

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO

EDUARDO BARBOZA DOS SANTOS

CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE AS HIPÓTESES MATERIAIS DE INCIDÊNCIA DE ICMS E
ISS NA CLOUD COMPUTING-SOFTWARE AS A SERVICE

PORTO ALEGRE

2011

EDUARDO BARBOZA DOS SANTOS

CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE AS HIPÓTESES MATERIAIS DE INCIDÊNCIA DE ICMS E
ISS NA CLOUD COMPUTING-SOFTWARE AS A SERVICE

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Porto Alegre

2011

EDUARDO BARBOZA DOS SANTOS

CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE AS HIPÓTESES MATERIAIS DE INCIDÊNCIA DE ICMS E
ISS NO SOFTWARE AS A SERVICE DISPONIBILIZADO POR CLOUD COMPUTING

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Porto Alegre, de dezembro de 2011.

Conceito atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano - Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao Professor Dr. Adão Cassiano, que não se furtou frente às dificuldades que o tema impunha e sempre foi exemplo de sabedoria e dedicação.

Agradeço à minha família. À minha mãe, porto-seguro de todas as minhas angústias e abraço de todas as vitórias, meu muito obrigado por todas as renúncias e sacrifícios, sem os quais este momento não teria acontecido. Ao meu pai, *in memoriam*, pelo exemplo de honestidade e companheirismo, a quem devo a felicidade de tantas boas lembranças. Ao meu irmão, melhor amigo e padrinho, grande incentivador da minha escolha pela carreira jurídica e meu grande conselheiro de todas as horas. À minha irmã pela profunda amizade e por traduzir a certeza de que a distância não nos separa daqueles que amamos. À dinda Suzana, dinda-postiça e segunda mãe de todos nós, pelo apoio de sempre. Aos meus cunhados e sobrinhos, meu muito obrigado.

Agradeço à Cíntia, sorriso que embala e anima minha vida, pelo amor, pela paciência e pelo constante carinho, sem os quais qualquer conquista não teria tanto sentido.

Agradeço aos colegas de escritório, a quem ousou chamar de amigos, principalmente ao Dr. Rafael Nichele e à Dr^a. Marina Paiva, pelas idéias e constantes discussões acerca do tema.

Por fim, agradeço aos meus grandes amigos, que me furtarei de nominar, mas que, por certo, aqui se reconhecerão. Meu agradecimento pela felicidade que sempre compartilhamos e pelas preocupações que soubemos vencer juntos. Agradeço pela compreensão do afastamento que muitas vezes esse trabalho impôs.

“Aqui temos um súdito que existe mas não tem consciência disso e aquele meu paladino que tem consciência de existir mas de fato não existe.”

Italo Calvino – O Cavaleiro Inexistente

RESUMO

O presente trabalho busca analisar o conflito de competência tributária entre ICMS e o ISS nos casos de software fornecido como serviço através da Computação em Nuvem. Consoante a jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal o software é classificado como sendo de “Standard”, “Sob Encomenda”, ou “Customizado”, incidindo o ICMS sobre o primeiro e o ISS sobre os últimos, de acordo com o *animus* comercial de quem o disponibiliza. O Software como Serviço disponibilizado através da Cloud Computing traz uma nova perspectiva a essa classificação e aos conceitos de mercadoria e serviços empregados pelo Supremo Tribunal Federal. Apesar de tal classificação, o software como serviço quebra o paradigma utilizado, porquanto, embora o caráter mercantil com que se dá a oferta, não há transferência de titularidade capaz de ensejar a circulação de mercadoria. Ademais, o contrato não apenas refere-se ao uso do software, mas também a outras tarefas de manutenção e armazenamento dele indissociáveis, configurando uma espécie de serviço *sui generis* não previsto na hipótese de incidência do ISS.

Palavras-chaves: Software como Serviço. Tributação. Computação em Nuvem.

ABSTRACT

This study aims to analyze the conflict of jurisdiction between ICMS (Value-Added Tax on sales and services) and ISS tax (Services Tax) in cases of software as a service provided by Cloud Computing. According to settled case law of the Supreme Court, the software is classified as "Standard", "Custom" or "Customized", focusing first on the ICMS and ISS on the last, according to the commercial *animus* of those who provides. Software as a Service provided by Cloud Computing brings a new perspective to this classification and to the concepts of goods and services used by the Supreme Court. Despite this classification, the software as a service breaks the paradigm used, because, although its market value that is given with the offer, there is no transfer of ownership can give rise to movement of goods. In addition, the contract not only refers to the use of the software, but also to other maintenance tasks and storage of it indissociable, constituting a sort of *sui generis* service unexpected in the event of incidence of ISS.

Keywords: *Software as a Services. Taxation. Cloud Computing.*

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

IaaS – Infrastructure as a Service (infraestrutura como serviço)

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICMS-C – Imposto sobre Serviço de Comunicação

ICMS-M – Imposto Sobre Circulação de Mercadoria

ICMS-T – Imposto Sobre Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

SaaS – Software as a Service (software como serviço)

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

PaaS – Platform as a Service (plataforma como serviço)

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. CLOUD COMPUTING – A VIRTUALIZAÇÃO E ABSTRAÇÃO DO SOFTWARE, SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS.....	12
2.1. Cloud Computing – inovação e tendência	12
2.1.1. Conceito.....	13
2.1.2. Nuvens Públicas e Nuvens Privadas	15
2.1.3. Formas de procedimento	16
2.1.3.1 – Infraestrutura como Serviço (IaaS) e Plataforma como Serviço (PaaS).....	16
2.1.3.2 <i>Software-as-a-service (SaaS)</i>	18
2.1.4. Software as a Service e Comércio Eletrônico	20
2.2. O Paradigma Tributário do Software Tradicional e a Jurisprudência do STF.....	23
2.2.1. Regime Jurídico do Software e a mudança do paradigma do Software as a Service	23
2.2.2. Classificações do Software.....	28
2.2.2.1. Software de Prateleira, Sob Encomenda e Customizado ..	28
2.2.2.2. Quanto às formas de distribuição do Software	31
2.2.3. A Jurisprudência do STF Sobre a Tributação do Software	32
3. CONFLITO DA HIPÓTESE MATERIAL DE INCIDÊNCIA ENTRE ICMS E ISS NO SOFTWARE AS A SERVICE DISPONIBILIZADO POR CLOUD COMPUTING	39
3.1. A Tributação do SaaS pelo ICMS-M	39
3.1.1 Conflito das Hipóteses Materiais de ICMS e ISS	39
3.1.2 Fato Gerador do ICMS - Hipótese de incidência do ICMS e suas características gerais	41
3.1.3 SaaS - Cloud Computing como operação de circulação de mercadoria	42
3.1.3.1 O caráter tripartido do ICMS-Mercadoria	42

3.1.2.2. <i>Software Como Mercadoria</i>	44
3.1.2.3. <i>Da Ocorrência ou não de Circulação no SaaS</i>	47
3.2. A natureza do Serviço fornecido pelo Software as a Service e a Tributação sobre Serviços	
3.2.1. Conceito Constitucional de Serviço – A Regra-matriz do ISSQN ..	54
3.2.2. Aspecto Material do ICMS-Comunicação	58
3.2.3. Natureza do Serviço do Software as Service – Conflito entre ICMS- C e ISSQN	61
4. CONCLUSÃO	66
BIBLIOGRAFIA	69

1. INTRODUÇÃO

“Tudo o que é sólido se desmancha no ar”. A frase proferida por Karl Marx e utilizada por Marshall Berman como paradigma do “espírito da modernidade, é aquela que melhor configura as modificações trazidas com o advento do sistema de Cloud Computing para os negócios e para o software.

Se a passagem dos átomos aos bits, preconizada por Nicholas Negroponte, configura a revolução ocorrida na sociedade ocidental com a modificação do paradigma da atribuição do valor das coisas aos átomos que a constituíam para o valor intrínseco da informação que ela porta, a Cloud Computing é o cume desse processo de virtualização.

Concebida como um sistema de total virtualização dos sistemas e servidores informáticos, onde não se sabe a localização exata de dados que estão sendo processados, a Cloud Computing trouxe também uma modificação ao paradigma jurídico do software em fins de tributação.

O software, em seus primórdios, era comercializado indissociado de seu meio físico, primeiramente o disquete, e após o CD-ROM. Nesse paradigma, reconheceu-se dois contratos inerentes a comercialização. O primeiro referente a sua cessão de uso, enquanto obra imaterial e não corpórea do intelecto humano, ao passo que o segundo foi identificado como uma relação de compra e venda do meio físico pelo qual havia a circulação do programa. Após, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se no sentido de separar o software como “standard”, “sob encomenda” e “customizado”, levando em consideração a atividade e especificidade exercida pelo desenvolvedor e o pelo comerciante. Nesse ínterim, firmou-se a incidência do ICMS sobre o software standard, independente de ser considerado uma obra intelectual, dado seu caráter mercantil.

Com o advento do software comercializado por download, em julgamento que dura mais de 10 anos, o Supremo Tribunal Federal acena, em julgamento preliminar, com a extensão do conceito de mercadoria aos bens incorpóreos.

Não obstante tal questão ainda não tenha tido uma solução definitiva, o software como serviço promete trazer ainda mais um problema para a apreciação dos Tribunais Brasileiros. Nesta espécie, o software é fornecido através da Cloud Computing, ou seja, sequer adentra ou é instalado no computador pessoal do

usuário, sendo acessível mediante uma página da Internet. Deste modo, estaríamos ainda diante de uma mercadoria? Em que ponto pode persistir uma tributação por ICMS se não há a troca de titularidade do software. Estaríamos diante de um serviço, em que pese sua natureza intrínseca estar caracterizada como a de um software “standard? Haveria tributação aplicável?

São essas perguntas que esse trabalho se propõe a responder.

Para isso, analisaremos, no primeiro capítulo dessa monografia, o conceito de Cloud Computing segundo os escritos científicos sobre o tema, destacando suas características e as suas formas mais genéricas de serviço.

Após, passaremos a analisar o software como serviço, traçando um paralelo com o software tradicional, verificando sua posição enquanto comércio eletrônico de bens intangíveis, e a inadequação dos critérios utilizados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para a sua concreção à regra-matriz do ICMS.

Já na segunda parte do trabalho, traremos à lume a regra-matriz constitucional tanto do ICMS, quanto do ISS, destacando os tipos de ICMS previstos na Constituição e analisando o conceito de serviço no âmbito constitucional. Por fim, faremos uma análise da atividade contratada no software as a service para fins de verificar a possibilidade ou não de sua tributação.

2. CLOUD COMPUTING – A VIRTUALIZAÇÃO E ABSTRAÇÃO DO SOFTWARE, SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

2.1. Cloud Computing – inovação e tendência

Este capítulo não irá pormenorizar, tampouco discorrer sobre a implementação técnica da computação em nuvem, ou sobre a arquitetura funcional inerente a este tipo de procedimento. Trata-se de matéria de alta complexidade técnica, cujos detalhes técnicos não importam à análise a que se pretende. Consoante afirmado por CORAZZA ao analisar a prestação do serviço de comunicação para fins de incidência de ICMS, a tributação independe do “*modo de proceder da máquina*”, mas ao negócio jurídico formulado e a sua concreção à norma jurídico-tributária.¹

No momento que se consegue verificar a atividade realmente contratada, se vê a possibilidade ou não da hipótese descrita no fato gerador. Buscar-se-á, então, limitar o conceito de Cloud Computing, sua manifestação no comércio do software, para, então, demonstrá-la como uma forma de comércio eletrônico e analisar sua concreção ao ICMS, ISS ou a nenhum deles.

A virtualização trazida com o advento e a popularização da internet trouxe uma série de modificações à forma como se dão as interações sociais e, conseqüentemente, como o comércio passa a ser realizado. Assim, procedeu-se nas últimas décadas a uma profunda informatização do comércio, seja através da implementação de sistemas de computadores nos estabelecimentos para o controle das atividades mercantis, seja com a proliferação de estabelecimentos virtuais, que realizam suas vendas através da internet.

Além das modificações procedimentais, a informatização modificou o paradigma do próprio bem que é comercializado, através da disponibilização de mercadorias e serviços virtuais, cuja entrega ou prestação se dá de modo inteiramente digital, sem qualquer necessidade de uma manifestação no plano físico.

¹ CORAZZA, Edison Aurélio. **ICMS Sobre Prestações de Serviços de Comunicação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 25.

Tal modificação de paradigma da não-corporificação da mercadoria é indicada por Marco Aurélio Greco como sendo a passagem da era dos átomos para a era dos *bits*². Para o autor, o paradigma do valor da mercadoria está cada vez mais se desligando de seus atributos físicos (determinados por seus átomos) e passando a constituir valor a partir da mensagem que seus bits informam. Esse processo deflagrado através da mudança ocorrida com a moeda, que passou do valor contido no metal, para o valor convencionalizado através da informação do papel moeda, chega a patamares inimagináveis através da virtualização do comércio, e da circulação de bens não-corpóreos³ no âmbito da internet.⁴

Ainda que a modificação do paradigma denunciada por Marco Aurélio Greco corresponda a uma época em que se discutia a tributação dos softwares e dos provedores de internet, ela é extremamente atual no que diz respeito à Cloud Computing, justamente por se tratar de tecnologia que corresponde a uma mais profunda virtualização da troca de informações⁵.

2.1.1. Conceito

A conceituação do que é Cloud Computing é bastante evasiva. Diversas vezes acaba-se a conceituando de modo eminentemente técnico⁶, e outras de modo

² *Bits* é a contração da expressão *Binary Digit* e corresponde a unidade mais básica da computação capaz de transmitir informação. Consoante expõe Guilherme Cezaroti “Os bits são representados por combinações binárias de 0 (zero) ou 1 (um), e são somente esses dois valores que são assumidos para representar um alfabeto de duas letras. Os bits podem ser arranjados, um byte comporta 256 diferentes composições (de 00000000 até 11111111). A cada uma dessas composições foi dada por convenção um determinado significado (existem diversas tabelas de significado), que pode ser uma letra, um numeral, um comando para o computador, etc. As memórias dos computadores são sistemas organizados de modo a comportar o armazenamento de dados em bytes, medidas em milhares (kilo), milhões (Mega) ou bilhões (Giga) de conjunte do 8 bits.” In CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p 25.

³ Consoante se verificará quando analisarmos o conceito de mercadoria aplicada à Computação em Nuvem, Marco Aurélio Greco sustenta que os bens virtuais, tal como o Software não pode ser classificados segundo a classificação românica de bens corpóreos e incorpóreos, de forma a integrar uma terceira categoria, a de bens não-corpóreos.

⁴ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 46.

⁵ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 2.

⁶ “Clouds are hardware based services offering compute, network, and storage capacity where: Hardware management is highly abstracted from the buyer, buyers incur infrastructure costs as variable OPEX, and infrastructure capacity is highly elastic.” In BUYYA , Rajkumar; BROBERG,

bastante amplo e impreciso⁷. Entretanto, podemos dar certos contornos a sua conceituação através de dois pressupostos que se fazem presentes no conceito de “nuvem”.

