas dúvidas a serem esclarecidas e respondidas, bem como consequências, tais como a proposta de modulação de efeitos.

A licença de uso de *software*-produto, conclui-se, configura uma operação, cuja prática resulta na circulação de uma mercadoria. Diante disso, não há autorização constitucional para lei complementar definir esse negócio jurídico como serviço de qualquer natureza, por ofensa direta ao artigo 155, II, e ao próprio artigo 156, III da Constituição, pois apenas os serviços que já não sejam da natureza dos serviços reservados à competência dos estados é que podem ser definidos como de qualquer natureza na lei complementar.

Operação relativa à circulação de mercadoria não é serviço, sendo inconstitucional a definição da licença de uso como serviço no item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar

n. 116/2003, salvo no caso de licença de uso precedida de desenvolvimento de *software* por encomenda. Também não cabe o argumento de que se trata de zona de penumbra, na qual há conflitos de competência a serem dissolvidos por lei complementar.

A pretexto de dirimir conflito de competência, não pode o legislador complementar invadir competência alheia e, aí sim, gerar um conflito. Licença de uso de *software*-produto, repita-se, é operação relativa à circulação de mercadorias, não sendo possível a sua definição como serviço de qualquer natureza por lei complementar, sob pena de afronta à Constituição.

O não exercício dessa parcela da competência tributária pelos estados não transfere a competência para outro ente, tampouco autoriza os municípios a usurpá-la. Nem mesmo o exercício parcial de uma competência tributária autoriza que outro ente passe a tributar a parcela não exercida. Assim, mesmo que durante muito tempo os estados apenas tributassem o suporte físico, tendo como referência para a base de cálculo o dobro do valor de mercado da mídia física, não significa dizer que no futuro os estados não possam exercer a sua competência constitucional para tributar o valor total da operação, mesmo que não exista mais o suporte físico, como já realizava, desde sempre, em relação aos jogos eletrônicos.

Também não é possível o argumento de que a licença de uso de *software*-produto é uma operação mista, diante da existência da necessidade de fornecimento de correções e atualizações do programa de computador, além de suporte técnico ao usuário durante a validade técnica da versão comercializada.

As denominadas “operações mistas” são tratadas pelo artigo 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição; artigo 2º, V, da Lei Complementar n. 87/1996; e artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003. O que se extrai desses dispositivos é que a operação mista é aquela em que o fornecimento de mercadorias é concomitante com uma prestação de serviços. Diante dessa concomitância de atividades, a lei complementar deve decidir qual imposto deve incidir. Assim, haverá incidência do ICMS sobre o total da operação se o serviço fornecido em conjunto não estiver no âmbito da competência municipal.

Caso a mercadoria seja fornecida junto com um serviço definido na lei complementar como serviço de qualquer natureza, não haverá incidência de ICMS, mas sim de ISS sobre o total da operação. Nota-se que os tributos são incompatíveis e, por isso, excludentes, justamente porque o ISS incide sobre a produção, uma atividade imaterial, enquanto o ICMS sobre a circulação de um bem. São atividades que não podem incidir ambos os tributos sobre o mesmo negócio jurídico.

Com isso, uma vez definida uma determinada atividade como serviço de qualquer natureza, constatando-se que para o desenvolvimento dessa atividade se requer a entrega de bens, todo esse conjunto unitário será considerado um serviço tributável pelo ISS. Percebe-se que a Constituição e as leis complementares são claras ao dizer que a entrega de mercadorias e a prestação de serviços são concomitantes, isto é, ocorrem em conjunto, no mesmo momento e são indissociáveis.

Contratada a licença de uso de *software*-produto, essa é a operação. Não há serviço concomitante, na medida em que o suporte técnico, atualizações e correções serão prestados eventualmente no futuro, se e quando prestados. São exigências da lei em razão da proteção ao consumidor. Escapam, portanto, do conceito de operação mista. Caso contrário, o contrato de compra e venda de qualquer equipamento em que a lei ou o próprio contrato exija a prestação de garantia, manutenção ou suporte técnico no futuro, como os veículos automotores ou as geladeiras, passará a ser considerados como operação mista.

