

# RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CIDADANIA: UMA ABORDAGEM CRÍTICA SOBRE OS TRIBUTOS INCIDENTES NAS NOVAS TECNOLOGIAS: SERVIÇOS SEM PARTICIPAÇÃO DEMOCRÁTICA, CIDADANIA SEM VOZ

---

NATHALIA CORREIA POMPEU

Doutora em Direito Comercial – PUC/SP. Mestre em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo; Especialista em Direito Constitucional pela Universidade de Salamanca/Espanha; Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Católica Dom Bosco – Mato Grosso do Sul; Professora de ensino superior na graduação e *lato sensu*; Advogada e Professora de MBA e Pós Graduação *lato sensu*.

## Resumo

Em virtude das subdivisões que a LC nº 116 de 2003 estabeleceu aos serviços de informática, muitas empresas são autuadas, principalmente em municípios como São Paulo, que possuem diversas alíquotas para os serviços do item 1 da Lista Anexa da referida Lei, por não diferenciarem corretamente os serviços prestados. Isto porque, como a Lei traz conceitos vagos e imprecisos, estes se diferem muito entre o mercado informático, profissionais técnicos e fiscais municipais da área, o que causa uma grande celeuma na tributação do ISS. A importância de se definir, entender e delimitar os diversos conceitos de aplicação deste tributo trará uma segurança jurídica aos envolvidos no processo, bem como, possibilitará o desenvolvimento tecnológico na correta incidência tributária de contratos internacionais.

## Palavras-chave

Tributo; Serviços de informática; ISS; Tecnologia.

## Abstract

Based on subdivisions that LC No. 116 of 2003 established the computer services, many companies are fined, particularly in cities such as São Paulo, which have different rates for the services of one item Attaches list of this Law, for not differentiate correctly the services provided. This is because, as the Law brings vague and imprecise concepts,

they differ widely among the computing market, technical professionals and municipal tax area, causing quite a stir in the taxation of ISS. The importance of defining, understanding and define the various application of this tax concepts will bring legal certainty to those involved in the process as well, enable the technological development in the correct tax assessment of international contracts.

## Key words

Tax; Computer services; ISS; Technology.

## 1. Introdução

O ISS é um imposto municipal, competência já devidamente definida na Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III.

Decorrente dessa outorga de poderes, os municípios – sujeitos ativos na relação tributária - criam suas leis a fim de estabelecer, regular e fiscalizar a cobrança de seus tributos.

Dentre os serviços tributados por este imposto, a Lei Complementar nº 116 de 2003, que estabeleceu as regras gerais de sua instauração e cobrança, listou também, taxativamente, quais serviços entrariam nesse rol. Em específico, e como tema central de análise deste artigo, os destaques serão os serviços de informática.

A esse respeito, vale destacar que diversas empresas brasileiras são atuadas, principalmente em municípios como São Paulo e Rio de Janeiro, que possuem diversas alíquotas para os serviços do item 1 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03 – serviços de informática, por não distinguirem corretamente os serviços prestados, o que não ocorre em países do mundo, pela especificidade do tema.

Os conceitos deste item não estão dispostos na lei e, por tal razão, nem sempre se coadunam com os utilizados no mercado.

Há divergências de entendimentos entre fiscais e contribuintes, e falta de qualificação técnica para se discutir o tema com mais profundidade e motivação nos tribunais. Ademais, este artigo se refuta importante para correta incidência tributária em contratos internacionais celebrados no Brasil no ramo tecnológico.

## 2. Aspectos Gerais do ISSQN

### 2.1. Histórico

O ISS – Imposto Sobre Serviços - não surgiu, como muitos pensam, somente com a Constituição Federal de 1988 e com sua regulamentação geral com a Lei Complementar nº 116 de 2003.

A instituição desta espécie tributária deu-se com a emenda constitucional número 18 de 1965, na vigência da Constituição Federal de 1946. Ocorre que nessa época, o ISS ainda não era um imposto novo, pois assemelhava-se ao antigo Imposto de Indústrias e Profissões.

Em 1966, mais precisamente com a instituição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25.10.1966), o ISS veio a ser regulamentado nos artigos 71 a 73.

Nesse ínterim, iniciou-se um conflito estadual e municipal, a fim de se definir quando era tributável ISS ou ICMS em virtude da realização de alguns serviços. No entanto, o CTN, lei que regulamentava os dois impostos, mostrou-se insuficiente para solucionar a controvérsia.