O primeiro deles diz respeito à abstração⁸. Nesse sentido, teríamos que a implementação de um ambiente de nuvem se dá fora do sistema dos usuários e desenvolvedores, a localização de onde são guardados os dados é desconhecida e o acesso dos consumidores é onipresente, podendo ser acessado ao mesmo tempo através de diversos dispositivos.

O segundo pressuposto é o referente à virtualização⁹. Os sistemas são alocados na nuvem (sem local definido), e partilham recursos, podendo assim, ser oferecidos com maior agilidade e segundo uma disponibilidade de demanda.

Podemos dizer, então, que a Computação em Nuvem é a virtualização dos recursos do computador, seja do banco de dados, softwares, data center, memória, etc. Os dados ou recursos que antes eram armazenados no computador, passam a estar alocados fora deles, na verdade, em um ou mais provedores externos ao computador, interligados entre eles, de modo que não se sabe ao certo onde estão fisicamente os dados armazenados.¹⁰

Nesta conceituação, TAURION afirma:

podemos dizer que a Computação em Nuvem é um termo para descrever um ambiente de computação baseado em um imensa rede de servidores, sejam estes virtuais ou físicos, Uma definição simples pode então ser ‘um conjunto de recursos como capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, plataformas, aplicações e serviços disponibilizados na Internet’. O resultado é que

James; GOSCINSKI, Andrzej. *Cloud Computing : Principles and Paradigms*. 1 ed. New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011. p. 4

⁷ “In a more generic definition, Armbrust [...] define cloud as the ‘data center hardware and software that provide services.’ In BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej. *Cloud Computing : Principles and Paradigms*. 1 ed. New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011. p. 4

⁸ SOSINSKY, Barrie. *Cloud Computing Bible*, 1. ed. Indianapolis, U.S., Indiana. Wiley Publishing, Inc. 2010. Livro Eletrônico. Capítulo 5.

⁹ Idem.

¹⁰ BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej; *Cloud Computing : Principles and Paradigms*. Hoboken, New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011. p.4;

ARMBRUST, Michael et al. *Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing*. Disponível em: <<http://www.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2011. p. 3

*a nuvem pode ser vista como o estágio mais evoluído do conceito de virtualização, a virtualização do próprio data Center.*¹¹

Em outras palavras, em um ambiente de Cloud Computing, o computador deixa de ser o “depósito” onde estão localizados todos os dados ou softwares em sua memória, para ser o veículo que levará o usuário até o local onde estes dados estão efetivamente armazenados. O conteúdo armazenado na “nuvem” é acessível de qualquer lugar e ao mesmo tempo, por qualquer dispositivo que tenha acesso à internet.

2.1.2. Nuvens Públicas e Nuvens Privadas

Importante destacar que o conceito de nuvem não é sinônimo de internet, mas de imprecisão, virtualização e abstração de recursos que passam a ser alocados em servidor ou servidores acessíveis por rede. Assim, deriva a classificação de nuvem em públicas, privadas ou mistas. As nuvens públicas são aquelas em que a prestação é contratada a um servidor externo à pessoa física ou jurídica, estando disponível na Internet, não necessariamente de forma gratuita. São privadas quando de *“propriedade de uma única empresa, que controla quais aplicações são executadas e onde”*, e mistas, quando englobam os dois fatores.¹²

O conceito de nuvem pública não significa uma disponibilidade gratuita, ou então acessível livremente a qualquer pessoa com acesso a internet. Indica sim uma disponibilidade da atividade da Cloud Computing através da rede, oferecida por uma empresa a quem tiver interesse de contratá-la.¹³

A nuvem privada, por sua vez, corresponde a um ambiente de cloud computing construído e administrado no sistema interno da empresa.

¹¹ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p.2

¹² TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p.46.

¹³ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p. 46

Cotidianamente o termo Cloud Computing refere-se à espécie de nuvem pública, até mesmo porque dada a relação firmada entre contratante e contratado abre-se uma série de relações negociais, que não se manifestam quando uma única empresa dispõe e gerencia uma nuvem própria. Sendo assim, é na nuvem pública que ocorre a manifestação da capacidade contributiva que poderá incidir a tributação, motivo pelo qual se usará neste trabalho o termo “Cloud Computing” ou “Computação em Nuvem” como sinônimo desta.

2.1.3. Formas de procedimento

2.1.3.1 – Infraestrutura como Serviço (IaaS) e Plataforma como Serviço (PaaS)

A Cloud Computing não é um produto em si, mas um procedimento da área da Tecnologia da Informação, que abre a possibilidade para uma série de negócios jurídicos que a usem como pano de fundo. Com a popularização da internet em alta velocidade, o maior conhecimento sobre o tema, e as vantagens econômicas que proporciona, é cada vez mais comum o oferecimento de recursos através da Computação em Nuvem, das mais diversas gamas. Especula-se que atualmente há cerca de onze negócios diferentes baseados em Cloud Computing¹⁴, e este número a cada dia tende a aumentar.

Neste trabalho, nos deteremos somente em uma desses recursos, qual seja, a análise de tributação do software disponibilizado através da Cloud Computing, denominado Software-as-a-Service (SaaS). Entretanto, levando em consideração que o contrato de software como serviço¹⁵ possui natureza complexa, deve-se ter em mente que o sistema de cloud computing se baseia em um sistema de níveis ou de camadas interdependentes, cada uma fornecendo uma espécie de serviço ou

¹⁴ Disponível em: <<http://computerworld.uol.com.br/tecnologia/2010/03/03/11-categorias-de-cloud-computing/>>. Acesso em: 28 out. 2011. Fonte: <http://computerworld.uol.com.br/tecnologia/2010/03/03/11-categorias-de-cloud-computing/>. Acesso dia 28/10/2011, às 16h:41.

¹⁵ Serviço aqui é entendido no seu sentido corriqueiro tendo em vista ser nomenclatura utilizada na computação, não significando *a priori* o conceito constitucional de serviço.

facilidade¹⁶, voltado para os próprios desenvolvedores de programas, como também para os usuários finais.

O Software as a Service estaria localizado em uma das camadas mais externas da nuvem, em que há um contato mais direto com o usuário final. Entretanto para compor essa camada mais superficial,¹⁷ há uma composição de outras camadas, onde se disponibiliza alguns recursos para que seja possível a programação do software. Desses recursos os mais relevantes são os de infraestrutura como serviço e a plataforma como serviço.

A infraestrutura como serviço, ou Infrastructure as a Service (IaaS), estaria na camada básica de serviços oferecidos, tendo como idéia básica *“que o usuário, em vez de adquirir e instalar servidores e equipamentos em rede em um data Center, poderia usar estes recursos a partir de um provedor externo”*¹⁸. Tal recurso, por si só, não é novidade, já sendo utilizado em modelo chamado de *outsourcing*. A novidade trazida com a computação em nuvem está em que esta *“não reserva um determinado recurso ao contratante, e sim aloca de forma dinâmica e automática os seus recursos para atender aos requisitos de demanda do cliente”*.¹⁹

A contratação se baseia na disponibilidade de memória em servidor externo ao usuário, que o alocará de acordo com a sua necessidade e pagará de acordo com o espaço efetivamente utilizado. Baseia-se no oferecimento de hospedagem de capacidade computacional, e armazenamentos de dados.²⁰

Na plataforma como serviço (PaaS), possuímos uma camada de desenvolvimento operacional, onde ocorre o desenvolvimento de outros programas e o gerenciamento de demais serviços ofertados em camadas mais externas.²¹ Temos segundo nos mostra OSINSKY que o Sistema de PaaS:

¹⁶ BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej; **Cloud Computing : Principles and Paradigms**. Hoboken, New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011. p.13.

¹⁷ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p. 99

¹⁸ Idem. p. 100

¹⁹ Idem. p. 101.

²⁰ BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej; **Cloud Computing : Principles and Paradigms**. Hoboken, New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011. p. 14.

²¹ O modelo de PaaS consiste na disponibilização de plataformas de desenvolvimento que facilitam a implantação de aplicações e o gerenciamento do hardware subjacente e das camadas de software. Fornece todas as facilidades necessárias para suportar o ciclo de vida completo de construção e entrega de aplicações web, sem a necessidade de downloads e instalações de aplicativos para desenvolvedores, gerentes de TI e usuários finais.

A Plataforma como um modelo de serviço fornece as ferramentas dentro de um ambiente necessário para criar aplicações que podem rodar em um software como um modelo de serviço. Por este motivo, através de uma sobreposição entre fornecedores criou-se o Software como um Serviço, e os fornecedores têm ampliado seus serviços para fazer suas aplicações na Web mais personalizáveis.²²

Como se vê, trata-se de um serviço contratado, via de regra, por usuários que desenvolvam outras ferramentas de informática. Há uma terceirização de software, armazenamento e processamento de dados em ambiente de Cloud, como se a contratante locasse um computador virtual para o desenvolvimento de determinado produto fora dos computadores pessoais da empresa.

O que se percebe, portanto, é que nas camadas de infraestrutura e plataforma o serviço ofertado se dirige, via de regra, a um usuário intermediário que projetará ou se utilizará delas para o oferecimento de outros tipos de serviço, dentre eles o oferecimento de software.

2.1.3.2 *Software-as-a-service (SaaS)*

O modelo de Cloud Computing empregado no software como serviço (SaaS) é talvez o que melhor demonstre as implicações e modificações que essa nova fase da virtualização está acarretando.

O software como serviço não é exclusividade da Cloud Computing. Trata-se de uma evolução de modelo conhecido ASP (*Application Service Provider*), criado ainda na década de noventa, na qual o usuário comprava um software tradicional e o instalava em um provedor terceirizado, onde seria processado²³. Como se vê, havia uma desvinculação entre a aquisição do software e o serviço de processamento.²⁴

²² No original: *The Platform as a Service model provides the tools within an environment needed to create applications that can run in a Software as a Service model. For this reason, some overlap between vendors has created Software as a Service products, and those vendors have broadened their services to make their Web applications more customizable.* SOSINSKY, Barrie. *Cloud Computing Bible*, 1. ed. Indianapolis, U.S.; Indiana. Wiley Publishing, Inc. 2010. Capítulo 7

²³ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 102

²⁴ Aqui se verifica uma clara independência das atividades. O software era adquirido pelo usuário, no modelo tradicional, contratando a hospedagem e o processamento (serviço passível de ISS) do

No modelo do software como serviço, por outro lado, o usuário não possui o software, o contrata diretamente do servidor que não o fornece, mas apenas o disponibiliza. O usuário o acessa, tal como uma página da internet.²⁵

Como se verá a seguir, a tributação do software já era matéria controvertida na doutrina, dada a dificuldade de caracterizá-lo como um bem corpóreo, para fins de enquadrá-lo como mercadoria passível de circulação, ou então como aceitá-lo unicamente como fruto de atividade intelectual comercializado através de licença de uso.

No sistema SaaS, tal caracterização além de mais abstrata, resultou desnecessária. O programa de computador que antes era transmitido através de um meio físico (CD-ROM), ou através de um download, não é mais instalado na máquina do seu usuário. Ao invés de ser fornecido, ele passa a ser acessado através da rede de computadores, diretamente do site da empresa fornecedora, sem a necessidade de instalar, atualizar ou fazer a manutenção do software contratado.²⁶

Percebe-se, portanto, que o usuário não adquire o produto, não detém sua posse, apenas aproveita sua funcionalidade, através de uma licença de uso periódica fornecida com outros serviços. Taurion, nesse ponto, afirma que no modelo SaaS “*sua preposição de valor é a funcionalidade oferecida e não a ‘propriedade’ do produto*” e assevera que “*o cliente não adquire a licença de uso, mas paga uma taxa mensal baseado no número de funcionários que acessam o serviço*”.²⁷

O caso mais difundido do SaaS é o GoogleDocs, ferramenta acessível através do Google²⁸, onde são disponibilizados programas de edição de textos, de planilhas, de apresentações, desenhos, entre outras, nos moldes do Microsoft Office, ou do gratuito BOffice.

Em novembro de 2011, a Microsoft lançou no Brasil o modelo Office 365, que se baseia em oferecer todas as utilidades do Software Microsoft Office, como editor de textos e de planilhas, serviço de email, editor de apresentações, através de

programa. Se não quisesse prosseguir com a terceirização, poderia instalar o software em sua própria máquina.

²⁵ BUYYA, Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej; *Cloud Computing : Principles and Paradigms*. Hoboken, New Jersey. John Wiley & Sons, Inc, 2011. p. 15.

²⁶ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p.101.

²⁷ Idem. p. 102.

²⁸ Para maiores informações: docs.google.com/?hl=pt_BR&pli=1

computação em nuvem, na qual o usuário não necessita fazer o download dos programas no computador, sendo acessível por qualquer aparelho mediante sistema de login/senha, em contrapartida de mensalidade variável de acordo com os serviços contratados.²⁹

De igual forma, as demais desenvolvedoras de software, pequenas em relação às gigantes do mercado como Google e Microsoft, igualmente poderão ofertar seus softwares por Cloud Computing, seja construindo uma nuvem própria, em que pese os altos gastos inerentes, ou então usar a nuvem de algum dos grandes provedores.³⁰

No modelo de SaaS, portanto, o usuário contratante transfere ao fornecedor a responsabilidade pela manutenção, instalação, atualização, processamento e armazenamento do programa, já que não possui o software, nem sabe sua localização.

Dito isso, necessário que se observe alguns pontos de encontro entre o Software as a Service oferecido através da Cloud Computing e o regime jurídico inerente ao comércio eletrônico e o software tradicional, para fins de aproximar as questões pertinentes ao Software as a Service dos programas de computador oferecidos por meio físicos ou por download.

2.1.4. Software as a Service e Comércio Eletrônico

Comércio³¹ eletrônico em sentido amplo é entendido como sendo “*o conjunto de operações de compra e venda de mercadorias ou prestações de serviços por*

²⁹ Para maiores informações: <http://www.microsoft.com/pt-br/office365/online-software.aspx>

³⁰ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. P. 114.

³¹ Sobre a equivocidade do termo “comércio”, na conceituação em tela, Marco Aurélio Greco assevera que: “o termo ‘comércio’ utilizado na expressão ‘comércio eletrônico’ é equívoco pois abrange a rigor dois tipos distintos de atividades. Uma tipicamente de intermediação comercial, consistente nos negócios jurídicos mercantis que tenham objeto bens corpóreo e que correspondam ao impulsionamento de mercadorias em direção ao consumo; outra de pertinência ‘comercial’ (entre aspas) é dúbia por abranger também as prestações de serviço num ambiente eletrônico”. GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética. 2000, p. 78.

meio eletrônico”,³² ou ainda, “*qualquer forma de transação nas quais as partes interagem eletronicamente, em vez de fazê-lo por meio tradicional*”.³³

Ressalva-se que não se trata de comércio que para ocorrer se utiliza de aparelhos eletrônicos, tais como fax, ou até mesmo o correio eletrônico, pois figuram como fatos extrínsecos à transação comercial. O comércio a que se refere é aquele que se utiliza da internet como meio de troca de mensagens e como estabelecimento virtual do comércio.³⁴

GRECO adota entendimento que o comércio eletrônico possui dois significados, o primeiro relacionado à atividade de intermediação mercantil que opere bens corpóreos ou serviços realizada através de meio eletrônico, ou então o próprio comércio de bens incorpóreos realizados por meio eletrônicos.³⁵ Dessa conceituação de comércio eletrônico, advém a distinção de duas espécies de comércio eletrônico relacionados a forma como os bens são entregues ao consumidor. São as espécies de comércio eletrônico indireto e comércio eletrônico direto.