Nem mesmo a modalidade de fornecimento do *software* por computação em nuvem – *Software as a Service* – transforma a licença de uso em operação mista. Nesta modalidade, também está presente a prestação de atualizações e correções periódicas do produto. Como vimos, são atos praticados *a posteriori*, após a contratação, não representando um serviço concomitante. No entanto, argumenta-se que no SaaS há outras atividades envolvidas que tornam o contrato mais complexo.

Trata-se do fornecimento de espaço para armazenamento, ferramentas de trabalho colaborativo, manutenção permanente nos equipamentos e garantia de funcionamento dos servidores para o acesso 100% do tempo pelo usuário. Nota-se que tais atividades também não são capazes de tornar a operação mista. O espaço de armazenamento e as ferramentas de trabalho colaborativo são itens ou funcionalidades do *software*, como qualquer outra função que o produto tenha. Ademais, o espaço de armazenamento é fornecido por opção do próprio fornecedor, às suas expensas, muitas vezes incluído no valor da operação, mas não são objeto principal da contratação pelo usuário.

Assim, espaço de armazenamento, manutenção dos equipamentos e servidores são custos do empresário no desenvolvimento do comércio de *software*. Se para entregar o produto ao usuário, possibilitando que o consumidor utilize o *software* por acesso remoto, o fornecedor precisa incorrer em despesas como manutenção de máquinas, recursos humanos ou contratação de espaço de armazenamento. Tais despesas são operacionais de sua atividade comercial, muitas vezes em benefício do próprio empresário, não sendo

passíveis de serem tratadas como parte do negócio jurídico entabulado no bojo da licença de uso.

O consumidor contrata o *software*-produto. O *software*, como dito, é o conteúdo, e esse é o objeto de consumo, e não, portanto, a mídia física ou o arquivo transferido ao computador do usuário. Nestas duas modalidades de entrega, o usuário recebe o código-objeto para realizar o procedimento de instalação na máquina local. Somente após a instalação é que o *software* é revelado e poderá ser utilizado.

Na modalidade de *software* em nuvem – SaaS –, não há entrega de código-objeto, pois o *software*-produto já está instalado no servidor remoto. Assim, instalado em máquina local ou em máquina remota, o usuário contrata e utiliza o mesmo produto. Se para entrega do suporte físico precisa de um caminhão e trafegar em rodovias, ou se para a transferência eletrônica precisa de serviço de comunicação para conexão à internet, isso é custo do fornecedor, o qual será embutido no valor da operação, mas não torna a operação mista.

O custo de manutenção dos equipamentos de rede e servidores, além de mão de obra, para manter o sistema 100% *on-line* para que o usuário possa utilizar o *software* fornecido por computação em nuvem em qualquer momento, também não torna a operação complexa ou mista. Por ser uma licença de uso periódica, contratada por assinatura, pode haver confusão no sentido de se argumentar que tais atividades tornaram a operação mista e que, cessado o contrato, o consumidor “perde” a mercadoria da qual nunca foi dono. No entanto, tais atividades são apenas atividades meio, que fogem do objeto da contratação. São despesas operacionais do fornecedor.

Pensar na caracterização de operação mista por estes argumentos é o mesmo que alegar que o consumo de energia elétrica, também no bojo de um contrato de assinatura periódico, pelo qual o usuário não se torna “dono” da mercadoria, poderia se enquadrar como uma operação mista porque para entregar a mercadoria a concessionária precisa fazer manutenção periódica nos fios, postes e linhas de transmissão.