Assim, o Direito Tributário necessitava de uma norma para tentar administrar esse conflito de incidência tributária, fatos geradores tributados pelos dois impostos em discussão e, por conseqüência, evitar a bitributação aos contribuintes.

Adveio, então, o Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, que revogou os artigos 71 a 73 do CTN e deu novo tratamento ao ISS, para bem delimitar o campo de atuação do ICMS e do ISS. Veja-se o que dispõe o art. 8º do decreto mencionado, *in verbis*:

Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, **de serviço constante da lista anexa.**

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sôbre circulação de mercadorias. (g.n)

A partir de então passou a ser delimitado o campo do ISS de acordo com uma lista anexa. Observa-se desde logo que, muito embora a Lei Complementar tenha revogado este artigo, o Decreto-lei nº 406 de 1998 ainda se encontra plenamente vigente em nosso ordenamento.

Esse sistema do Decreto-lei nº 406, em definir serviços por lista anexa e trazer o critério da taxatividade aos serviços tributados pelo ISS, tanto deu certo que ainda é o sistema vigente, mesmo tendo decorrido mais de 30 anos, a fim de delimitar o campo de atuação de cada tributo destacado, em especial o ISS.

A lista inicial continha 29 itens. No ano seguinte, logo após a vigência do Decreto-Lei nº 834 de 1969, a lista aumentou para 66 itens.

Em 15 de dezembro de 1987, a Lei Complementar nº 56 revogou o Decreto-Lei nº 834, trazendo nesse momento uma lista contendo 100 itens, aos quais a Lei Complementar nº 100 de 1999 (já na vigência da Constituição Federal de 1988) acrescentou mais um.

Essa última lista viveu até a nossa atual, que entrou passou a vigorar com a Lei Complementar nº 116 de 2003.

Atualmente, a legislação federal que trata sobre o ISS, Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (motivo pelo qual também tem como sigla ISSQN), consiste nas seguintes normas a seguir dispostas.

Em primeiro lugar, por critério de hierarquia, a Constituição Federal aduz, em seu artigo 156, III e parágrafos, a competência, os princípios e a limitação ao poder de tributar tal imposto. Em seguida temos as Emendas Constitucionais de n. 03 de 1993 e de n. 37 de 2002.

E sem olvidar-se do dito alhures, a respeito da não revogação do Decreto nº 406, a Lei Complementar nº 116 de 2003 foi criada para dispor sobre as regras gerais deste tributo.

Por fim, incumbe ressaltar que cada município tem competência para instituir, por meio de lei ordinária, o ISS.

## 2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT do ISS

Observe o que dispõe a CFRB sobre o ISS, em seu art. 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Com base nesse artigo, definidor da competência deste tributo, podem-se extrair diversos critérios da regra matriz de incidência do ISS. Parte-se, portanto, desta competência constitucional, a análise de tais aspectos.

### 2.2.1. Critério Material

Tal critério está ligado à conduta do contribuinte, ao fato gerador que faz nascer a relação tributária. Este aspecto é a própria conduta ou ação inserida na hipótese de

incidência prevista na Lei. *In casu*, o critério material é a prestação dos serviços previstos na lista anexa à LC nº 116/2003. Trata-se de uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação do serviços caracteriza-se pelo esforço humano, prestado com o intuito mercantil pelo negócio jurídico entabulado entre as partes.

A Lei Complementar aduz em seu artigo 1º:

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

Por tal alegação é que os serviços gratuitos não estão sujeitos à cobrança de ISS, tampouco os serviços submetidos à incidência do ICMS, como por exemplo, não é cabível tributação de ISS nos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual – aspecto material do ICMS.

Neste sentido, a própria Lei Complementar nº 116/2003, consoante seu artigo 1º aduz: *“Art. 1º §2º. – Ressalvadas as exceções expressas em lista anexa, os serviços mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que a prestação envolva fornecimento de mercadorias.”*

Por fim, também importante destacar que, apesar de discutido por muito tempo a respeito da constitucionalidade da taxatividade da lista de serviços disposta no anexo da Lei Complementar nº 116 de 2003, a doutrina e jurisprudência, com a chancela do STF, já definiram que a lista anexa à LC nº 116/2003 é taxativa.