Como comércio eletrônico indireto, entende-se como “aquele que envolve bens tangíveis que são adquiridos pela Internet, mas a entrega se faz por meios eletrônicos”.³⁶ Cezaroti acrescenta que nesta espécie tão-somente o contrato de compra e venda é celebrado através da Internet, operando toda a logística de entrega da mercadoria no plano físico e não virtual, dependendo de uma série de fatores externos para que ocorra a entrega, por isso aproximando-se, mas não se confundido, ao comércio que se utiliza do fax, ou do telefone para ser concretizado³⁷, e por isso também é chamado de comércio eletrônico impróprio.³⁸ Vê-se, portanto, um grande requisito no comércio eletrônico indireto, qual seja, que a comercialização se dê sobre bens corpóreos, cuja entrega, por isso, será física.

³² LUCCA, Newton de, *Tributação na Internet*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 148.

³³ CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS Sobre Prestações de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 29.

³⁴ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 29-32.

³⁵ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 78.

³⁶ FONSECA, Maria Juliana. *A Tributação dos Bens Incorpóreos no Comércio Eletrônico*. SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). *Tributação Sobre o Consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 240.

³⁷ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 31

³⁸ LUCCA, Newton de, *Tributação na Internet*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 148.

Nesse âmbito, temos os grandes magazines virtuais, em que se comercializam todos os tipos de mercadorias que estão à venda no comércio tradicional, como livros, eletrodomésticos, roupas, e até mesmo do software vendido através de CD-ROM.

Já o comércio eletrônico direto, por sua vez, está intimamente ligado à natureza dos bens ou serviços que serão comercializados, que obrigatoriamente deverão ser intangíveis e por isso a entrega ocorrerá mediante meio eletrônico,³⁹ comumente através do download.

A par da distinção entre as mercadorias comercializadas, o comércio eletrônico ainda distingue-se de acordo com o destinatário ou usuário do bem ou serviço comercializado. Esse pode ser o usuário final ou um empresário que irá utilizar o produto em seus negócios, seja como insumo, ou para recomercializá-lo.⁴⁰ Sendo assim, teríamos no primeiro caso um comércio eletrônico *business to consumer*, e, no segundo, *business to business*.⁴¹

Existe uma razão lógica nessa distinção entre comércio eletrônico direto e indireto, porquanto, tratando-se de operações com bens de naturezas distintas – um corpóreo e outro puramente intelectual -, isso resultará em distinção de incidência tributária.⁴² A virtualização dos bens trará importantes discussões acerca dos conceitos de mercadoria e circulação para fins de incidência do ICMS, bem como em relação ao conceito de serviço para fins de aplicação do ISS. Tal processo já fora deflagrado com a popularização do download e é acentuado na Cloud Computing.

Sendo assim, se irá fazer uma breve análise da natureza jurídica do software, bem como do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca de sua tributação tanto no comércio direto, quanto no indireto, e os indícios de que irá sobrelevar a não-corporificação dos bens para fins de incidência do ICMS.

³⁹ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 32.

⁴⁰ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 31.

⁴¹ FONSECA, Maria Juliana. *A Tributação dos Bens Incorpóreos no Comércio Eletrônico*. SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). *Tributação Sobre o Consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 240

⁴² FONSECA, Maria Juliana. *A Tributação dos Bens Incorpóreos no Comércio Eletrônico*. SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). *Tributação Sobre o Consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 241.

2.2. O Paradigma Tributário do Software Tradicional e a Jurisprudência do STF

2.2.1. Regime Jurídico do Software e a mudança do paradigma do Software as a Service

Para melhor entendermos o raciocínio utilizado pelo Supremo Tribunal Federal na análise da incidência tributária sobre o software é necessário firmar alguns dos conceitos normativos do programa de computador, bem como algumas distinções que sua natureza abarca.

O software é ao mesmo tempo agente modificador e sujeito às modificações trazidas com a virtualização aludida no primeiro capítulo. É agente modificador, pois se trata de pilar da tecnologia da informática, propulsor dos próprios computadores, cujo funcionamento prático dele depende, ou nas palavras do art. 1º da Lei nº 9.609/08:

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.

Por outro lado, é refém da virtualização crescente, pois com os avanços da internet modificou-se o meio como comercializado, anteriormente através de disquete, depois pelo CD-ROM, passando ao download e hodiernamente sendo disponibilizado pela Cloud Computing.

A partir dessa definição, percebe-se que o software é um bem imaterial, consistente em ordens ou diretrizes que determinam certos funcionamentos ao computador. CARRAZA refere que “há no software uma série de elementos que

transmitem informações ao computador, possibilitando-lhe a realização de determinadas funções."⁴³. Em respeito a sua conceituação, CEZAROTI refere que:

O Software é um bem imaterial, constituído por informações, que o titular de seu direito cujo uso cede ou licencia para terceiros. Ainda que tenha suporte físico, o conjunto de informações não pode ser confundido com o seu suporte".⁴⁴

Segundo refere a Lei do Software, no artigo 2º⁴⁵ é um produto intelectual, protegido e equiparado aos livros no que toca à proteção de sua propriedade intelectual. Em consonância a esse dispositivo, encontra-se o artigo 7º, inciso XII, da Lei 9.610/98 (Lei dos Direitos Autorais)⁴⁶. Desse tratamento, se depreende que o programa de computador não possui uma natureza corpórea, ou seja não encontra ligação intrínseca ao meio físico que o transmite. A prova disso é que o software, por download possui o mesmo conteúdo e funcionalidade do programa adquirido através de CD-ROM.

Quanto a sua comercialização, por força do art. 9º da Lei 9.609/98, "o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença".⁴⁷ A licença por sua vez, "*uma modalidade de negócio jurídico através do qual alguém, denominado licenciante, concede a outrem, denominado licenciado, o direito de exploração econômica e/ou utilização do programa de computador*"⁴⁸.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 161.

⁴⁴ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 101.

⁴⁵ Art. 2º *O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.*

⁴⁶ 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;

⁴⁷ Esses contratos ou licenças podem se manifestar de diversas formas, de acordo com o desenvolvedor do sistema. Em relação ao software padrão, ela apresenta uma grande diferença entre o Software Livre (Open Source) e o Software protegido. O primeiro, via de regra, é gratuito, e tem como característica a possibilidade de se fazer modificações no seu código-fonte a transformação e inclusive uma revenda de um software novo produzido com base no Open Source. O segundo, que é aquele desenvolvido e comercializado no mercado, seja ele sob encomenda ou de prateleira, existe na licença uma vedação ao acesso ao código fonte e sua transformação. Pode haver casos, no software sob encomenda que exista uma cessão total de uso, onde o adquirente poderia modificar o código fonte, revender direitos autorais, enfim deter plenos direitos sobre a propriedade do software, mas essa definitivamente é a exceção de sua comercialização.

⁴⁸ SANTOS, Manoel J. Pereira. Licença de Software. *Revista da ABPI*. ABPI. São Paulo, n. 25, p. 39-49, nov./dez. 1996. p. 39

Percebe-se, portanto, duas situações jurídicas distintas que emanam dos contratos de software⁴⁹. Em uma delas só se adquire a autorização para usar o programa desenvolvido, ou uma licença de uso, e no segundo caso o adquirente pode sub-rogar-se nos direitos autorais do desenvolvedor, tanto para modificação do código-fonte, quanto para exploração econômica da patente e do programa.⁵⁰

Sendo assim, embora a indicação de que a comercialização deve ocorrer por licença, não veda a possibilidade do desenvolvedor, ou titular do direito autoral, comercializar a totalidade dos direitos inerentes ao programa, inclusive os autorais, ocasião em que ocorre a transferência em definitivo dos direitos intrínsecos ao software, podendo o comprador modificá-lo, revendê-lo, e recomercializá-lo, inclusive, os direitos autorais. Trata-se de atividade incomum nessa espécie de comércio, e segundo CEZAROTI a única capaz de cogitar a tributação por circulação de mercadoria.^{51 52}

A espécie mais comum de licença de software, porém, é a licença de uso, na qual o “o titular dos direitos do autor autoriza outra pessoa, mediante remuneração e conservando para si a propriedade intelectual, a utilizar o programa. Há uma autorização para o uso do software sem nenhum outro direito”⁵³.

Ao se comprar o software, portanto, “compra-se” uma licença, ou nos dizeres de CARRAZZA:

⁴⁹ Aqui entendidos os contratos de software que importam em uma real ou aparente transferência de titularidade, ou de propriedade. Ao lado desses, costumam ser comercializados ainda: contratos de distribuição ou revenda; contratos de manutenção; contratos de desenvolvimento de sistemas por encomenda e contratos de edição. Para uma distinção de cada tipo de contrato envolvido: MOTA, Maurício Jorge Pereira da. *A boa fé objetiva nos contratos de licença de uso de software*. Disponível em: <http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Software2.pdf>. Acesso em: 28 out. 2011.

⁵⁰ Parte da doutrina denomina essa cessão irrestrita de cessão de direitos, que seria irrestrita tanto no tempo, quanto nos direitos outorgados, ao passo que a cessão de uso ou de licença é aquela em que se transfere a possibilidade de usufruir do programa. Ver BRANCO JÚNIOR, Sérgio Vieira. *Direitos Autorais: Circulação da obra, limitações e exceções.. In: LEMOS, Ronaldo. Propriedade Intelectual. Rio de Janeiro: FGV, 2011. p. 41-55. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/2/25/Propriedade_Intelectual.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2011.*

⁵¹ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 101-102.

⁵² Em sentido contrário para que o Software nunca pode ser tributado pelo ICMS, Newton de Lucca: “*Observa-se, portanto, que sendo o software a mercadoria objeto da circulação e havendo a possibilidade apenas da cessão ou licença de uso do mesmo, descabe falar-se em transferência de propriedade, excluindo essa operação da categoria de fato gerador do ICMS*”. LUCCA, Newton de, *Tributação na Internet*; In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 148

⁵³ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 101-102

Portanto, por meio do contrato de licença (licensing) uma das partes transfere à outra, gratuita ou remuneradamente, o direito de uso do software do qual é titular. Noutras palavras: permite que o terceiro use licitamente esse bem incorpóreo, desde que observados os termos e condições constantes da avença.⁵⁴

Por sua vez, o software disponibilizado através da Cloud Computing, tal como o download, se enquadraria em uma forma de comércio eletrônico direto, em que há a completa virtualização do bem comercializado. Existe, porém um agravante considerável em relação ao software transmitido por download. Na Computação em nuvem não há que se cogitar a entrada do bem no patrimônio ou na posse do usuário. Ele ficará na nuvem e estará disponível **somente e enquanto** forem adimplidos os pagamentos estipulados no contrato.

Nesse sentido, TAURION afirma:

Interessante que os modelos de negócios dos fornecedores de software que vão trabalhar no modelo de nuvem mudam significativamente. Software sempre foi vendido como produto. O cliente compra uma licença de uso, paga um preço fechado e é forçado a pagar por freqüentes atualizações, e muitas vezes também pelo serviço especializado para fazer o software funcionar. Em nuvens computacionais, no modelo Software como Serviço, a lógica passa a ser a da conta da energia elétrica. Paga-se uma taxa mensal pelo que foi utilizado e os programas são acessados pela Internet, sem nenhum trabalho extra.

(...)com o modelo “pay-as-you-go, muda esse contexto. Não existem mais receitas oriundas de vendas de licenças, mas pagamentos contínuos à medida que o cliente usa o software na nuvem.⁵⁵

No modelo Software como Serviço, portanto, ocorrem duas complicações. A primeira se refere a que o software jamais adentra ou é instalado na máquina do usuário, ficando restrito ao patrimônio do desenvolvedor, que irá prestar independentemente de solicitação qualquer apoio e reparo para o regular fornecimento e acesso do software. A segunda é que não há a “compra” de uma licença, mas sim um aluguel, que poderá ser variado de acordo com a quantidade ou necessidade de processamento contratado para determinado período. Nesse sentido, CARRARO e ORMINSKY:

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 163.

⁵⁵ TAURION, Cezar. **Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação**. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 41

Em contraste com o modelo de licença única, normalmente usado para software instalado no computador do usuário, o acesso às aplicações SaaS é freqüentemente vendido usando um modelo de assinatura, com os clientes pagando uma taxa contínua para utilizar a aplicação. Estruturas de taxas variam de aplicação para aplicação, alguns fornecedores cobram uma taxa fixa para acesso ilimitado a alguns ou todos os recursos do aplicativo, enquanto outros cobram taxas variáveis que são baseados no uso.

No lado técnico, o provedor de SaaS hospeda o aplicativo e dados, realiza a implementação de patches e atualizações para o aplicativo de forma transparente, oferecendo acesso aos usuários finais pela Internet através de um navegador, ou aplicativo smart-client. Muitos fornecedores oferecem interfaces de programação de aplicativo (API) que expõem aplicações de dados e funcionalidade aos desenvolvedores para uso na criação de aplicativos compostos. Uma variedade de mecanismos de segurança pode ser usado para manter dados confidenciais em segurança na transmissão e armazenamento. Fornecedores de aplicativos podem fornecer ferramentas que permitem aos clientes modificar o esquema de dados, fluxo de trabalho e outros aspectos da operação do aplicativo para seu uso.⁵⁶

SaaS é um modelo de distribuição de software e é uma das partes mais importantes de uma Arquitetura Orientada a Serviços (SOA). SaaS é também conhecido sob a palavra-chave "On-Demand" [3] A idéia é que o cliente não deve comprar licenças de software padrão. Ele pode facilmente alugar o produto de software que ele precisa, sempre que ele quer. **Mas SaaS não é apenas a hospedagem simples de software padrão da internet. O singular do SaaS é o aspecto de inclusão do serviço. O fornecedor de software (ele próprio ou através de um provedor de aplicação profissional) fornece o software em seu próprio centro de dados e cuida de toda a instalação, atualização, manutenção, fazer backups, monitoramento, armazenamento de dados e a operação de hardware.**⁵⁷

⁵⁶ No original: *In contrast to the one-time licensing model commonly used for on-premise software, SaaS application access is frequently sold using a subscription model, with customers paying an ongoing fee to use the application. Fee structures vary from application to application; some providers charge a flat rate for unlimited access to some or all of the application's features, while others charge varying rates that are based on usage. On the technical side, the SaaS provider hosts the application and data centrally—deploying patches and upgrades to the application transparently, and delivering access to end users over the Internet through a browser or smart-client application. Many vendors provide application programming interfaces (API) that expose the applications data and functionality to developers for use in creating composite applications. A variety of security mechanisms can be used to keep sensitive data safe in transmission and storage. Applications providers might provide tools that allow customers to modify the data schema, workflow, and other aspects of the application's operation for their use. In CARRARO, Gianpaolo; CHONG, Fred. *Software as a Service (SaaS): An Enterprise Perspective*. Disponível em: <http://msdn.microsoft.com/en-us/library/aa905332.aspx#enterprisertw_topic2>. Acesso em: 17 nov. 2011.*

⁵⁷ No original (sem grifos): SaaS is a software distribution model and it is one of the most important parts of a Service-Oriented-Architecture (SOA). SaaS is also known under the keyword "On-

Para que fiquem claras as implicações que tais diferenças de contratação implicam, é necessário que se analise como o Supremo Tribunal Federal entendeu a tributação do software tradicional, para então verificarmos a ocorrência dos mesmos pressupostos no caso do software disponibilizado em Cloud Computing.