Com isso, conclui-se que a licença de uso de *software*-produto é uma operação relativa à circulação de mercadoria, passível de incidência de ICMS, independentemente da forma como esse produto é entregue ao consumidor, seja por suporte físico, seja por *download*, seja por computação em nuvem. São apenas formas de entrega, as quais não alteram o produto-*software*, instalado na máquina local ou em servidor remoto. Por isso, lei complementar que definir essa operação como serviço de qualquer natureza deve ser declarada inconstitucional por invasão de competência.

Os argumentos também são diversos daqueles utilizados pelo estado de São Paulo na Decisão Normativa CAT n. 04/2017, a qual defende a incidência do ICMS nas licenças de *software*, mesmo que fornecido por computação em nuvem, na medida em que o produto é o mesmo, alterando-se apenas a forma de distribuição. Concordamos com a afirmação, mas os argumentos para essa conclusão são diversos, já que o imposto não incide sobre mercadorias, mas sim sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A argumentação estadual é centrada na caracterização do *software* como uma mercadoria, mesmo que incorpórea. O mesmo produto antes distribuído em suporte físico agora é distribuído de forma eletrônica, sustenta o estado. Concordamos com o argumento, mas apenas isso não responde ou não esclarece a questão sobre a circulação e a mudança da titularidade da propriedade intelectual.

Assim, é preciso diferenciar o produto da propriedade intelectual, argumentar sobre a operação, sobre a circulação, sobre a desnecessidade de tornar-se dono, sobre o conceito de mercadoria no direito privado, descaracterizar as operações mistas, conhecer a tecnologia para concluir que o *software* objeto de consumo é o mesmo, instalado na máquina local ou remota, representando o suporte físico, *download* ou SaaS apenas modelos de entrega da mercadoria para o consumo.

Em síntese, entende-se por demonstrado que o *software* é um bem distinto da propriedade autoral – ainda que produzido a partir dela –, sendo possível enquadrar esse bem na concepção de mercadoria, em que pese incorpóreo. Não há necessidade de argumentar a atualização do conceito de mercadoria para fins de nele se enquadrarem as mercadorias digitais, tendo em vista que a concepção jurídica de direito privado sobre o assunto não exigia a presença de corporalidade para considerar um bem como mercadoria.

Como decorrência dessa discussão sobre circulação e mercadorias, a utilidade desta pesquisa se abre para possibilidade de analisar a incidência do ICMS sobre a circulação de quaisquer bens incorpóreos produzidos a partir de uma propriedade intelectual (produto – resultado), como modelos de impressão 3D, bens consumidos por assinatura e compra de bens digitais em plataformas eletrônicas, como itens e módulos de expansão de jogos eletrônicos.

A reforma tributária está na agenda do governo, e a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 45/2019, idealizada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), pretende extinguir cinco tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) para criar um imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência da União, de incidência não cumulativa e de

base tributária ampla para eliminar a discussão dos conceitos de serviço ou de circulação de mercadorias para a tributação de novas tecnologias.

A PEC já foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, mas ainda depende de um debate mais amplo sobre definições de fato gerador, bens, serviços e discussões mais sensíveis, como regressividade e o pacto federativo em razão da extinção do ICMS e ISS, com a consequente concentração da competência da tributação sobre o consumo na União Federal.

Entretanto, ainda que esta pesquisa seja baseada na legislação em vigor, os debates propostos e as premissas estabelecidas, poderão contribuir para as discussões da reforma tributária, ainda se considerar o longo período de transição presente na proposta de emenda à Constituição.

BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A Propriedade informática**. Campinas: Russel Editores, 2006.
- ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de; BEVILÁCQUA, Lucas. ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadoria em face da inovação tecnológica. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 339–357.
- ALMEIDA FILHO, José Carlos de Araújo. **Manual de informática jurídica e o direito de informática**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 13–27.
- AMARAL, Thiago Abaitar Lopes. **O ICMS e a tributação do download de softwares no estado de São Paulo**. São Paulo: Almedina, 2018.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de direito privado e normas de competência tributária. *In*: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (orgs.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 465–480.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 182–206.
- ARMBRUST, Michael; FOX, Armando; GRUFFITH, Rean; *et al.* **Above the clouds: A Berkeley view of Cloud Computing**. Disponível em: <<http://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018.
- ARRIETA-ESCOBAR, Javier A.; DERRIEN, Delphine; OUVREARD, Stéphanie; *et al.* 3D printing: An emerging opportunity for soil science. **Geoderma**, n. 378, p. 114588, nov. 2020.
- ATALIBA, Geraldo. Considerações sobre a hipótese de incidência do ICM. **Revista de Direito Administrativo**, v. 138, p. 347–356, dez. 1979.

- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- _____. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, p. 90–104, set. 1991.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. (Operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**, n. 25/26, p. 101–119, dez. 1983.
- ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.
- _____. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61–89.
- _____. ICMS como imposto sobre o consumo. Inocorrência da prestação onerosa de serviço de comunicação no caso de inadimplemento do consumidor. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 186, p. 110–125, mar. 2011.
- _____. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 134, p. 101–109, nov. 2006.
- _____. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BAL, Aleksandra. Tax implications of cloud computing - How real taxes fit into virtual clouds. **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 06, p. 335–339, jun. 2012.
- _____. Taxation of virtual wealth. **Bulletin for international taxation**, v. 65, n. 03, p. 147–160, jan. 2011.
- _____. The Sky's the Limit – Cloud-Based services in an international perspective. **Bulletin for International Taxation**, v. 68, n. 09, p. 515–521, set. 2014.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- _____. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. **Revista de Direito Administrativo**, n. 30, p. 11–27, out. 1952.

BAPTISTA, Luiz Olavo. Proteção Jurídica do software, novos desenvolvimentos. **Revista Forense**, n. 301, p. 47–52, mar. 1988.

BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do imposto sobre serviços - ISS. Ênfase no consequente normativo. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1024–1068.

BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. v. 3.

BARRETO, Aires F. Imposto sobre serviços. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 997–1010.

_____. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Ordenamento e sistema jurídicos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (orgs.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, v. 1, p. 249–269.

_____. **Planejamento tributário. Limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Preços de transferência e o princípio “arm’s length”: evolução e aproximação da OCDE. *In*: DONIAK JUNIOR, Jimir (org.). **Novo RIR - Aspectos Jurídicos Relevantes Do Regulamento Do Imposto De Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 301–317.

BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (orgs.). **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 283–305.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadorias**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROS, Maurício. “Produtos como serviços” e os desafios da tributação de negócios disruptivos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, n. 94, p. 139–153, ago. 2018.

_____. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO,

Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 358–375.

BECKER, Alfredo Augusto. Alguns problemas constitucionais do imposto de vendas e consignações. **Revista de Direito Administrativo**, n. 43, p. 492–514, jan. 1956.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BITTAR, Carlos Alberto. **O Direito de autor nos meios modernos de comunicação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 150, p. 67–78, mar. 2008.

_____. **Isonções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. O Fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 103, p. 33–48, mar. 1971.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **A tributação de software sob encomenda. A inadequação do Parecer Normativo SF 1/2017**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-de-software-sob-encomenda-24082017>>. Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra-fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRIGAGÃO, Gustavo. A incidência do ICMS sobre o Download de Softwares. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (orgs.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 605–624.

BRITO, Edvaldo. “Software”: ICMS, ISS ou imunidade tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 5, p. 19–28, fev. 1996.

BULGARELLI, Waldirio. **Direito Comercial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CABRAL, Plínio. **Direito autoral: dúvidas e controvérsias**. São Paulo: Habra, 2000.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Aspectos jurídico-constitucionais. Competência federal normativa, antecedentes e perspectivas atuais. Bitributação e casos de inconstitucionalidade nas legislações estaduais. *In: O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956, p. 21–38. (Prática Fiscal, 01).