E mais, segundo o Supremo Tribunal Federal, os itens que contêm a expressão “con-gêneres” comportam interpretação por analogia, respeitando o art. 108, § 1º do CTN, *in verbis*:

Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

## 2.2.2. Outros Aspectos da Regra Matriz do ISS

### Critério espacial:

Por ser um imposto de competência municipal, o critério espacial do ISS é qualquer ponto situado dentro do território do Município. A respeito, focando no conflito de

competência e na guerra fiscal entre os municípios, o presente artigo trará um item específico sobre o tema.

No entanto, importante trazer à baila o que define a Lei Complementar nº 116 de 2003 sobre o local da prestação de serviço, em seu artigo 3º:

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

#### Critério temporal:

A respeito deste aspecto, SOARES DE MELLO<sup>1</sup> assim aduz:

Em se tratando de ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviços – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão ou medição por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal.

#### Critério pessoal:

Apesar de a LC nº 116 de 2003 expressar que o sujeito passivo deste imposto é o prestador do serviço, *in verbis*: “Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço”, não se pode olvidar de que profissional autônomo, que presta serviços por sua própria conta, tem condições para o desempenho de sua atividade sem subordinar-se àquele para quem trabalha, também é considerado sujeito passivo.

Observe que a própria Lei não considera contribuintes (art 2º, II da LC n. 116/2003):

- os que prestam serviço de relação de emprego;
- os trabalhadores avulsos (prestam serviços com a intermediação do sindicato de sua categoria, regido por legislação específica, ou prestam serviços na dependência daquele para quem trabalha, sem caracterizar-se como empregado, apenas em razão da natureza eventual do serviço);
- os diretores e membros de Conselhos Consultivos ou Fiscais das Sociedades.

O sujeito ativo, ente competente, é a Fazenda Municipal.

#### Critério quantitativo:

É o critério para se chegar ao valor do imposto, composto pela base de cálculo e pela alíquota, fixa ou variável.

<sup>1</sup> SOARES DE MELLO, J. E. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31.

A alíquota só será aplicada quando a base de cálculo for o valor do serviço, nos termos do artigo 88 da ADCT, será, no mínimo, de 2% e, nos termos da LC nº 116/2003, no máximo de 5%.

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Paulo de Barros aduz<sup>2</sup> que “a base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo”.

No caso de sociedades de profissionais, a base de cálculo será feita em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade. Essa regra é exemplo que confirma a vigência do Decreto-Lei nº 406 de 1968, pois este é que aduz, em seu art. 9º, § 3º, o asseverado acima, aqui colacionado:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

### 3. A Lei Complementar nº 116 de 2003 e o Prestador de Serviço

O Sistema Tributário Brasileiro está alicerçado por normas complementares que visam resguardar os direitos e deveres do contribuinte, bem como da Administração, o que se verifica, notadamente, quando nos deparamos com as Leis Complementares que são criadas com o intuito de dar diretrizes acerca de determinado assunto.

A própria Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 156, inciso III, afirma a competência dos municípios para instituir impostos sobre serviços

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998.

de qualquer natureza, ISSQN, definidos em lei complementar. E por sua vez, é a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISSQN.

Neste diapasão, os artigos 3º e 4º da citada lei, extirparam qualquer dúvida eventualmente existente em relação à competência entre os Municípios quanto à arrecadação do ISS, *in verbis*:

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

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

Entende-se por estabelecimento, conforme dispõe o artigo 1.142 do Código Civil, “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.”

Nessa esteira, Fábio Ulhoa Coelho<sup>3</sup> cita que o estabelecimento empresarial está associado ao “conjunto de bens que o empresário reúne para exploração da sua atividade econômica.”

Vale frisar que nessa definição encontram-se compreendidos elementos materiais, imateriais, corpóreos ou incorpóreos, destacando-se, a título exemplificativo, o *know how*, a marca, patente de invenção, o ponto, nome empresarial, título do estabelecimento etc.

Ainda nesse entendimento, estabelecimento comercial, nas palavras de Marçal Justen Filho<sup>4</sup> é:

a unidade através da qual se desenvolve uma atividade apta a configurar um fato imponível. Unidade, no caso, significa a universalidade de fato, o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos, organizados por um sujeito para a consecução de seu objeto.

Aclarado o conceito de estabelecimento propriamente dito, faz-se mister trazer à baila o entendimento de Aires F. Barreto<sup>5</sup> sobre estabelecimento prestador:

3 COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Saraiva: São Paulo, 2002, p.97.

4 JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no Tempo e no Espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 2, p. 53-69, nov. 1995.