2.2.2. Classificações do Software

2.2.2.1. Software de Prateleira, Sob Encomenda e Customizado

Para compreendermos os fundamentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para a tributação do software é necessário lançarmos mão de duas classificações em relação aos programas de computadores. A primeira diz respeito a sua finalidade e a segunda diz respeito à forma como é comercializado.

A classificação em relação à finalidade ou atividade intrínseca na elaboração do software é devida a Rui Saavedra⁵⁸ que indicou que os programas de computador se dividiriam em programas standards, “por encomenda” ou customizados, levando em consideração a pluralidade dos usuários que busca atender, ou a generalidade dos problemas que busca solucionar.⁵⁹

Para CARRAZA, referida divisão é meramente econômica, não possuindo relevância para fins jurídicos, uma vez que a legislação em vigor não se refere a tal

Demand”. [3] The idea is that the customer must not buy standard software licenses anymore - he can easily rent the software product that he needs whenever he wants. But SaaS is not just the simple hosting of standard software in the internet. The special of SaaS is the including service aspect. The software vendor (himself or through a professional application provider) provides the software in its own data center and cares for any installation, updating, maintaining, doing backups, monitoring, storage of data and the hardware operation. In ORMINSKI, Fabian. *Does Software as a Service (SaaS) displace standard software?*. A paper within the seminar “Standard Software” in Leibniz Universität Hannover - Faculty of economics. Disponível em: <<http://www.iwi.uni-hannover.de/upload/lv/sosem08/seminar/www/orminski/HTML%20Homepage/index.html>>. Acesso em: 12 nov. 2011.

⁵⁸ SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a Internet*. Lisboa: Don Quixote. 1998. Apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP.

⁵⁹ TAVARES, André Ramos, *Tributação na Era da Internet*; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 183

distinção, senão apenas que o software será objeto de licença de uso e que se submete ao regime jurídico conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais⁶⁰. No mesmo sentido BARRETO, que complementa:

As expressões “de prateleira”, “cópia única” e “customized” são fruto de construção doutrinária e jurisprudencial. A existência jurídica de mais de uma “espécie” de software seria aceitável apenas e tão-somente se a lei assim o previsse. Ela, todavia, não o faz. Assim, a classificação do software em “software de prateleira” e “software cópia única”, “software customized” não encontra fundamento legal. Em síntese, não existe juridicamente mais de uma espécie de software. O software é um só (fruto da atividade intelectual), independentemente das diferenças maneiras pelas quais a licença de seu uso se dá.⁶¹

Para ambos os autores, o comércio de qualquer tipo de software se dá através da licença de uso, por obrigatoriedade no artigo 9º da Lei 9096/98 (Lei do Software) que refere que “*o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença*”, de forma que, não havendo distinção jurídica, seria impossibilitada também uma distinção de incidência tributária.⁶²

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento diverso, recepcionando a classificação proposta por Saavedra, de “software de prateleira”, “*standard*” ou “*off the shelf*”; “software cópia única” ou “sob encomenda”; ou “customizado”.

Como software de prateleira, entende-se nos dizeres de ALVES como sendo “*o programa de computador produzido e distribuído em larga escala no varejo, de forma padronizada, que serve para o uso de qualquer um. é considerado mercadoria de livre comercialização*”.⁶³ Refere-se, portanto, a um software de uso comum, em que cada cópia será igual à outra. Assim, o trabalho do desenvolvimento se dá uma única vez e é copiado ou disponibilizado quantas vezes forem necessárias.

Por software sob encomenda, entende-se aquele desenvolvido especificamente para determinado usuário, atendendo às finalidades por este

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. 15.* ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 163

⁶¹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei.* 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 138

⁶² Essa posição será analisada no Capítulo 3 deste trabalho.

⁶³ ALVES, Francisco de Assis, *Tributação na Internet* ; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 183

buscada. Trata-se de um serviço puramente intelectual, no mais das vezes caso a caso, em que o desenvolvedor irá atender um pedido individual e específico.

E como software customizado, entende-se o software padrão, de prateleira, que permite que se façam algumas modificações para atender a alguma necessidade particular do usuário. Referidas modificações podem ser realizadas pelo próprio usuário, no caso de um software que tenha essa característica, ou pode ser contratada mediante um contrato específico com o desenvolvedor, quando este então procederá às especificações pactuadas.

No mesmo sentido TAVARES:

Existem os “programas Standards” ou “de prateleira”, que são os produzidos em larga escala, visto que atendem as necessidades de um grande número de pessoas. Esses programas, normalmente, são compatíveis com os mais variados modelos de computador e têm o potencial, em razão do seu desenvolvimento comercial, de movimentar consideráveis montantes de dinheiro.

Outra categoria é a dos “programas por encomenda”, que são produzidos para atender os pedidos específicos de um determinado cliente. Tem característica de dificilmente estarem perfeitos e acabados, posto que são continuamente melhorados para suprirem as necessidades do seu consumidor, que normalmente é uma empresa.

A última categoria aventada é a dos “programas adaptados ao cliente”, que equivale à uma classificação intermediária das duas categorias acima mencionadas. São os programas *standards* que são adaptados para atenderem necessidades específicas do cliente a modificação pode ser realizada tanto por este quanto pelo fornecedor do programa.⁶⁴

Cumprir referir, nesse sentido, que o software como serviço disponibilizado pela Cloud Computing, em sua grande maioria possui características de software standard, dado que o desenvolvedor oferece o mesmo programa para um grande número de usuários. Nada impede, porém, que ocorra de um desenvolvedor de menor porte oferecer um programa em nuvem para um usuário específico, com especificidades, o que configuraria um software sob encomenda.

A outra distinção necessária no que concerne a classificação do software refere-se ao modo como ele é comercializado ou distribuído.

⁶⁴ TAVARES, André Ramos, *Tributação na Era da Internet*; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 277-278

2.2.2.2. Quanto às formas de distribuição do Software

Cada uma das espécies de software referidas pode se diferenciar quanto ao meio pelo qual é comercializada. Tal classificação tangencia a diferenciação entre comércio eletrônico direto e indireto e indica que o software pode ser comercializado tanto através de meio físico, através de CD-ROM, como também por meio eletrônico, através do download, ou ainda de forma totalmente abstrata através da disponibilidade imediata na internet através da Computação em Nuvem.

No tocante ao software comercializado por meio físico, a circulação é feita de modo material, corpóreo, através do que o Supremo Tribunal Federal denomina *corpus mechanicum*, ou seja, o meio físico que contém o software e permite a sua circulação, sendo efetuada a operação tanto através do comércio eletrônico indireto, como via comércio tradicional por estabelecimento real.

Já no software transmitido por download, a operação é toda por meio virtual. Consoante refere MACHADO:

Pode-se traduzir a palavra download por descarga, ou descarregamento. Tal significado não é muito diferente daquele com o qual a palavra download tem sido utilizada na linguagem da informática. Nesta, significa uma forma especial de descarga, ou descarregamento dos bens denominados software.

(...)

O download é a operação pela qual o adquirente recebe, em seu computador, o software adquirido via Internet, que lhe foi transmitido pelo meio virtual. Pode ser entendido, portanto, como o descarregamento virtual de um bem virtual.⁶⁵

Assim, percebe-se que o mesmo conteúdo de software pode ser disponibilizado por meio físico, ou por download.

O Software as a Service é uma espécie de software standard, uma vez que a mesma *interface* de software pode ser oferecida para os mais diversos grupos e, consoante vimos em sua conceituação, pode ser acessado por diversos usuários ao mesmo tempo. Não obstante, possui algumas particularidades em relação ao

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação na Internet*, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 277-278

software de prateleira, seja em relação à extensão dos serviços contratados – pode-se optar por certos programas e não outros, dentro do pacote oferecido -, seja em relação à quantidade de dados que poderão ser operacionalizados, ou o tempo que será disponibilizado de acesso.⁶⁶ Quanto ao meio jurídico trata-se de um contrato de licença de uso, entretanto, possui algumas peculiaridade que o afastam da cessão de uso comum do software tradicional, motivo pelo qual gerará o conflito de competência entre ICMS e ISS, consoante se demonstrará na segunda parte desse trabalho.

Cumpra agora, indicar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal de ao tratamento tributário do software tradicional, para após demonstrarmos porque o Software como Serviço não poderá ser subsumido ao entendimento que começa a se formar no Supremo Tribunal Federal.

2.2.3. A Jurisprudência do STF Sobre a Tributação do Software

A tributação do software segundo o Supremo Tribunal Federal se enquadra na classificação das espécies de software (“de prateleira”, “sob encomenda” ou “customizado”) na categoria de mercadoria ou então como prestação pura de serviço.

Em um primeiro momento, através do Recurso Extraordinário 176.626/SP⁶⁷, em voto de Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o Supremo Tribunal Federal

⁶⁶ ORMINSKI, Fabian. *Does Software as a Service (SaaS) displace standard software?*. A paper within the seminar “Standard Software” in Leibniz Universität Hannover - Faculty of Economics. Disponível em: <<http://www.iwi.uni-hannover.de/upload/lv/sosem08/seminar/www/orminski/HTML%20Homepage/index.html>>. Acesso em: 12 nov. 2011. p. 4.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 176.626/SP*, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, Diário da Justiça de 11/12/1998:

EMENTA: I. Recurso Extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária.

afirmou a impossibilidade de sujeição sobre a cessão ou licença de uso do software, sob o argumento de que não sendo o programa de computador um bem corpóreo e estando sujeito a comercialização de sua licença ou cessão de direitos, o programa de computador não se subsumia ao conceito de mercadoria.

O Relator ressaltou, embora não fosse o caso dos autos, que o software de prateleira deveria ter um tratamento diferenciado do software “sob encomenda”, distinguindo que nos contratos em que se busca o desenvolvimento de um software – sob encomenda, portanto -, a cessão de direitos pode transferir a totalidade da propriedade do software, o que não ocorre no contrato de licença de uso dos programas standard. Assim, haveria no comércio do software por prateleira, sob a forma física, seja por disquete ou CD-ROM, dois negócios distintos. O primeiro contrato refere ao repasse das manifestações físicas do software, ou seja, o meio físico pelo qual fora distribuído, enquanto no segundo contrato refere-se à atribuição de uma licença de uso. A transferência, segundo esse entendimento, se daria através de “*um contrato de compra e venda*” dos meios físicos nos quais estaria o incorporado o programa de computador.⁶⁸ Nas palavras do Ministro Relator:

Seja qual for o tipo de programa, contudo, é certo, não se confundirão a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso, também presente até quando se cuida do software “enlatado” ou “de prateleira”.

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

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

⁶⁸ SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a Internet*. Lisboa: Don Quixote. 1998. *Apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP. p. 29

“diferentemente sucede” – assinala o autor – “nas relações com o utilizador de um software em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as “manifestações físicas” do software, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhas tiver concedido a título definitivo e por um preço” [...]

O comerciante que adquire exemplares para a revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas como corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.

Referido posicionamento foi repisado, em seus próprios termos no julgamento do RE 199.464/SP, de Relatoria do Ministro Ilmar Galvão, para fins de referir que a produção do software standard e revenda do *corpus mechanicum* da obra intelectual não caracterizariam uma cessão de direitos, senão uma verdadeira venda de mercadoria, consoante refere a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO.

No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.⁶⁹

Ao afirmar que a tributação se dá sobre o meio físico pelo qual circula, o argumento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal é insuficiente para fins de delimitar a área de incidência de ICMS sobre software. Isso porque, desde que prolatado o acórdão, popularizou-se a distribuição do software mediante download.

Tal distinção, já se encontra em discussão no Pretório Excelso através da ADI 1.945/MT, e em sede do julgamento de liminar, que dentre pedidos de vista, durou mais de dez anos, restou assim ementada:

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 199.464/SP*, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, Diário da Justiça de 30-04-1999.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoava da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. **ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados** (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). **Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.** 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.⁷⁰ (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008)

A questão aqui se referia na constitucionalidade de Lei nº 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, que determinava, dentre outras, a incidência de ICMS sobre bens

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT*, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, Diário da Justiça de 14/03/2011.

adquiridos “por meio de transferência eletrônica de dados”, em outras palavras, por download.

Como já explicitado, a jurisprudência firmada no Supremo Tribunal não referiu que o software de prateleira, enquanto bem incorpóreo, seria uma mercadoria – inclusive, afasta essa possibilidade no RE 176.626/SP -, mas afirma que na transmissão do software por meio físico, haveria a ocorrência de dois contratos, um sobre a licença de uso do bem incorpóreo e outro sobre a tradição do bem físico sobre o qual o mesmo era disponibilizado. Assim, a nova questão que se propõe na Corte é nas palavras do Ministro Ricardo Lewandowski:

(i) saber se o programa de computação adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e (i) determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos”^{71 72}

Da leitura das discussões que se seguiram no julgamento, porém, já se percebe uma clara tendência da Corte Constitucional em alargar o conceito de mercadoria para bens incorpóreos sob o argumento de que incidindo o ICMS sobre o comércio de software por meio físico, haveria de incidir igualmente sobre o comércio eletrônico direto, nesse sentido o Ministro Ayres Britto dirigindo-se ao Ministro Cezar Peluso refere:

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Ministro Peluso, a mercadoria é entregue fisicamente em sua casa, mas o software é comercializado via on line, quer dizer, em linha de princípio com todas as vênias, não afastaria o conceito de mercadoria e, portanto, a incidência do ICMS.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Em vez de comprar um CD e instalar na máquina, entra na Internet, compra e transfere

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT*, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, Diário da Justiça de 14/03/2011. p. 74.

⁷² Como bem lançado por Gustavo Masina em palestra “A exigência do ICMS nas operações interestaduais decorrentes de vendas não presenciais e o Protocolo 21/2011”, proferida no Congresso ICMS em Debate, realizado em 21 de out. de 2011, a problemática da tributação do software por download não se encontra na definição de mercadoria, mas na impossibilidade de se perfectibilizar sua circulação. já que a licença de uso não importaria em um traslado da propriedade. Esse argumento é aplicado também ao software como serviço, como se demonstrará no capítulo 3.

*diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada.*⁷³

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, portanto, aponta que o critério para a tributação não se resume na natureza do bem comercializado, bem não-corporificado que se transmite via licença ou cessão de uso, mas de acordo com a atividade exercida pelo agente que o comercializa, independente de ser o desenvolvedor ou mero distribuidor de programas. Trata-se de critério *funcional*, apoiado na utilidade do bem, segundo dizeres de CEZAROTI:

De acordo com esse entendimento, quando o titular do contrato de licença de uso negocia em larga escala, está assumindo a condição de comerciante de programas de computador, abandonando as características de especialidade e individualidade próprias de prestação de serviço.⁷⁴

Ao fundamentar-se assim, a jurisprudência da Corte Máxima incorre em equívocos. Conforme demonstraremos, a problemática do software não reside na possibilidade dos bens corpóreos serem ou não mercadorias, mas reside na não ocorrência de transferência de titularidade no caso da licença de uso.⁷⁵

Não obstante a crítica, consoante se verá em um ponto adiante, bens corpóreos podem ser considerados mercadorias. A nota digna de reprovação é que tal equiparação deveria ser dada por meio legislativo.