_____. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**, n. 89, p. 436–442, jul. 1967.

CARPINETTI, Ana Carolina; AGUIAR, Caroline Pires de. A não incidência do ICMS em operações de transferência eletrônica de bens digitais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 133, p. 87–103, abr. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Lucas Lima; FEDELE, Rogério Baptista. A tributação de SaaS e SaaS no Brasil por ISS ou ICMS: estudo de casos de massively multiplayer online games (MMOGs). *In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 657–676.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. **Derivação e Positivção no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (Franchising). **Revista Direito Tributário Atual**, n. 20, p. 202–214, 2006.

CHAVES, Antônio. Computação de dados. Conceitos fundamentais. **Revista de Direito Mercantil**, n. 98, p. 05–14, jun. 1995.

CHIESA, Clélio. A Tributação da comercialização de programas de computador: Incidência do ICMS, ISS ou fato atípico. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, n. 09, p. 37–51, 2003.

CHRISTENSEN, Clayton M.; RAYNOR, Michael; MCDONALD, Rory. What is disruptive innovation? Twenty year after the introduction of the theory, we revisit what it does - and doesn't - explain. **Harvard Business Review**, dez. 2015.

CHUNG, Steven S. Real Taxation of Virtual Commerce. **Virginia Tax Review**, v. 28. nº 03, p. 101–147, fev. 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial. Direito de empresa.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conceito, vigência, interpretação, integração e aplicação da legislação tributária. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária.** São Paulo: Dialética, 2010, p. 395–436.

COLARES, Rodrigo Guimarães. Proteção jurídica do software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito. **Revista da ABPI**, n. 105, p. 24–42, abr. 2010.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. ICMS: fatos geradores do ICM e do imposto sobre comunicação. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (orgs.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IBDT, 2017, p. 152–158.

_____. Imposto de vendas e consignações - Fato gerador - Transferência de mercadorias para outro estado. **Revista de Direito Administrativo**, n. 74, p. 358–368, jun. 1963.

CUMMINGS, Rocky B. Taxation in the Cloud. **J. St. Tax'n**, v. 29, p. 15; 76, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998, p. 116–142.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DETERMANN, Lothar. What happens in the cloud: software as a service and copyrights. **Berkeley Technology Law Journal**, v. 29, n. 02, p. 1095–1130, 2014.

DIAS, Felipe Wagner de Lima; MELO, Eduardo Soares de. Conflitos de competência ICMS e ISS nos negócios de tecnologia. *In*: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de (coords.). **ICMS e ISS: tributação digital e os novos contornos do conflito de competência.** São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 87–108.

DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Interpretação dos dispositivos constitucionais e os conceitos de Direito Privado: EC n. 33/2001 e a incidência do ICMS na importação. *In*: PISCITELLI, Tathiane (org.). **O Direito Tributário na Prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em Debate.** São Paulo: Saraiva, 2013, p. 343–370. (GVLaw).

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1972.

FAGUNDES, M. Seabra. Imposto Sôbre Circulação de Mercadorias - Fundo de Participação dos Municípios. **Revista de Direito Administrativo**, n. 90, p. 437–441, dez. 1967.

FERES, Marcos Vinício Chein; OLIVEIRA, Jordan Vinícius de; GONÇALVES, Daniel Domingues. Robin Hood às avessas: software, pirataria e direito autoral. **Revista Direito GV**, v. 13, p. 69–94, abr. 2017.

FERREIRA, Hamílton Valente. Imposto sôbre circulação de mercadorias. Caracterização de sua incidência. Incorporação de pessoa jurídica. **Revista de Direito Público**, n. 05, p. 211–215, set. 1968.

FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial: O estatuto do estabelecimento e a empresa mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 6.

_____. **Tratado de direito comercial: O estatuto obrigacional do comércio e os títulos de crédito**. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 10.

FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 339–357.

GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. Tese (doutorado), Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2012.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

_____. **Introdução ao direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto Rios. **Direito civil brasileiro: direito das coisas**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. v. 5.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz do ICMS-Mercadoria e a exploração econômica do software. **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, n. 01, p. 25–48, jun. 2017.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Isenção e não-incidência tributárias - Imposto sobre circulação de mercadorias - Alienação fiduciária. **Revista de Direito Administrativo**, n. 110, p. 355–361, out. 1972.

_____. Natureza e essência do fato gerador do ICM. **Revista de Direito Administrativo**, n. 137, p. 58–86, jan. 1979.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. Tributação do software no Brasil: ICMS, ISSQN, COFINS, IR e CIDE. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, n. 61, p. 157–169, fev. 2013.

JADEJA, Yashpalsinh; MODI, Kirit. Cloud computing - concepts, architecture and challenges. *In: 2012 International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies (ICCEET)*. Kumaracoil: IEEE, 2012, p. 877–880. Disponível em: <<http://ieeexplore.ieee.org/document/6203873/>>. Acesso em: 4 nov. 2020.

JESUS, Mariana Cavalcanti de; ROCHA, Sergio André. A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de software. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, n. 95, p. 47–74, out. 2018.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2^a ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 16–29.

LAPLUME, André O; PETERSEN, Bent; PEARCE, Joshua M. Global value chains from a 3D printing perspective. **Journal of International Business Studies**, v. 47, n. 5, p. 595–609, jun. 2016.

LARGHI, Nathália. **Brasil é o 13º maior mercado de games do mundo e o maior da América Latina**. Valor Investe. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/07/30/brasil-e-o-13o-maior-mercado-de-games-do-mundo-e-o-maior-da-america-latina.ghtml>>. Acesso em: 7 jun. 2020.

LEDERMAN, Leandra. “Stranger than fiction”: taxing virtual worlds. **New York University Law Review**, n. 82, 2007. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=969984>>. Acesso em: 7 jun. 2020.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito Constitucional do ICM. **Revista de Direito Público**, n. 22, p. 333–337, dez. 1972. (Cadernos de Direito Tributário).

LORENA, Ana Carolina; CARVALHO, André C. P. L. F. de. **Introdução à computação. Hardware, software e dados**. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

LUZ, Victor Lyra Guimarães. Impressão 3D: entre IPI, ICMS e ISS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 460–484, 2020.

MACEDO, Alberto. Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 175–192.

_____. ISS - O conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 01–79. (Congresso Nacional de Estudos Tributários, XII).

_____. Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais. *In*: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 67–137.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. Interpretação e aplicação das leis tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 127–160.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária. Entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARKIDES, Constantinos. Disruptive innovation: in need of better theory. **The Journal of Product Innovation Management**, v. 23, p. 19–25, 2006.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: contratos e obrigações comerciais**. 19^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3.

MAZUR, Orly. Tax challenges in the cloud. **Journal of Internet Law**, out. 2015.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. Special Publication 800-145. Disponível em: <<http://faculty.winthrop.edu/domannm/csci411/Handouts/NIST.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

- _____. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte I.
- _____. **Tratado de direito comercial brasileiro: Das coisas no direito comercial (conclusão)**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1963. v. 5. Livro III. Parte II.
- _____. **Tratado de direito comercial brasileiro: Introdução**. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. v. 1. Livro I.
- MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.
- MILLER, Carolyn Handler. **Digital storytelling: a creator's guide to interactive entertainment**. 2^a ed. Massachusetts: Focal Press/Elsevier, 2008.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **A Reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. v. 35. (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 35).
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v. 17. (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 17).
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. [s.l.: s.n.], 1954.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Direito das coisas: propriedade mobiliária (bens corpóreos)**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 15.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Direito monetário e tributação da moeda**. São Paulo: Dialética, 2006.
- MURTA FILHO, Antônio; RODRIGUES, Bruno Leal. Comercialização de Software: circulação de mercadorias ou prestação de serviços? **Revista da ABPI**, n. 26, p. 49–53, fev. 1997.