5 BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. Editora Dialética: São Paulo, 2003. p. 263.

configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie).

Enriquecendo o exposto acima, o mesmo autor cita, ainda:

Para o mestre Baiano e Professor livre docente da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Edvaldo Brito, sobreleva saber ‘onde está o estabelecimento prestador dos serviços, pois onde ele existir, aí paga ISS.’<sup>6</sup>

Assim, deve imperar a regra geral de que o local do estabelecimento prestador, ou na sua falta, o local do domicílio do prestador, é o domicílio tributário, servindo, pois, como base para os efeitos de indicação do município competente para exigir o cumprimento da obrigação tributária decorrente do ISSQN.

Esse também é o entendimento de nossos tribunais, como adiante se pode verificar:

“Tributário – ISS - Município – Competência para exigir o Tributo.

1 – Para fins de exigência do ISS, determina-se a competência tributária pela localização do estabelecimento prestador do serviço, ainda que a matriz da empresa se situe em outro município – Precedentes.”

(RE 59.466/GO, in “Revista Dialética de Direito Tributário”, Volume 16, página 170)

Tributário – ISS – Local da Prestação dos Serviços – Considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento do prestador (DL 406, art. 12).”

(AR 154.614/PR – in “Revista Dialética de Direito Tributário”, Volume 27, página 237)

Sendo assim, o princípio do artigo 12, alínea “a” do Decreto-Lei nº 406/68, permanece vigente no *caput* do artigo 3º da LC nº 116, acima transcrito. Diz que o local da prestação do serviço é o “do estabelecimento prestador”.

Dessa forma, apenas nos serviços expressamente excepcionados nos incisos I a XXII do artigo 3º, é que se admite seja o tributo recolhido onde está o estabelecimento do “tomador” do serviço. Tais serviços são aqueles que exigem a presença física do prestador em determinado local, como é o caso da construção civil, de serviços de vigilância, limpeza, etc.

---

<sup>6</sup> *Idem.*

Assim, deve imperar a regra geral de que o local do estabelecimento prestador, ou na sua falta, o local do domicílio do prestador, é o domicílio tributário, servindo, pois, como base para os efeitos de indicação do município competente para exigir o cumprimento da obrigação tributária decorrente do ISSQN.

Tais alegações servem, inclusive, para estabelecer onde são realizados os serviços de informática, que estão dispostos no primeiro item do Anexo da LC nº 116. Apesar de difícil compreensão, em virtude da novidade do tema e das peculiaridades técnicas da matéria, quando se fala em serviços de informática, aparentemente pensa-se em não existir um estabelecimento, já que muitos são desenvolvidos no universo *on line*.

No entanto, a jurisprudência entende que se aplica a mesma regra, como se pode observar:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSESSORIA, CONSULTORIA E TÉCNICO NA ÁREA DE INFORMÁTICA EM GERAL E DEMAIS ATIVIDADES QUE ENVOLVAM *SOFTWARE* E *HARDWARE*. LOCAL DA PRESTAÇÃO. O ISSQN é devido ao município em que é prestado o serviço, independentemente de se cuidar de matriz, filial ou outro tipo de estabelecimento. Hipótese em que os equipamentos necessário para a prestação ficavam na matriz da empresa, em Novo Hamburgo, realizado *on line*, afastando a competência do Município de Porto Alegre para exigir o tributo. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº... Ver íntegra da ementa 70035038017, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rejane Maria Dias de Castro Bins, Julgado em 27/05/2010) Data de Julgamento: 27/05/2010 Publicação: Diário da Justiça do dia 04/06/2010. Número: 70035038017 Inteiro Teor: doc html Tribunal: Tribunal de Justiça do RS Seção: CIVEL Tipo de Processo: Apelação Cível Órgão Julgador: Vigésima Segunda Câmara Cível Decisão: Acórdão Relator: Rejane Maria Dias de Castro Bins Comarca de Origem: Comarca de Porto Alegre.