Dessa forma temos que o panorama jurisprudencial para a tributação do software consiste no critério funcional, que considera o software uma mercadoria de acordo com o *animus* de quem o comercializa, configurando-se uma mercadoria e importando em tributação pelo ICMS

Como se vê, a discussão acerca da tributação do software transmitido por download é fértil. Não se buscará aqui, entretanto, rebater a posição do Supremo Tribunal Federal, pois não se trata do objeto específico deste trabalho. Cumpre referir, apenas, que eventual equiparação do software comercializado por meio eletrônico ao software virtual, não poderão ser imputados para tributar o Software as

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT*, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, Diário da Justiça de 14/03/2011. p. 82.

⁷⁴ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 109.

⁷⁵ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 119

a Service disponibilizado por Computação em Nuvem, porquanto não há que se cogitar a ocorrência de circulação de mercadoria.

Sendo assim, necessário que se passe a verificar a atividade contratada no software como serviço e a sua subsunção aos aspectos materiais de incidência do ICMS e do ISS.

3. CONFLITO DA HIPÓTESE MATERIAL DE INCIDÊNCIA ENTRE ICMS E ISS NO SOFTWARE AS A SERVICE DISPONIBILIZADO POR CLOUD COMPUTING

3.1. A Tributação do SaaS pelo ICMS-Mercadoria

3.1.1 Conflito das Hipóteses Materiais de ICMS e ISS

Antes que se dê início à análise da subsunção ou não do Software as a Service disponibilizado em um ambiente de Cloud Computing aos regimes do ICMS ou então do ISS, é necessário que se busque algumas linhas a respeito de onde reside o conflito das hipóteses materiais de incidência dos dois impostos.

A Constituição Brasileira de 1998 optou por um regime normativo constitucional exaustivo e descritivo em matéria tributária, na qual optou por *regras especificadoras* para fins de delimitar a competência e os fatos possíveis de tributação.⁷⁶ Tais regras especificadoras, também chamadas de “*Arquétipos Constitucionais*” ou “normas-padrão de incidência”, delimitam a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível dos tributos.⁷⁷

O aspecto material, ou critério material da hipótese de incidência é entendido, consoante referido por ATALIBA, como a “*a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. [hipótese de incidência]*”⁷⁸, ou, como previne SCHOUERI, “*no aspecto material encontrar-se-á definida a situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária*”.⁷⁹

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 163

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 524

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 111.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 446

O aspecto material fornece a identidade do tributo, sobre a qual serão condicionadas as questões relativas ao tempo e ao espaço que formam a hipótese de incidência, conforme refere Schoueri:

A relevância do aspecto material está em ser por ele que se identifica um tributo. Com efeito, enquanto o “fato gerador”, descrito pelo Código Tributário Nacional, é uma “situação”, o que implica, também, contemplar os aspectos temporal (adjunto adverbial de tempo) e espacial (adjunto adverbial de lugar), um tributo será diferente de outro da mesma espécie a partir da comparação de seus aspectos materiais. Afinal, não parece adequado afirmar que se está diante de um novo imposto.⁸⁰

Em tese, ao analisarmos os aspectos materiais do ICMS e do ISS não teríamos um conflito aparente das hipóteses materiais. O ICMS abrangeria as operações de circulação de mercadoria, e os serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, ao passo que o ISS deveria enquadrar todos os serviços que não figurassem na competência do Estado.⁸¹ Nesse sentido, MOREIRA assevera:

Assim, a denominação “conflito de competência”, que usualmente se dá a situações em que mais de um ente exige imposto sobre o mesmo fato gerador, não significa que haja – no plano constitucional – qualquer conflito. Quer-se apenas dizer que, em um mesmo acontecimento fático, os entes federados vislumbram – sob óticas obviamente distintas – a prática de um fato gerador, cuja competência impositiva lhes é outorgada pela Constituição.⁸²

As dificuldades que se vislumbram no caso do Software as a Service disponibilizado através da Cloud Computing é verificar se este pode ser considerado uma mercadoria e, em caso afirmativo, se seria possível sua tributação pelo ICMS. Ou ainda, se não seria um caso de serviço de comunicação puro ou de valor agregado, ou, então, se não estaríamos diante de um dos serviços previstos na Lei

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 446

⁸¹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 235

⁸² MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)*. SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). *Tributação Sobre o Consumo*. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Complementar que disciplina o ISS. Sobre esses aspectos é que começaremos a dissertar.

3.1.2 Fato Gerador do ICMS - Hipótese de incidência do ICMS e suas características gerais

A previsão constitucional do ICMS encontra-se insculpida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, tratando-se de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal⁸³, cuja materialidade consiste nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, tendo como traços característicos a não-cumulatividade e a seletividade.

Como se vê, não existe um só aspecto material para a determinação da hipótese de incidência, mas sim, pelo menos cinco previsões ou possibilidade diferentes de tributação, motivo pelo qual CARRAZZA afirma que na verdade o artigo 155 da CF alberga os seguintes impostos⁸⁴: a) o imposto operações de circulação de mercadoria, compreendendo a entrada de mercadorias importadas do exterior no território da Unidade Federada; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação ; d) o imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Percebe-se, assim, nitidamente que não se pode confundir os aspectos materiais de cada uma das hipóteses, exigindo cada qual, uma atividade específica

⁸³ O art. 147 da CF ainda prevê que a União poderá disciplinar sobre impostos estaduais em caso de Território Federal.

⁸⁴ Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Coêlho refere que, embora o imposto incida sobre três situações distintas, a saber, a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre os serviços de comunicação, não haveria que se falar em três impostos distintos, mas apenas um só, amalgamado pela não-cumulatividade. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 460.

na ocorrência do fato gerador, muito embora a existência de um regime comum de não-cumulatividade.⁸⁵

O Software as a Service, por sua vez, é um programa de computador, enquadrado no gênero standard que é acessado ou está disponível tão-somente pela internet, ou seja, não há download, mas apenas um acesso do usuário ao programa *online*. Sendo assim, percebe-se a possibilidade de concreção de duas hipóteses materiais do ICMS. A primeira, decorrente da natureza do programa de computador standard, atrairia a incidência do ICMS por circulação de mercadoria, levando-se em consideração o posicionamento que vêm sendo gestado pelo Supremo Tribunal Federal. A segunda atrairia o ICMS por serviço de comunicação, caso se entenda que exista um panorama do SaaS enquanto um serviço de comunicação disponibilizado pelo desenvolvedor ou ofertante.

Sendo assim, passar-se-á analisar mais detidamente alguns aspectos das hipóteses materiais do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e do Imposto Sobre o Serviço de Comunicação, doravante ICMS-Mercadoria e ICMS-Comunicação, respectivamente.

3.1.3 SaaS - Cloud Computing como operação de circulação de mercadoria

3.1.3.1 O caráter tripartido do ICMS-Mercadoria

A regra-matriz do ICMS-Mercadoria encontra-se disposta no art. 155, II, da Constituição Federal, estabelecendo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituírem tributo sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que essas se iniciem no exterior.⁸⁶

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. 15.* ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 37.

⁸⁶ 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;

Percebe-se, portanto que o preceito constitucional pressupõe a ocorrência de três condições, expressas pelos conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”.⁸⁷ Tratam-se de conceitos que se complementam, cuja não ocorrência de qualquer um deles importa em não incidência do tributo.⁸⁸

Para a incidência do ICMS, portanto, é necessário que haja uma operação, um ato jurídico que importe na transferência de titularidade de um bem, e que esse bem seja considerado uma mercadoria. O simples fato de termos um bem que é considerado uma mercadoria, guardado em depósito, não atrai a incidência do imposto, porquanto não há circulação, ou troca de titularidade. De igual modo, a simples saída da mercadoria do estabelecimento por furto, não resulta em tributação, uma vez que não há um ato jurídico lícito que promova essa circulação.

O cerne do ICMS-Mercadoria, como se vê, é a operação (gênero) que tem como espécie a circulação de mercadoria. É dizer, parte-se do gênero para a espécie, só existindo a mercadoria, caso exista uma circulação decorrente de uma operação, de um ato jurídico que lhe dê causa.^{89 90}

Dessa forma é necessário trazer algumas análises dessas três expressões que compõe a hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria.

A operação, portanto, é entendida como o ato jurídico lícito que se traduz ou que componha um ciclo produtivo, ou segundo Paulo de Barros Carvalho, os atos ou negócios jurídicos hábeis a provocar a circulação de mercadorias.⁹¹

CEZAROTI refere que o termo “operações” é o cerne da hipótese material do ICMS-Mercadoria, cujo plural indica a intenção de instituir um imposto:

[,,]que onere somente o consumidor final, mas que é cobrado antecipadamente dos intervenientes em cada uma das fases de um

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS : Teoria e Prática*. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 11

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. 15. ed.* São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 39.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. 15. ed.* São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 40.

⁹⁰ Nesse sentido, José Souto Maior Borges: “*Mercadoria é o bem imóvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o caracteriza, sob certo aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria*”. Borges, José Souto Maior, *Questões Tributárias*, 1. Ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85 *apud* Carrazza. *ICMS. 15 ed.* São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 47.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra-matriz do ICM*. São Paulo, 1981. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p 170, *apud* CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 50.

processo produtivo, assegurando-se a repercussão jurídica do tributo mediante a sistemática de débitos e créditos.⁹²

A grande dificuldade de tributação do SaaS pelo ICMS-Mercadoria, não se encontra na operação, tendo em vista que existe um negócio jurídico, expresso através de um contrato de licença de uso e fornecimento de software entre o usuário e o ofertante. A problemática reside se o software assim disponibilizado seria objeto de circulação e se assim ocorresse, poderia ser ele uma mercadoria.

Conforme referimos, o Supremo Tribunal Federal provavelmente estenderá o conceito de mercadoria ao software disponibilizado por download, para fins de tributação do ICMS, sob o argumento de ser objeto de atividade mercantil idêntico ao software disponibilizado através de meio físico. Por outro lado, demonstramos que um bem só pode ser tributado pelo ICMS se, anteriormente ao seu enquadramento como mercadoria, houver a ocorrência de operação de circulação. Em que pese nossa afirmação, para efeitos didáticos, seguiremos a lógica adotada pelo Supremo Tribunal Federal e analisaremos primeiramente se o programa de computador poderia vir a ser considerado uma mercadoria *a priori*, para então verificarmos se há a ocorrência de uma circulação.

3.1.2.2. *Software Como Mercadoria*

Ao analisar a concepção clássica de mercadoria, GRECO aponta que o conceito histórico de mercadoria seria o de “*coisa móvel objeto de mercancia*”, sendo que coisa móvel seria compreendida como o bem materialmente captável e tangível, não abrangendo, portanto, aqueles bens que existem, mas não possuem um corpo, como o software.⁹³

Assim, para referir sobre a possibilidade de extensão do conceito de mercadoria para os bens não-corporificados, o autor analisa o termo mercadoria enquanto conceito jurídico, e, em um segundo momento, restringe esse conceito com base no conceito de mercadoria extraído do sistema constitucional.

⁹² CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 51

⁹³ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 82.

Em uma primeira análise teríamos a concepção de mercadoria extraída da natureza dos objetos, segundo a concepção de Gaio, sendo estes divididos em bens corpóreos e bens incorpóreos. Os primeiros seriam aqueles que podem ser tocados, captados pelos sentidos humanos, ao passo que os bens incorpóreos seriam aqueles bens criados pelo Direito possíveis de transação, mas cuja existência decorre de uma normatividade anterior, como os direitos de propriedade, tal como o usufruto. Nesse contexto, o software não se enquadraria, porquanto seria um bem de uma terceira categoria, a dos bens “não-corporificados”.⁹⁴

Em uma segunda análise, a mercadoria seria definida através do “*tipo de atividade exercida ou da qualificação subjetiva de alguém*”, de forma a ser mercadoria todo bem negociado com o intuito de atividade mercantil, aqui entendida aquela praticada com a habitualidade e organização necessária para a sua configuração. Aqui entrariam toda a sorte de bens, sejam eles corpóreos, incorpóreos ou não-corporificados.⁹⁵

Na última vertente usual, apontada por GRECO, teríamos mercadoria como “*tudo aquilo que seja objeto de determinado mercado*”, ou seja, tudo aquilo que pode ser transacionado, que esteja disponível às operações de mercado, incluindo os bens imóveis.⁹⁶

Lançando mão desses conceitos, o autor parte para uma análise do conceito constitucional e do antigo Código Comercial para afirmar que o art. 191 (já revogado) estipulou todas as formas em que os bens poderiam ser mercadorias, assim dispondo:

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 nº. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e

⁹⁴ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 84.

⁹⁵ Idem, p. 84.

⁹⁶ Idem, p. 84.

papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

GRECO afirma que pelo âmbito constitucional, as operações de crédito, câmbio, seguro e aquelas relativas a títulos ou valores mobiliários, ou seja dos bens incorpóreos, integrariam o âmbito de incidência do IOF, bem como os bens imóveis estariam abrangidos pela incidência do ITBI. Dessa forma extrai duas possibilidades de conclusão. A primeira, derivada de uma visão estrita, indicaria que o art. 191 do Código Comercial, teria versado sobre todas as possibilidades de mercadoria, elencando expressamente aquelas que assumem essa característica, mesmo sendo de natureza incorpórea, de forma que o software estaria fora dessa incidência. A outra conclusão, adota um critério subjetivo, de acordo com a finalidade que dispõe aquele que a comercializa. Nesse sentido o software de prateleira, aquele feito em larga escala e indistintamente, seria uma mercadoria, independente de se expressar por meio físico, ou por download.⁹⁷

Já para MELO:

“mercadoria, tradicionalmente é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil.”⁹⁸

CARRAZZA igualmente refere que não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas somente os bens materiais, corpóreos, que se submetem à mercancia, enquanto prática de operações mercantis, existindo, conseqüentemente, bens móveis que não se destinam à prática mercantil, e por isso não podem ser mercadoria.⁹⁹ Não obstante, para o referido autor, a questão de classificação do software como mercadoria é de menor importância para fins de incidência do ICMS, uma vez que não haveria no caso uma compra e venda capaz de ensejar circulação, porquanto sua operação se dá unicamente por licenciamento.¹⁰⁰

⁹⁷ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 94-95.

⁹⁸ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS : Teoria e Prática*. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2009, MELO. p. 17

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 44.