NGO, Tuan D.; KASHANI, Alireza; IMBALZANO, Gabriele; *et al.* Additive manufacturing (3D printing): A review of materials, methods, applications and challenges. **Composites Part B: Engineering**, v. 143, p. 172–196, jun. 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas. **Revista de Direito Administrativo**, n. 37, p. 517–520, jul. 1954.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1975.

OLIVEIRA, André Soares; MEDEIROS, Heloísa Gomes. Instrumentos jurídicos da economia da inovação: contratos de transferência de tecnologia e direito da concorrência no direito brasileiro. *In*: WACHOWICZ, Marcos (org.). **Estudos de direito da propriedade intelectual**. Curitiba: Gedai/UFPR, 2015, p. 265–287.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS – Noções preliminares e algumas polêmicas. *In*: SANTI, Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio (orgs.). **Tributação das Empresas - Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 121–148.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Tributação do software pelo ICMS (mercadoria, serviço ou cessão de direitos)**. Disponível em: <https://jota.info/artigos/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos-22122015#_ftnref4>. Acesso em: 1 jun. 2017.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020.

PAESANI, Liliana Minardi. **Direito de informática. Comercialização e desenvolvimento internacional do software**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEREIRA, Alexandre L. Dias. Licenças de bens informáticos. Software e base de dados. **Revista da ABPI**, n. 110, p. 23–32, fev. 2011.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3.

_____. **Instituições de direito civil: direitos reais**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 4.

_____. **Instituições de direito civil: parte geral**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1.

PEROBA, Luiz Roberto; ALVES, Vinícius Jucá. Incidência do ISS sobre o licenciamento de software de prateleira. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**, n. 11, p. 53–66, dez. 2011.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 29–42.

_____. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, n. 1, p. 195–216, ago. 2016.

PISCITELLI, Tathiane (coord.); BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

POLIZELLI, Victor. Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 846–865.

RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**, n. 2, p. 36–40, dez. 1967.

REQUENA, José Angel Gómez. Tax treaty characterization of income derived from cloud computing and 3D printing and the Spanish approach. **Intertax**, v. 46, n. 05, p. 408–421, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitangas (orgs.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 185–217.

_____. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 149, p. 63–76, fev. 2008.

RITTINGHOUSE, John W; RANSOME, James F. **Cloud computing: Implementation, management, and security**. Florida: CRC Press, 2009.

ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1124–1146.

SANT'ANNA, Carlos Ignacio Schmitt. Software e direito de autor. Breves considerações de base. **Revista Jurídica**, n. 219, p. 46–60, maio 2004.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira do. A Nova lei do software: aspectos controvertidos da proteção autoral. **Revista da ABPI**, n. 29, p. 21–28, ago. 1997.

_____. A Proteção adequada ao “Software”. **Revista de Direito Civil**, n. 40, p. 131–143, jul. 1987.

_____. **A proteção autoral de programas de computador**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. Software – Acesso ao código fonte e transferência de tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações - RDIT**, n. 11, p. 67–80, dez. 2011.

SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com software. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 397–410.

SANTOS, Maria Cecília de Andrade. Contratos informáticos – Breve estudo. **Revista dos Tribunais**, n. 762, p. 33–66, abr. 1999.

SAVIR, Gil. Cloud IT and Tax IT: A suggested framework for the taxation of Cloud Computing. **SSRN Electronic Journal**, out. 2015. Disponível em: <<http://www.ssrn.com/abstract=2851690>>. Acesso em: 8 nov. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, p. 39–51, jan. 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Imposto de Renda sobre Variação Cambial de Recursos Repatriados no Âmbito do RERCT. **de Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 281–318, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva jur, 2018, p. 245–268.

SETO, Theodore P. When is a Game Only a Game?: The Taxation of Virtual Worlds. **Loyola-LA Legal Studies**, v. 2008–24, p. 01–25, ago. 2008.

- SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, Oscar Jose de Plácido e. **Noções Práticas de Direito Comercial**. 10. ed. Curitiba: Editora Guaíra, 1958.
- SILVEIRA, Newton. **Propriedade intelectual: propriedade industrial, direito de autor, software, cultivares, nome empresarial, abuso de patentes**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, n. 87, p. 01–16, mar. 1967.
- _____. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**, n. 10, p. 52–73, out. 1947.
- _____. Impôsto de vendas e consignações diferenciado em razão da natureza ou espécie do produto vendido ou consignado. **Revista de Direito Administrativo**, n. 32, p. 453–464, abr. 1953.
- _____. Impôsto e taxa - Conceito jurídico - Impôsto de vendas e consignações. n. 47, p. 458–472, jan. 1957.
- _____. Isenções fiscais - Substituição de tributos - Emenda constitucional nº 18 - Ato complementar nº 27 - Impôsto de vendas e consignações - Impôsto sôbre circulação de mercadorias. **Revista de Direito Administrativo**, n. 88, p. 253–269, jul. 1967.
- _____. O ICM, o IMS, o IPI e a Construção Civil. **Revista de Direito Público**, n. 22, p. 291–332, dez. 1972. (Cadernos de Direito Tributário).
- _____. O impôsto de consumo na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**, n. 11, p. 34–53, jan. 1948.
- _____. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Administrativo**, n. 90, p. 427–439, jul. 1967.
- _____. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**, n. 72, p. 1–22, jun. 1963.
- _____. Princípios básicos da reforma tributária - emenda constitucional n.º 18 - código tributário nacional (lei n.º 5.172 de 25/10/66). *In: O novo sistema tributário nacional*. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 03–19.

- SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código tributário nacional, parte geral**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985. v. 1. (Coleção Textos de direito tributário).
- SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Direito Autoral: legislação básica**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1998.
- SOUZA, Hamilton Dias de. **O fato gerador do ICM e a participação dos municípios nos produtos da arrecadação do tributo**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton, 2000.
- TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do Direito Civil. Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 3.
- TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A natureza jurídica do software à luz da linguística. **Revista da ABPI**, n. 79, p. 46–59, dez. 2005.
- TORRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, n. 16, p. 43–62, ago. 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- _____. É possível a criação do IVA no Brasil? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, n. 15, p. 09–25, jun. 2005.
- _____. Interpretação e integração da lei tributária. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 333–355.
- _____. O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. **O Princípio da Não-Cumulatividade**, p. 139–170, 2004. (Nova Série nº 10).
- _____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.
- UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASILIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 462–479.

- VAMPRÉ, Spencer. **Tratado Elementar de Direito Commercial**. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1921. v. 1.
- VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradutor: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.].
- VARSAÑO, Ricardo. O Sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico (PPE)**, v. 11, n. 1, p. 203–228, abr. 1981.
- VEITZMAN, Flávio. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coords.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 157–169.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.
- VELTE, Anthony T; VELTE, Toby J; ELSENPETER, Robert C. **Cloud computing: a practical approach**. New York: McGraw-Hill, 2010. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&scope=site&db=nlebk&db=nlabk&AN=291254>>. Acesso em: 4 nov. 2020.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2019. v. 3.
- _____. **Direito civil: direitos reais**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2018. v. 4.
- VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. v. 1.
- WACHOWICZ, Marcos. Os bens informáticos como objeto do direito: a natureza jurídica do software, hardware e firmware. **Revista de Direito Autoral**, n. 04, p. 49–73, 2006.
- _____. Regime jurídico do software no Brasil. **Revista Jurídica**, n. 14, p. 123–143, 2001.
- XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- YANISKY-RAVID, Shlomit; KWAN, Kenneth. 3D Printing the Road Ahead: The Digitization of Products when Public Safety Meets Intellectual Property Rights—A New Model. **Cardozo Law Review**, v. 38, n. 3, p. 921–958, mar. 2017.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitangas (orgs.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 29–53.