Por fim, apesar de já se ter definido o local do estabelecimento para definir o critério territorial, bem como o sujeito ativo competente, veja que também há decisões em sentido contrário ao fundamento acima:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO CONSIGNATÓRIA. ISS. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. COMPETÊNCIA PARA A EXIGÊNCIA DE ISS. Não há dúvida que o Município competente para exigir o pagamento do ISS é aquele onde o serviço foi realizado. Tratando-se de serviços de informática (item 1.07 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003), o tributo é devido no local onde o tomador tem sua sede (art. 3.º, I da LC nº 116/2003). No caso, a prova recolhida revela a execução do serviço fora do Município

onde o prestador tem sua sede. Apelação desprovida. (Apelação Cível... Ver íntegra da ementa Nº 70024995771, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 01/10/2008) Data de Julgamento: 01/10/2008 Publicação: Diário da Justiça do dia 10/10/2008 n. 70024995771 Inteiro Teor: doc html Tribunal: Tribunal de Justiça do RS Seção: CIVEL Tipo de Processo: Apelação Cível Órgão Julgador: Vigésima Primeira Câmara Cível Decisão: Acórdão Relator: Marco Aurélio Heinz Comarca de Origem: Comarca de Caxias do Sul.

## 4. A Tributação do ISSQN Incidente sobre os Serviços de Informática

### 4.1. *Análise Preliminar dos Conceitos Aplicáveis aos Serviços Previstos nos Subitens 1.01 a 1.08 da Lista Anexa à LC nº 116/03*

Aduz a o Anexo da Lei Complementar, logo no primeiro item, que são tributados com ISS os seguintes serviços de informática:

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

No entanto, a mesma Lei que tributa tais serviços não teve o cuidado de conceituá-los. Por esta razão, tenta-se, nesse momento, conhecer um pouco de cada um destes subitens, até porque no mundo do Direito e em prol da segurança jurídica a todos que se voltam a ordem judicial, faz-se imprescindível ter um marco central.

#### Análise e Desenvolvimento de Sistemas

Para conceituar essa primeira atividade, é necessário definir os dois tipos aqui inseridos: o primeiro, levando em consideração o termo análise e o segundo, o termo desenvolvimento.

Análise é o “estudo de um todo pelo exame de suas partes” e desenvolvimento seria o “ato de desenvolver-se, expandir a capacidade mediúnica de algo”.<sup>7</sup>

Ambos referem-se ao termo sistema. Em um exame geral, significa conjunto de alguma coisa. Por exemplo, o sistema tributário nacional seria o conjunto de normas de regem o direito tributário nacional.

Abordando o termo em uma linguagem técnica, podemos definir sistema como um “conjunto de equipamentos eletrônicos, métodos, procedimentos e programas capaz de registrar, processar, organizar, guardar e recuperar dados segundo critérios determinados”<sup>8</sup>.

Assim, tal serviço de informática pode ser entendido como um serviço que avalia, elabora ou aperfeiçoa, bem como um conjunto de dados, revestidos em programas de computadores (geralmente conhecido como *software*) para serem utilizados pelos usuários.

Francisco da Cunha Ferreira aduz:

“Desse modo, tais empresas verificam o conjunto de dados e programas do cliente, suas perspectivas e seus objetivos, melhorando e consertando eventuais defeitos e falhas existentes (*bugs*), a fim de oferecer a integridade do sistema. Os programadores utilizam o denominado *debugger*, que possibilita localizar e corrigir erros de programação”<sup>9</sup>.

O Projeto de Lei n° 1.947, de 2003, que objetiva regulamentar a atividade de um profissional graduado em análise de sistema, aduz em seu artigo 4º quais as atividades por eles desenvolvidas:

Art.4º As atividades e atribuições dos profissionais de que trata esta lei consistem em:

I - planejamento, coordenação e execução de projetos de sistemas de informação, como tais entendidos os que envolvam o processamento de dados ou utilização de recursos de informática e automação;

II – elaboração de orçamentos e definições operacionais e funcionais de projetos e sistemas para processamento de dados, informática e automação;

III – definição, estruturação, teste e simulação de programas e sistemas de informação;

IV – elaboração e codificação de programas;

7 Aulete. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa. 2011

8 Idem

9 FERREIRA, Francisco da Cunha. **ISSQN e os serviços de informática e congêneres**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1118, 24 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8681>>. Acesso em: 20 set. 2011.

V – estudos de viabilidade técnica e financeira para implantação de projetos e sistemas de informação, assim como máquinas e aparelhos de informática e automação;

VI – fiscalização, controle e operação de sistemas de processamento de dados que demandem acompanhamento especializado;

VII – suporte técnico e consultoria especializada em informática e automação;

VIII – estudos, análises avaliações, vistorias, pareceres, perícias e auditorias de projetos e sistemas de informação;

IX - ensino, pesquisa, experimentação e divulgação tecnológica;

X - qualquer outra atividade que, por sua natureza, se insira no âmbito de suas profissões.