¹⁰⁰ Idem, p. 164.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tem consolidado entendimento na questão do software que a mercadoria está ligada à atividade do desenvolvedor, que apresentando caráter mercantil, será considerado mercadoria, desimportando a sua natureza corpórea, ou a existência de eventual manifestação corpórea como no caso do CD-ROM. Corrobora a tese MARTINS: “*Em tese, a aquisição de um programa (software) de escala comercial (“software de prateleira”) equivale a uma aquisição de mercadoria, com o que o ICMS, o IPI e o Imposto sobre Importação podem incidir.*”¹⁰¹

A classificação do software como mercadoria, enquanto bem desvinculado de qualquer meio físico, como se vê é problemática. Conforme referido em ponto anterior, o Supremo Tribunal Federal está sinalizando pela possibilidade de tributação do software por download, ou seja, optando por uma conceituação da mercadoria relativa ao subjetivismo do agente negociante. Tal posicionamento pode ser estendido também ao Software as a Service?

A priori, a resposta é positiva, porquanto o software disponibilizado em Cloud Computing é idêntico em aparência e conteúdo ao software tradicional e fruto de um desenvolvimento intelectual voltado para o fornecimento de determinado programa para o maior número de pessoas. Ao analisarmos, porém, mais detidamente a atividade contratada, não parece que isso ocorra, pelos dois motivos subsequentes. Em primeiro momento, porquanto, não se vislumbra no SaaS a ocorrência da “circulação” do bem, requisito anterior a conceituação de mercadoria, como já vimos. Em um segundo momento, em decorrência de não apresentar uma circulação, pois o Software as a Service é de fato um serviço, não um produto.

3.1.2.3. *Da Ocorrência ou não de Circulação no SaaS*

A circulação é a troca de titularidade do bem em decorrência do negócio jurídico (operação) realizado. Nos dizeres de MELO, “*Circulação’ é a passagem das*

¹⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 51-52

*mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado”.*¹⁰²

Percebe-se que a circulação não deve ter sentido físico, mas jurídico, isto é, a circulação pressupõe transferência, mediante meios adequados, da titularidade da mercadoria em uma cadeia produtiva, que tenha como causa um negócio jurídico oneroso.¹⁰³ Não há, portanto, que se cogitar na incidência de ICMS na transferência, ou circulação, da mercadoria entre os diversos estabelecimentos de um mesmo contribuinte.¹⁰⁴

Sobre o caráter suplementar da circulação frente às operações, CEZAROTI refere que:

“o Termo “circulação” qualifica o substantivo “operações”, de modo que somente podem ser abrangidas as operações que forem fundadas em negócios jurídicos. O termo “circulação” restringe o significado de operações, isto é, somente aquelas operações que digam respeito à circulação de uma determinada categoria de bens, mercadorias, é que são alcançadas pelo ICMS. Com isso, queremos dizer que o imposto não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas”¹⁰⁵

Em decorrência, portanto, não se pode falar em mercadoria sem que haja circulação onerosa e com habitualidade, motivo pelo qual BARRETO, ao se referir ao software tradicional, afirma:

O software não pode ser considerado mercadoria, pois não é objeto de operação mercantil, mas sim de licença de uso (cessão de direito). A licença de uso de software não implica transferência de titularidade de bem imaterial. Não há que se falar, portanto, em aquisição de software ou em compra e venda de software.¹⁰⁶

¹⁰² MELO, José Eduardo Soares. *ICMS : Teoria e Prática*. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 14.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p 40.

¹⁰⁴ Esse caso comporta exceção, como no caso da possibilidade de tributação da transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em estados diversos, Nesse sentido Cezaroti: “A ressalva feita para a transferência interestadual de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte justifica-se para a possibilitar a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, bem como porque há uma circulação em direção ao consumidor final. Ou seja, a incidência do imposto neste caso justifica-se em razão da manutenção do próprio sistema tributário.” CEZAROTI, 2005, p. 55

¹⁰⁵ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 52.

¹⁰⁶ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 140.

Assim, inclusive no software tradicional, a questão da circulação enquanto troca de titularidade deve ser analisada preliminarmente a sua conceituação como mercadoria. Como se viu, o software, por disposição legal, deve ser objeto de licença. CARRAZZA afirma que tal licença é cessão de direitos, na qual o titular da propriedade intelectual cede, de forma gratuita ou onerosa e por tempo certo ou indeterminado, o direito de se utilizar do programa de computador.¹⁰⁷ Conclui, que não pode haver tributação por ICMS pelo motivo de não haver transferência de titularidade, ou seja, o usuário não é proprietário do software.¹⁰⁸

CEZAROTI aponta que a licença na verdade possui duas vertentes. Uma cede totais direitos ao comprador, que detém a posse inclusive dos direitos intelectuais, podendo modificar o software e comercializar todos direitos inerentes à obra, situação em que ocorreria verdadeira compra e venda passível, pois, de ser tributada pelo ICMS. Na segunda análise, existe a licença de uso, onde o usuário não apresenta outro direito a não ser o de usar determinado programa. Refere o autor que:

A simples cessão de uso, onerosa ou gratuita, para utilização do software em um único terminal de um único computador, e proibida a elaboração de cópia (ressalvado o caso de back-up) não caracteriza transmissão de propriedade que é fato gerador do imposto [ICMS].¹⁰⁹

Segundo a lógica de CEZAROTI, aplicando-se a conceituação de software adotada pelo Supremo Tribunal Federal, chegaríamos a resultado perfeitamente contrário ao encontrado pela Corte Constitucional, porquanto restariam fora da incidência do ICMS o software de prateleira, porquanto sujeito apenas à licença de uso, restando a possibilidade de incidir o ICMS sobre o software feito sob encomenda, em que houvesse a cessão total de direitos ao contratante.¹¹⁰

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de acordo com as decisões citadas, contém dois aspectos, consoante referido por CARRAZZA: “a) a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS.15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 167.

¹⁰⁸ Idem. p. 169

¹⁰⁹ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 111.

¹¹⁰ Idem. p. 102.

cessão, está sujeita ao ISS; e b) a ‘venda’ de softwares ‘de prateleira’ submete-se à tributação por meio ICMS”^{111 112}

O que faz a jurisprudência, portanto, é negar a natureza de cessão de direitos na comercialização da licença do software de prateleira, porquanto ocorreria a venda de um bem produzido em larga escala, sem especificidade e ofertado no mercado por determinado preço padrão, configurando uma verdadeira operação de compra e venda de licença de uso¹¹³

Pois bem, como já vimos o Software as a Service é um produto equivalente ao software standard, porquanto desenvolvido para ser oferecido a um grande número de possíveis usuários. Segundo o entendimento do STF, portanto, estaríamos diante de um bem imaterial que é ofertado a um grande número de consumidores, logo uma mercadoria passível da incidência do ICMS-Mercadoria.

Entretanto, existe uma peculiaridade no caso do SaaS, porquanto não é possibilitada a compra da licença de uso. Existe o pagamento de uma mensalidade que irá ser incorporada nas despesas fixas da empresa, ou do usuário. Para tanto, TAURION afirma que existe uma migração operacional dentro das empresas ao contratarem o software como serviço, de forma a substituir a aquisição de licenças na qual despendiam investimento de capital (*capital expenses*) para investimentos operacionais (*operating expenses*)¹¹⁴, sendo tais contratos semelhantes a contratos de manutenção.¹¹⁵

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS.15*. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 170

¹¹²De igual sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso em Mandado de Segurança nº 5.934/RJ*, Relator Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 04/03/1996, Diário da Justiça de 01/04/1996

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTARIO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELLECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO, FEITOS POR EMPRESAS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, SÃO MERCADORIAS, DE LIVRE COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO, PASSIVEIS DE INCIDENCIA DO ICMS. JA OS PROGRAMAS ELABORADOS ESPECIALMENTE PARA CERTO USUARIO, EXPRESSAM VERDADEIRA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITA AO ISS. CUMPRE DISTINGUIR AS SITUAÇÕES, PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO, AFERINDO-SE A ATIVIDADE DA EMPRESA. NÃO, POREM, ATRAVES DE MANDADO DE SEGURANÇA, AINDA MAIS DE CARATER PREVENTIVO, OBSTANDO QUALQUER AUTUAÇÃO FUTURA.

¹¹³ Importante crítica a esse posicionamento do STF é feita por CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS.15*. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 174-175.

¹¹⁴ TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 24.

¹¹⁵ Idem, p. 112.

Ao analisar questões legais referentes à Cloud Computing, BOWEN¹¹⁶ indica a diferença de contratação entre o software tradicional e o software como serviço, indicando que o software tradicional seria objeto de “Termo de Acordo de Licença”, na qual o licenciante fornece ao licenciado uma cópia para uso do licenciado ao passo que na Cloud Computing haveria um “Termo de Acordo de Serviço”

Refere o autor que no modelo tradicional não haveria uma venda ou transferência de cópia, mas que uma cópia do software seria cedida ao licenciado, nas limitações impostas no contrato. Tais limitações seriam a proteção dos direitos do desenvolvedor, uma restrição ao licenciado, portanto, estipulando questões referentes à perda de licença por violação de direitos autorais, ou pelo inadimplemento dos valores relativos ao licenciamento, ou sua renovação.

Já na contratação do Software as a Service disponibilizado por Cloud Computing, o termo de acordo de serviços não importa numa proteção dos direitos intelectuais do desenvolvedor, ou na disposição acerca da retomada do software pelo desenvolvedor em caso de violação, porquanto não há o fornecimento de uma cópia do programa e o serviço é controlado pela própria empresa cedente. Serviria, dessa forma, apenas para provisionar como o acesso pode ser feito pelo usuário.¹¹⁷

¹¹⁶ In BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej. *Cloud Computing : Principles and Paradigms*. 1 ed. New Jersey, U.S.: John Wiley & Sons, Inc, 2011. p. 602.

¹¹⁷ No original: **Summary of Terms of a License Agreement**. A traditional software license agreement is used when a licensor is providing a copy of software to a licensee for its use (which is usually non-exclusive). This copy is not being sold or transferred to the licensee, but a physical copy is being conveyed to the licensee. The software license is important because it sets forth the terms under which the software may be used by the licensee. The license protects the licensor against the inadvertent transfer of ownership of the software to the person or company that holds the copy. It also provides a mechanism for the licensor of the software to (among other things) retrieve the copy it provided to the licensee in the event that the licensee (a) stops complying with the terms of the license agreement or (b) stops paying the fee the licensee charges for the license.

Additionally, the software license usually offers the licensee protection from the software’s violation of the third party’s intellectual property rights (i.e., intellectual property infringement). In the case of infringement the license agreement provides a mechanism for the licensor to repair, replace, or remove the software from the licensee’s possession.

Summary of Terms of a Service Agreement. A service agreement, on the other hand, is not designed to protect against the perils of providing a copy of software to a user. It is primarily designed to provide the terms under which a service can be accessed or used by a customer. The service agreement may also set forth quality parameters around which the service will be provided to the users. Since there is no transfer of possession of a copy of software and the service is controlled by the company providing it, a service agreement does not necessarily need to cover infringement risk, nor does it need to set forth the scenarios and manner in which a copy of software is to be returned to the vendor when a relationship is terminated. Since the software service is controlled by the provider, the attendant risks and issues associated with transferring possession of software without transferring ownership do not exist.

Ainda, ao referir sobre a diferença de licenciamento entre o SaaS e o software tradicional, CARRARO e CHONG:

Licenciamento: Aplicações no local [software tradicional] normalmente são licenciadas perpetuamente, com um custo inicial único para cada usuário ou site, ou (no caso de aplicativos personalizados) propriedade definitiva. Aplicações SaaS, muitas vezes são licenciadas com um modelo de transação baseada no uso, em que o cliente só é cobrado para o número de transações de serviços utilizados. No meio está o modelo de assinatura baseada no tempo, no qual o cliente paga uma taxa fixa por assento por um período determinado - como um mês ou um trimestre - e é permitido o uso ilimitado do serviço durante esse período.

Localização: Aplicações SaaS são instaladas no local do hospedeiro SaaS, enquanto aplicações no local são, naturalmente, instaladas dentro do seu próprio ambiente de TI.¹¹⁸

No SaaS disponibilizado por Cloud Computing, portanto, se procede a contratação da disponibilização de um software, que jamais entra na titularidade do usuário. A ausência de circulação é nítida, porquanto o usuário jamais deterá sequer uma cópia do software, não tendo ciência de onde o programa é executado, tendo em conta não ter um local definido na nuvem do provedor, bem como seu acesso estará à mercê do bom funcionamento dos servidores.

Sendo assim, não a ocorrência de qualquer compra de licença, mas de permissão de acesso, provisionado por um valor periódico que tão logo restar inadimplida se perde o acesso, consoante demonstra SOLARI:

Com o modelo de software como produto fornecendo o contexto para o mercado de software, a idéia de software como serviço poderá parecer como algo estranho: em vez de “possuir” o direito ou licença ao software, é dito aos clientes, que eles podem pagar pela

¹¹⁸ No Original: **Licensing:** *On-premise applications typically are licensed in perpetuity, with a single up-front cost for each user or site, or (in the case of custom-built applications) owned outright. SaaS applications often are licensed with a usage-based transaction model, in which the customer is only billed for the number of service transactions used. In between is the familiar time-based subscription model, in which the customer pays a flat fee per seat for a particular time period—such as a month or a quarter—and is allowed unlimited use of the service during that period.* **Location:** SaaS applications are installed at the SaaS hoster's location, while on-premise applications are, of course, installed within your own IT environment. CARRARO, Gianpaolo; CHONG, Fred. *Software as a Service (SaaS): An Enterprise Perspective*. Disponível em: <http://msdn.microsoft.com/en-us/library/aa905332.aspx#enterprisertw_topic2>. Acesso em: 17 nov. 2011.

assinatura do software que é executado em servidores de outras empresas, software que vai embora se eles pararem de assinar,¹¹⁹

Não se afirma, porém, que a não configuração da transferência da titularidade e da inexistência de mercadoria Software como Serviço decorre do pagamento mensal, ou do fato que o inadimplemento gera a impossibilidade do acesso. Grande parte dos softwares tradicionais que adquirimos é concedida uma licença de uso perpétua, onde de fato resta bastante nítida a diferença da compra da licença no modelo tradicional e do aluguel no caso da Cloud Computing.¹²⁰

É possível, no entanto, que em um software tradicional seja concedida uma licença de uso por um certo período, após o qual, caso não renovada, importe bloqueio do software. Nesse caso haveria diferença entre o software tradicional e o software como serviço? A resposta permanece afirmativa. Tais manifestações são indícios econômicos exteriores à contratação. No software tradicional, mesmo que somente por determinado tempo, segundo o posicionamento do STF compra-se a licença de uso, no SaaS contrata-se não a licença de uso, mas a disponibilidade do software e o seu processamento, que no software tradicional ocorre no próprio computador do usuário.

Percebe-se, portanto, que no SaaS não existe uma mercadoria “software” disponibilizada por um site, para que se faça o download. Não há que cogitar em estender a hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria ao Software como Serviço disponibilizado por Cloud Computing, porquanto não ocorre a operação apta a gerar a circulação e tampouco a circulação, enquanto troca de titularidade do software.

Pode-se concluir, portanto, que a empresa contratada detém a obrigação não de fornecer um software, mas de permitir o acesso ao software, sua constante disponibilidade, seu uso e o armazenamento de dados necessários, tendo em vista que o programa será acionado em ambiente externo ao computador do usuário.