### Programação

A programação é a “área do conhecimento que prepara programas de computador.”<sup>10</sup>

Ou seja, partindo desse conceito, poderíamos afirmar que programação é o serviço realizado por um profissional da área técnica ao criar um programa de computador, é a ação de desenvolver programas de computador.

### Processamento de Dados e Congêneres

Para explicar tal serviço, veja o conceito de Francisco da Cunha:

“o processamento de dados é o elemento central no armazenamento e na execução de tarefas pela máquina. Tais dados ou conjunto de informações e instruções são processados na denominada unidade central de processamento (CPU, na sigla inglesa), onde há a inserção dos mesmos, a verificação e a filtragem, e, por fim, a saída da informação. A CPU funciona como um cérebro, ou seja, é a inteligência da máquina, onde se armazena, se traduz e se envia a informação, realizando operações lógicas e aritméticas. (...) Compreende, assim, a interação de sistemas de gerenciamento de dados relacional, a organização do sistema a fim de obter melhor desempenho, a garantia dos fluxos dos sistemas com segurança e eficiência, a estruturação de regras, nomenclaturas, modelagem e política de manipulação dos dados”.<sup>11</sup>

### Elaboração de Programas de Computadores, inclusive de Jogos Eletrônicos

Este quarto serviço descrito na lista anexa, depara-se com o termo “programação” anteriormente analisado.

10 Aulete. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa.2011

11 FERREIRA, Francisco da Cunha. **ISSQN e os serviços de informática e congêneres**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1118, 24 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8681>>. Acesso em: 20 set. 2011

Com relação a este serviço, a Lei nº 9.609, de 19/02/1998, aduz em seu artigo 1º:

“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.”

Oportuno ressaltar que não estamos discutindo neste momento a venda do produto final nas lojas de informática – *software* nas prateleiras de empresas comerciais - venda a varejo, destinados ao público em geral. Isto porque, tal fato não será tributado pelo ISS, mas sim pelo ICMS, de competência estadual, e que pela complexidade do tema já insurge um novo artigo.

Sobre o tema, veja uma decisão do STF:

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. (RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307)

### Licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação

A cessão de direitos autorais submetem-se à incidência do ISS com base neste subitem da lista. Assim, preocupada com tal serviço e com a tutela desses direitos, a Lei nº 9.609 de 1998, especialmente os arts. 7º, 8º e 9º, aduzem:

“Art. 7º - O contrato de licença de uso de programa de computador, o documento fiscal correspondente, os suportes físicos ou as respectivas embalagens deverão consignar, de forma facilmente legível pelo usuário, o prazo de validade técnica da versão comercializada.”

“Art. 8º - Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários

a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.

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

“Art. 9º - O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.”

### Assessoria e consultoria em informática

O conceito de consultoria pode ser extraído do conceito de consultor: aquele que exerce consulta, ou seja, um profissional que dá pareceres, orientação, esclarecimentos sobre assunto de sua especialidade, *in casu*, sobre questões envolvendo informática.

Quem dá conselhos precisa, no mínimo, ter mais conhecimento que os outros nas circunstâncias específicas para as quais seja contratado.

Atualmente existem consultores em todas as áreas, especialmente na área de informática, carecedora de pessoas com conhecimento e vivência na inclusão digital.

Para entender um pouco melhor sobre o tema, adequados os dizeres de Maria Ignez Bastos:

“Qual a diferença entre um consultor de jardinagem e um jardineiro brasileiro? O Consultor de jardim sabe tudo o que sabe o jardineiro brasileiro e todos os outros jardineiros do mundo. E não é só isso. Sabe pesquisar e achar respostas para qualquer problema no âmbito da jardinagem. Sabe pensar sobre jardins, relacionar fatos, criar novas teses, descobrir forma melhores para fazer as mesmas que todos fazem. E sabe explicar por que e como. Gosta de ensinar o que sabe, porque ensinando, aprende. E, aprendendo, fazendo ligações entre o que está aprendendo e o que já saber, abre novas possibilidades de conhecimento e sua aplicação. Qualquer jardineiro adoraria tê-lo por perto para ser orientado e aprender a aproveitar ao máximo as possibilidades da profissão.”<sup>12</sup>

### Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados

O técnico é quem oferece um suporte específico, ou seja, aquele profissional detentor de conhecimento de certa arte, ciência, ofício, profissão (conhecimento técnico;

12 BASTOS, Maria Ignez Prado Lopes, O Direito e o Averso da Consultoria, Ed. Makron Books, São Paulo, 1999.

termo técnico; relatório técnico). Profissional que domina uma técnica (técnico eletrônico); especialista; experto; perito.<sup>13</sup>

Já suporte, a fim de fechar o conceito deste subitem, seria o que sustenta, o que suporta; o que serve de sustentáculo de alguma coisa.