¹¹⁹ SOLARI, Marcelo Lins Baia de. *Análise da Disponibilização de Arquitetura de Software como Serviço Através de Aliança Estratégica: Um Estudo de Caso*. 2008. 118 fls. Tese de Mestrado em Engenharia Elétrica – Universidade de Brasília, Brasília, 2008. p. 43.

¹²⁰ Nesse Sentido TAURION observa: “Os aspectos contratuais também devem ser revistos à luz desse modelo. No modelo tradicional, em licenças de uso perpétuo, ao fim do contrato o cliente continua tendo direito de usar o software, mas apenas na versão coberta pelo seu último contrato de manifestação vigente. No SaaS esta alternativa simplesmente não existe, pois ao cancelar o contrato de uso, o cliente perde acesso ao software”. In *Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 125.

Percebe-se que a contratação é regida por uma obrigação de fazer (permitir o acesso do software) e não apenas de dar (fornecer o software).

Sendo serviço, necessário que se analise em que espécie incorre. Caso configure hipótese de serviço de comunicação, será incidente o ICMS-Comunicação, caso se configure um serviço de qualquer natureza, será possível o ISS.

3.2. A natureza do Serviço fornecido pelo Software as a Service e a Tributação sobre Serviços

3.2.1. Conceito Constitucional de Serviço – A Regra-matriz do ISS

No primeiro momento em que no referimos à expressão “Software como Serviço” advertimos que o conceito de serviço empregado devia-se ao sentido usualmente empregado pela ciência da computação. Deve-se essa ressalva ao fato de que era necessário fazer a análise se o software disponibilizado na computação em nuvem diferenciava-se do software tradicional, e se poderia ser considerada como uma mercadoria não-corporificada, para fins de tributação do ICMS-Mercadoria.

Sendo assim, demonstrando-se que o SaaS não implica numa aquisição de licença, mas na contratação de um fornecimento que engloba atividade correlatas ao programa, é necessário verificar se essa contratação deriva de um serviço, no sentido constitucional e se tal serviço seria de comunicação, portanto, incidente o ICMS - Comunicação ou um serviço de qualquer natureza.

Neste ponto CORAZZA adverte que a configuração do serviço antecede a investigação do signo “comunicação” ou de “qualquer natureza”. É dizer, antes da classificação da atividade exercida, como sendo tributável pelo ICMS ou pelo ISS, é necessário verificar se há, de fato, a prestação de um serviço,¹²¹ ou ainda “a

¹²¹ CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS Sobre Prestações de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 51.

*prestação de serviço como adimplemento de uma obrigação*¹²². Refere-se que a obrigação para configurar serviço deve ser uma obrigação de fazer, contrapondo uma obrigação de dar, rotineiramente ligada ao fornecimento de mercadoria¹²³.

Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua serviço como sendo:

[...] a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tantos bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta que esse resultado da atividade sob forma de bem imaterial chegamos ao conceito de serviço. Este pode ser conceituado como 'o produto da atividade humana, destinada à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob forma de bem material'¹²⁴

Em que pese a conceituação dada por MORAES, BARRETO opõe-se a classificação que refere configurar-se a hipótese de incidência do imposto sobre serviços, sempre que houver uma circulação de bens imateriais, e, conseqüentemente, incidindo o imposto sobre a circulação de mercadorias quando estivermos diante de circulação de bens materiais. Refere o autor poder haver uma prestação de serviço que tenha como resultado um bem material e que configure a prestação de um serviço como no caso da obra civil.¹²⁵ A aferição da natureza da prestação do serviço, portanto, é inerente à atividade contratada, ou a prestação do serviço, enquanto obra intelectual (obrigação de fazer¹²⁶), dotada de especificidade, da qual resultará um objeto material ou não.¹²⁷

¹²² JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto Sobre Serviços na Constituição. *Apud* CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS Sobre Prestações de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 55.

¹²³ Pertinente a colocação dada por José Eduardo Soares de Melo quando afirma que "*Essa espécie de obrigação (fazer) não possui definição e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (dar) que consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definem em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos intelectuais*" *In* Imposto Sobre Serviço de Comunicação. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.60-61.

¹²⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1975. No mesmo sentido, CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 1026.

¹²⁵ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 65.

¹²⁶ Nesse Sentido RE nº 116.121-3

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 208.

A aferição da ocorrência do fato gerador de uma prestação de serviço de comunicação ou de qualquer natureza, portanto, resulta da verificação da atividade contratada. Segundo CORAZZA “*somente a análise da contratação do querer do tomador e do prestador de serviços, nos permite identificar quais dos dois diferentes impostos incidem sobre a prestação realizada ou a se realizar*”¹²⁸ De acordo com o fim perseguido na relação tomador-prestador é que se deslinda a natureza do serviço.

Sendo assim, necessário que se analise mais especificadamente o serviço prestado, para que então se faça um cotejo entre este e as hipóteses de incidência dos impostos sobre serviços. Em que pese a inversão da lógica constitucional, se analisará primeiramente a regra-matriz do ISS Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, porquanto se trata da materialidade genérica em relação a tributação dos serviços, excepcionada pela regra do ICMS-Comunicação e ICMS incidente sobre o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal.

A competência atribuída aos Municípios para a tributação do ISS é subsidiária a competência tributária dos Estados. Isso porque, a competência tributária outorgada aos Municípios é aquela relativa à prestação de serviço de qualquer natureza, que não sejam aqueles que podem ser tributados pelo Estado, ou seja, a prestação do serviço de comunicação e do transporte interestadual e intermunicipal, e desde que estejam listados em Lei Complementar.

Igualmente ao ICMS-Mercadoria, a regra-matriz do ISS apõe três condições para que seja configurada a hipótese de incidência. A primeira delas, consoante analisado no tópico anterior, refere-se à efetiva prestação de serviço, entendido como o adimplemento de obrigações de fazer. Não se cogita, portanto, a tributação que não seja sobre o serviço efetivamente prestado, sendo vedada a tributação sobre a disponibilidade ou potencialidade do serviço.¹²⁹

A segunda condição é uma imposição negativa, no sentido de delimitar quais os serviços não podem ser objeto de tributação pelos Municípios.¹³⁰ Tal regra

¹²⁸ CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS Sobre Prestações de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p 55.

¹²⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 40.

¹³⁰ Tal restrição quando lida em conjunto ao inciso IX, § 2º, do art. 155, da CF (*O ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios*), induziu a uma interpretação equivocada que alargava a competência tributária de Estados para tributarem serviços diversos, mas também sobre serviços não

reafirma, na visão de BARRETO, a regra-geral de que todos os serviços são tributados pelos Municípios, excepcionando os três núcleos de serviço cuja competência é estadual.¹³¹

Por final, a última condição é de que o serviço deverá ser definido em Lei Complementar, isto é, deverá haver na previsão legislativa nacional a possibilidade de tributação do serviço, que não poderá ser aumentada pelo legislador municipal.¹³² Nesse sentido são também os dizeres de BOTTALLO e Sidnei TURCZYN:

A prévia definição, por parte de lei complementar, do serviço tributável constitui requisito inafastável para que, de sua prestação, decorra o nascimento da obrigação de pagar ISS. Em outros termos, sem esta prévia definição, não se poderá reconhecer serviço cuja execução dê causa à cobrança do tributo municipal.¹³³

O Supremo Tribunal Federal também se posicionou no sentido de que somente os serviços previstos na lei complementar poderiam ser tributados.¹³⁴

dispostos na Lei Complementar dos serviços de qualquer natureza. serviço de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, poderia ser objeto de tributação pelo Estado, desde que não estivessem relação a competência tributária dos Estados a respeito dos serviços.

¹³¹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 40.

¹³² Importante crítica à taxatividade da Lei Complementar é feito por Aires Fernandino Barreto ao propor uma flexibilização do caráter literal da Lei, sob pena de se esvaziar a competência tributária dos Municípios sobre os Serviços. ISS na Constituição e na Lei, 2009, p. 115-119.

¹³³ BOTTALLO, Eduardo D., Turczyn, Sidnei. *Regime Jurídico-tributário dos Serviços de Hospedagem de Sites (Hosting) na Internet: in Revista Dialética de Direito Tributário*, n 98, São Paulo: Dialética, 2003, p. 39.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 450.342 AgR/RJ*, Relator Ministro CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 05/09/2006, Diário da Justiça de 03-08-2007.:
E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTOS MUNICIPAL - CARÁTER TAXATIVO DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA - INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO.
 - Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, **eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87, pois mencionada lista - que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em "numerus clausus", os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local.** Precedentes. - As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 - que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III). - Essa exclusão de

Sendo assim, considerado o caso do software como serviço efetivamente um serviço deverá se aferir qual a sua natureza. Caso configure um serviço de comunicação será tributado pelo ICMS-Comunicação. Por outro lado, caso não se subsuma ao serviço de comunicação, será um serviço de qualquer natureza, que poderá ser tributado se estiver previsto em Lei Complementar. Para fins de tal verificação é necessário, pois, analisar a regra-matriz do imposto sobre o serviço de comunicação

3.2.2. Aspecto Material do ICMS-Comunicação

É importante a distinção referida anteriormente quanto às diferentes espécies de impostos previstos sob no mesmo dispositivo jurídico. Em que pese tal junção de diversos impostos sob a mesma norma possa causar estranheza¹³⁵, conceber cada imposto ali tido como distinto, considerada cada materialidade, diminui as chances de se incorrer em equívoco na aferição do fato gerador.

O ICMS-Comunicação, a teor do art.155, inciso II da Constituição, incide sobre a prestação do serviço de comunicação. Com isso, consoante referido, a interpretação constitucional da possibilidade de tributação sobre serviços indica a necessidade de que o signo buscado (comunicação, transporte, ou serviço de qualquer natureza) seja objeto de efetiva prestação.

Nesse sentido, CARRAZZA adverte que não há que se falar em tributação pela disponibilização do serviço, ou sua potencial utilização. O signo comunicação deve entrar *in commercium*, sendo submetido a uma relação de prestação, cumprimento de obrigação entre os agentes contratantes, não sendo tributados os

tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes.

¹³⁵ Nesse sentido, preclamo o ensinamento de Riccardo Guastini ao se referir acerca da Não Correspondência Bi-unívoca entre disposições e normas: *Em segundo lugar, mesmo pondo à parte as controvérsias e dúvidas interpretativas, muitas disposições – talvez todas as disposições – têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas.*” *Das Fontes às Normas. Tradução Edson Bini*, 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p 35

fatos anteriores à prestação, que permitiram que fosse realizada.¹³⁶ Bastante didática é a definição dada por NEVES:

[...] a prestação de serviços de comunicação só poderá ser considerada para materialização do ICMS quando houver, ao mesmo tempo, a junção dos elementos constitutivos da prestação de serviço (prestador tomador e conteúdo econômico do serviço) e daqueles que formam o esquema da comunicação (emissor meio físico, mensagem, sinais convencionados e receptor). Faltante qualquer desses elementos, não teremos a prestação de um serviço de comunicação, que necessariamente requer o exercício efetivo de uma atividade com o objetivo de propiciar os meios e modos necessários que tornem possível a emissão e a transmissão da mensagem entre o tomador do serviço (emissor) e a terceira pessoa (receptor), mediante pagamento do preço ajustado.¹³⁷

Dito isso, conclui-se que não ocorre tributação sobre a comunicação, senão sobre a sua efetivação concreta, enquanto “*objeto do contrato celebrado entre o prestador e os fruidores*”.¹³⁸ ÁVILA refere que a regra-matriz do ICMS-Comunicação, tal qual a do ICMS-Mercadoria, é composta de três termos: Prestação, Serviço e Comunicação, referindo que a não existência de um deles, exclui a incidência do imposto.¹³⁹

Visto isso, é necessário verificar a extensão do conceito “Serviço de Comunicação”. CARRAZZA refere que a comunicação se substancia na interação entre emissor e receptor da mensagem, e a própria mensagem, de forma que os dois sujeitos a compreendam. Acrescenta que para a ocorrência da tributação, devem ser acrescentadas a essa relação uma determinação nos agentes em interagir em um processo de compreensão e reposta; a bilateralidade de relação de ambos e a onerosidade vinculada a esta relação interativa.¹⁴⁰ ÁVILA denomina esse conceito

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. 15. ed.* São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 212.

¹³⁷ NEVES, Fernando Crespo Queiros. *Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Comunicação e Internet.* 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006. p. 109

¹³⁸ CARRAZZA. 2011. p. 212

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Página na Internet. Exame da Competência para a Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação (Parecer): *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n 173, São Paulo: Dialética, 2010. p. 154.

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. 15. ed.* São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 212.

de comunicação em sentido estrito, porquanto existe uma determinação do receptor, e assevera ser este o conceito constitucional elencado na Constituição.¹⁴¹

A Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir) que regula a incidência do ICMS, embora tenha indicado seus elementos não definiu o conceito de comunicação, resumindo-se a afirmar no inciso III, de seu artigo 2º, que incidirá ICMS nas “*prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”.

Nesse íterim, CARVALHO, refere que a materialidade do ICMS-Comunicação consiste em uma prestação de serviço de comunicação, na qual um laço comunicacional seja instalado e tenha entre eles um intermediário, criando uma relação triangular de prestação. Nesse sentido:

Para que isto ocorra [incidência do ICMS-Comunicação], porém, exige-se que o laço comunicacional seja instalado mediante fornecimento, pelo contratado (prestador de serviço), dos meios e modos necessários à transmissão e à recepção de mensagens entre o emissor (contratante) e uma terceira pessoa (receptor), apresentando-se o contratado como transmissor de informações entre o emitente e a terceira pessoa que, com ele, pretende comunicar-se. Logo a hipótese de incidência do ICMS consistiria, para esse caso no ato de intermídia a emissão e recepção de mensagens entre duas ou mais pessoas, podendo dar-se a percussão do imposto apenas na contingência de verificar-se uma atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com uma terceira pessoa (C), funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional. Só será possível a incidência do ICMS se houver um prestador de serviço intermediando a comunicação entre emissor e receptor.¹⁴²

Não é outro o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 402.047/MG:

Há ‘serviço de comunicação’ quando um terceiro, mediante prestação comercial-onerosa, mantém interlocutores

¹⁴¹ ÁVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Página na Internet. Exame da Competência para a Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação (Parecer): *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n 173, São Paulo: Dialética, 2010. p. 155.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet*: *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n 73, São Paulo: Dialética, 2001. p. 101.

(emissor/receptor) em contato “por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de qualquer natureza.”¹⁴³

Assim, percebe-se que o prestador de serviço não é nenhum dos pólos previstos (emissor-receptor) da comunicação, mas sim quem o disponibiliza.

Traçados os pontos gerais do aspecto material, necessário se analisar-se a regra de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

3.2.3. Natureza do Serviço do Software as Service – Conflito entre ICMS-C e ISS

Como já vimos o conceito de Software como Serviço é “*um modelo de disponibilização de software no qual a aplicação é hospedada como um serviço disponível ao consumidor*”¹⁴⁴, baseado em um modelo que o programa de computador é localizado numa “nuvem” e é acessado pelo usuário de qualquer lugar através de um aparelho ligado à internet.¹⁴⁵

Neste serviço, o desenvolvedor se responsabiliza por oferecer acesso ao software, instalá-lo, efetuar o devido processamento dos dados, efetuar as devidas atualizações e manutenções, proteger os dados do usuário e armazená-los.

Abre-se, portanto, um leque de opções de interpretação de qual é o serviço efetivamente prestado. De maneira imprecisa se poderia dizer que o usuário aluga algo parecido com um computador virtual para fazer funcionar uma determinada aplicação.

De outro, poderia se fazer a interpretação de que a atividade-fim contratada é de cessão de uso de programa de computador, importando as demais atividades em serviços-meio pelas quais o objetivo buscado (fornecimento de software) pode ser alcançado.

¹⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 402.047/MG*, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, julgado em 04/11/2003, Diário da Justiça de 09/12/2003. p. 3.

¹⁴⁴ SILVA, Diego Cortiz da. *Grid Computing e Cloud Computing – Análise dos Impactos sociais, ambientais e econômicos da colaboração por meio de compartilhamento de recursos computacionais*. Dissertação (Mestrado em tecnologia da Inteligência e Design Digital) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2009

¹⁴⁵ AVRESKY, Dimiter R. et al. (Ed.). *Cloud Computing: First International Conference*. Munich, Germany: Springer, 2009. p. 232

Ainda poderia se equiparar o SaaS em Cloud Computing como um serviço de *Hosting* onde se contrata o servidor para que armazene a aplicação e os seus dados em uma página acessível pelo próprio usuário, onde se configuraria um aluguel de espaço virtual.

Não obstante essa gama de interpretações, o Software como Serviço é uma espécie de serviço complexo, em que o serviço vai além da simples licença de uso. Para que o programa de computador seja acessado pela internet é necessário também que o prestador assegure o processamento, o armazenamento, as atualizações e a manutenção do sistema. Não existe uma dissociação desses serviços, sob pena de inviabilizar a própria lógica do SaaS.

O que se oferta no software como serviço, antes de uma licença de uso, é um “software como utilidade”¹⁴⁶, na qual estão amalgamados todos serviços. Não se pode cogitar no “Software as a Service”, o licenciamento de software, sem o processamento de dados e sem o armazenamento e segurança dos documentos criados, pois aí não se enquadraria mais no conceito de SaaS, mas no modelo tradicional de software vendido.

Dessa análise não impende tributação sobre o serviço de comunicação senão vejamos. O imposto sobre o serviço de comunicação importa na relação entre emissor e receptor que troquem conscientemente mensagens e as interpretem e uma intermediação que a permite, de tal forma que Marco Aurélio Greco assevera que :

O prestador do serviço de comunicação é um ‘terceiro’ em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias, também não estará prestando serviço de comunicação.¹⁴⁷

A *prestação* do serviço de comunicação prescinde do conteúdo da mensagem transmitido, tipificando-se como a simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens. Os

¹⁴⁶ Utility computing describes a business model for on-demand delivery of computing power; consumers pay providers based on usage (“pay-as-you-go”), similar to the way in which we currently obtain services from traditional public utility services such as water, electricity, gas, and telephony. BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej. *Cloud Computing : Principles and Paradigms*. 1 ed. New Jersey, U.S.: John Wiley & Sons, Inc, 2011. p. 3.

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 125.

partícipes da relação comunicativa ‘não prestam serviço’ um para outro, nem para terceiros. Eles apenas se comunicam. Presta serviço, isto sim, a empresa que mantém em funcionamento o sistema de comunicações consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites, etc. Não se verifica, entretanto, essa relação entre o usuário do software e o desenvolvedor.

Ademais, não há uma transmissão de mensagens entre o usuário e o receptor, mas uma interação entre o usuário e o software disponibilizado pelo desenvolvedor e outra interação procedimental entre o provedor¹⁴⁸ e os dados produzidos pelos usuários, que serão devidamente armazenados, que, por sua vez, sequer terão seu conteúdo analisado.

Afastada a regra-matriz do imposto sobre serviço de comunicação, deve-se atentar para a possibilidade de incidir ISS sobre o Software as a Service. O ISS tem como regra-matriz a prestação de um serviço de qualquer natureza excluído os serviços de competência estadual, e que estejam previstos em Lei Complementar. Percebe-se que SaaS é de fato um serviço, que não se configura nas hipóteses de incidência do ICMS-Comunicação. Sendo assim, cumpre os dois primeiros requisitos previstos no aspecto material do ISS. A verificação da concreção ou não à hipótese de incidência passa pelo enquadramento em algum dos serviços previstos na Lei Complementar nº 116/03.

O referido diploma legislativo reserva o item 1, de sua lista anexa, para elencar os serviços possíveis de tributação na área da informática, ali constam

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

¹⁴⁸ Ademais, a relação entre o usuário se dá com uma máquina, não existe um “ser humano” do outro lado da máquina esperando que o usuário utilize o software. Nesse sentido, resta impossibilitada a comunicação, pois nas palavras de CORAZZA “máquinas não se comunicam”. ICMS sobre prestação de serviços de comunicação, 2006, p. 89

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

A priori, poderíamos inferir que sendo o software objeto de licença de uso, poderíamos entender que configuraria a hipótese prevista no item 1.05 que prevê o imposto sobre serviços de licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computação. Essa, entretanto, é a norma de incidência do software tradicional, quando realizado por encomenda¹⁴⁹, não enquadrando o software standard, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

O que se percebe é que a atividade contratada no Software como Serviço, consoante acima referido, incorre em diversas das atividades elencadas na lista, tais como programação, processamento de dados, elaboração de programas, suporte técnico e manutenção de programas de computação e de páginas eletrônicas. Segundo BARRETO o software (tradicional) pode ser fornecido abrangendo os serviços de suporte e manutenção. Tais serviços seriam espécie de atividade-meio que importa no fornecimento do software tradicional, que se perfectibilizaria através da cessão de uso.¹⁵⁰

O mesmo entendimento não pode ser estendido ao software como serviço. Como se viu, tais atividades ditas auxiliares quando nos referimos ao software tradicional, são imprescindíveis quando falamos de Software as a Service, de forma que sua não ocorrência desvirtua o próprio conceito que a atividade propõe. De igual forma, é impossível aferir o valor individual de cada um desses serviços, tendo em vista que o usuário pagará um valor periódico pelo uso e que englobará todos os serviços intrínsecos que serão realizados, inclusive sem a ciência do contratante, como é o caso das atualizações e manutenções.

Em resumo, no SaaS não ocorre somente a contratação de uma licença de uso, mas a disponibilização de um serviço complexo onde está inserido uma licença de uso, mas contempla também todo processamento e manutenção necessários para que o software seja acessado. O prestador realiza não só a cessão de uso,

¹⁴⁹ Aires Fernandino Barreto critica a possibilidade de tributação do licenciamento e da cessão de direitos pelos ISS, porquanto configuraria uma obrigação de dar, jamais podendo refletir uma prestação de serviço. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 143.

¹⁵⁰ Idem, p. 143.

mas também todas as atividades correlatas, que no caso do software tradicional seriam de responsabilidade do usuário.

Dessa forma, temos que a configuração de um serviço *sui generis* composto de uma série de atividades que configuram uma só. A tributação do software como serviço pelo ISS, portanto, é possível, desde que seja inserido na Lei Complementar que regule a matéria um subitem que descreva sua atividade.

4. CONCLUSÃO

Cenário de grandes modificações no último século, a Internet tem promovido profundas transformações na interação interpessoal e, conseqüentemente, na forma em que produtos e serviços passaram a ser disponibilizados, quando não criados, em um ambiente virtual. Nesse cenário de virtualização do comércio, a Cloud Computing desponta como um novo cenário, em que os dados, os programas, o armazenamento e os respectivos processamentos são realizados e encontram-se armazenados em um ambiente externo ao computador do usuário, sendo acessíveis mediante o acesso à Internet.

A Cloud Computing, nesse âmbito, oferece serviços em diversas camadas sobrepostas e interdependentes, nas quais apresenta variações de acordo com a posição ou atividade do usuário. Em uma primeira camada, teríamos um serviço básico de infraestrutura como serviço (IaaS), destinado tanto a um desenvolvedor, quanto a um usuário final, em que ocorre um aluguel de espaço virtual utilizado para armazenamento de dados e informações. Em uma segunda camada, teríamos a plataforma como serviço (PaaS), voltada para desenvolvedores, onde se contrata um ambiente virtual para desenvolvimento de novas aplicações que serão oferecidas a terceiros ou para benefício próprio. Já na terceira camada, teríamos os serviços prontos para a oferta ao usuário final, como é o caso do software como serviço (SaaS), onde um programa de computador, idêntico aos demais softwares tradicionais que o usuário possui no seu computador pessoal, é acessado como se fosse uma página localizada na Internet, sem a necessidade de download ou instalação no computador pessoal.

De acordo com a classificação perpetrada pelo Supremo Tribunal Federal, em que se distingue o software por três categorias, o software como serviço seria identificado como standard, uma vez que o desenvolvedor produziria um só programa que seria oferecido ao maior número possível de usuários, o que configuraria uma mercadoria ensejando a tributação pelo ICMS. Tal incidência, entretanto, não pode ser imputada ao SaaS.

Dada a natureza da atividade prestada, bem como o seu modo de operação, verifica-se a ocorrência de conflito de competência entre as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, como vemos:

- 1) A norma constitucional prevê cinco espécies diferentes de ICMS. Dentre estas se encontra o ICMS-Mercadoria, cuja incidência decorre da existência de operações de circulação de mercadorias, o ICMS-Comunicação, onde se tributa a prestação de um serviço de comunicação.
- 2) No caso do software como serviço não se cogita a incidência do ICMS-Mercadoria, porquanto não existe uma transferência de titularidade do programa capaz de ensejar uma circulação de mercadorias. Não existe a compra de uma licença de uso, mas a contratação de disponibilidade de um software, conjuntamente ao seu processamento.
- 3) O programa, nesta modalidade, não é instalado na máquina do usuário. Dessa forma, para que o software seja disponibilizado pela Internet, o ofertante deverá realizar também o armazenamento, o processamento de dados, as atualizações e as manutenções do software. Todas essas atividades que, até então, eram de responsabilidade do usuário, agora são do desenvolvedor e são indissociáveis da disponibilização do software.
- 4) Sendo assim, a obrigação a que se submete o ofertante não é de dar (fornecer o software), mas de fazer (permitir o seu acesso), configurando a hipótese de incidência de algum dos impostos sobre serviços.
- 5) Não se cogita da incidência de ICMS-Comunicação, uma vez que este imposto incide sobre a atividade de terceiro ao prestar um serviço que permite a comunicação entre emissor e receptor. No caso do software como serviço existe uma prestação que se utiliza da comunicação, mas que com ela não se confunde.
- 6) Atualmente, não se mostra possível a incidência de ISS. Em que pese estarem englobados na atividade prestada diversos serviços elencados no Item 1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar, tais como “programação”, “processamento de dados” e “licenciamento”, tais atividades não podem ser dissociadas no software como serviço, de forma

a configurar um serviço novo e diferenciado daqueles previstos na legislação.

- 7) O software como serviço poderá vir a ser tributado pelo ISS, desde que seja inserida a previsão respectiva na Lei Complementar.

BIBLIOGRAFIA

ARMBRUST, Michael et al. **Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing**. Disponível em: <<http://www.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2011

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

_____. **Veiculação de Material Publicitário em Página na Internet**. Exame da Competência para a Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação (Parecer): *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n 173, São Paulo: Dialética, 2010. p. 153-164.

AVRESKY, Dimiter R. et al. (Ed.). **Cloud Computing: First International Conference**. Munich, Germany: Springer, 2009

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BEIJA, Osvaldo Bispo de. **ICMS e comércio de “mercadorias” intangíveis, via Internet**: *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n 88, São Paulo: Dialética, 2003. p. 66-72.

BOTTALLO, Eduardo D., Turczyn, Sidnei. **Regime Jurídico-tributário dos Serviços de Hospedagem de Sites (Hosting) na Internet**: *In* Revista Dialética de Direito Tributário, n 98, São Paulo: Dialética, 2003. p. 35-43.

BRASIL JÚNIOR, Vicente (Coord.). **Questões Prática do ISS**. 1.ed. São Paulo: ÔnixJur, 2011.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

BUYYA , Rajkumar; BROBERG, James; GOSCINSKI, Andrzej. **Cloud Computing : Principles and Paradigms**. 1 ed. New Jersey, U.S.: John Wiley & Sons, Inc, 2011

CARRARO, Gianpaolo; CHONG, Fred. **Software as a Service (SaaS): An Enterprise Perspective**. Disponível em: <http://msdn.microsoft.com/en-us/library/aa905332.aspx#enterprisertw_topic2>. Acesso em: 17 nov. 2011.

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

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n 73, São Paulo: Dialética, 2001. p. 97-104.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORAZZA, Edison Aurélio. **ICMS Sobre Prestações de Serviços de Comunicação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas**. Tradução Edson Bini, 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS: LC116/2003 À Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 2ª São Paulo: Mp Editora, 2008.

MASINA, Gustavo. **ISS: Regra de Competência e Conflitos Tributários**. 2008. 144 f. Tese de Mestrado em Direito – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1975.

NEVES, Fernando Crespo Queiros. **Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Comunicação e Internet**. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

NEVES, Guilherme Pereira. **ICMS – comercialização de conteúdos digitais pela Internet**. *In* Revista Dialética de Direito Tributário, n 74, São Paulo: Dialética, 2001. p. 50-57.

ORMINSKI, Fabian. **Does Software as a Service (SaaS) displace standard software?**. A paper within the seminar “Standard Software” in Leibniz Universität Hannover - Faculty of Economics. Disponível em: <<http://www.iwi.uni-hannover.de/upload/lv/sosem08/seminar/www/orminski/HTML%20Homepage/index.html>>. Acesso em: 12 nov. 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SOLARI, Marcelo Lins Baia de Solari. **Análise da Disponibilização de Arquitetura de Software como Serviço Através de Aliança Estratégica: Um Estudo de Caso**. 2008. 118 fls. Tese de Mestrado em Engenharia Elétrica – Universidade de Brasília, Brasília, 2008. p. 43

SOSINSKY, Barrie. **Cloud Computing Bible**, 1. ed. Indianapolis, U.S.; Indiana. Wiley Publishing, Inc. 2010.

TAURION, Cezar. **Cloud Computing – Computação Em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação**. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

Decisões Judiciais Referidas

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT**, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, Diário da Justiça de 14/03/2011.

_____. **Recurso Extraordinário nº 176.626/SP**, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, Diário da Justiça de 11/12/1998

_____. **Recurso Extraordinário nº 199.464/SP**, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, Diário da Justiça de 30-04-1999

_____. **Recurso Extraordinário nº 450.342 AgR/RJ**, Relator Ministro CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 05/09/2006, Diário da Justiça de 03-08-2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 402.047/MG**, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, julgado em 04/11/2003, Diário da Justiça de 09/12/2003.

Legislação Citada

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 de outubro de 2011

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 22 de outubro de 2011.

_____. *Lei 9.609/98 – Lei do Software*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm>. Acesso em: 01 de novembro de 2011

_____. *Lei 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 01 de novembro de 2011

_____. *Lei Complementar nº 116/03*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 07 de novembro de 2011.

_____. *Lei Complementar nº 87/96*. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 03 de novembro de 2011