Por isso, entende-se neste tópico que o serviço prestado por um profissional da área de informática, é o que tenta oferecer um suporte, uma ajuda em determinadas áreas de informática, inclusive na instalação de programas, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

#### Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas

Por fim, o último serviço listado no tópico de serviços de informática está relacionado à criação e manutenção dos sites eletrônicos.

#### Outros serviços

Oportuno ressaltar, por fim, que apesar de ter dedicado um tópico para os serviços de informática, durante todo o anexo podemos encontrar outros serviços também a estes relacionados, como o serviço de manutenção de *hardware* e equipamentos que, embora mantenha relação com a informática, foi colocado pela lista de serviços em item diverso, de nº 14, mais especificamente no subitem **14.01 “(...) manutenção (...) de máquinas (...) aparelhos, equipamentos (...) ou de qualquer objeto.”**

Os cursos ministrados na área de Informática não encontram previsão legal no item 1 da lista de serviços, mas sim no item 8, subitem 8.02. Isto porque se caracterizam como instrução ou ensino de qualquer natureza.

Por fim, cumpre destacar que os serviços afins aos de informática não se esgotam nos subitens analisados, pois caberá ao intérprete e ao aplicador da lei verificar outras possibilidades de incidência do ISSQN, na medida em que as questões e as lides forem postas em discussão, principalmente por ser o direito digital um ramo recente e em constante evolução.

Todavia, como o foco deste artigo é analisar os conceitos dos serviços do item 1 do anexo, tais considerações não serão objetos de maiores pesquisas neste momento.

#### Resultado da análise dos conceitos

Após a análise dos diversos serviços constantes no item 1 do anexo da LC nº 116 de 2003, ficou perceptível a confusão de definições nos mais variados subitens da lista. Serviço de programação difere até que ponto do serviço de elaboração de programas? E em que se distinguem a assessoria e consultoria de um suporte técnico em informática?

<sup>13</sup> Aulete. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa. 2011.

Em virtude dessas divergências, bem como da falta de um conceito uníssono entre os fiscais e os contribuintes, tem crescido consideravelmente a quantidade de autos de infração a respeito do enquadramento correto dos serviços realizados pelas empresas.

Por isso, em Portugal, para evitar tais conseqüências e divergências entre os mais variados conceitos existentes dentro dos serviços de informática, o Decreto-Lei nº 64/94, de 28 de Fevereiro, emitido pela DGO PT - Direção-Geral do Orçamento na Internet - Ministério das Finanças - Portugal<sup>14</sup>, aduz em seu artigo 2º:

“Art. 2º - Consideram-se serviços de informática todos aqueles que visem:

- a) A definição e o desenvolvimento de soluções para problemas de tratamento de informação suportadas em meios informáticos;
- b) O apoio técnico na instalação, manutenção e exploração de equipamento informático e de suporte lógico”.

Agindo desta forma, o país tenta aplicar um conceito único a todos e quaisquer serviços de informática, sem muitas variantes e aplicações diferenciadas de alíquota, fato que não ocorre no Brasil, notadamente no Estado de São Paulo, conforme se verá no item a seguir desta análise.

#### *4.2. As Diversas Alíquotas Aplicáveis aos Serviços Dispostos no item 1 da LC nº 116 de 2003*

Como afirmado alhures, no Estado de São Paulo, bem como no Rio de Janeiro, os serviços de informática constantes no item 1 do anexo da LC nº 116 de 2003 não têm uma alíquota única aplicável.

A cada serviço prestado, as leis municipais diferenciaram as alíquotas aplicáveis, variando, dentro do percentual legalmente estabelecido, de 2 (dois) a 5 (cinco) por cento do serviço.

Neste sentido, podemos dividir as alíquotas de acordo com os serviços, conforme as atividades, no seguinte aspecto:

##### SERVIÇOS NO ANEXO DA LC nº 116

1 - Serviços de informática e congêneres – a alíquota geral aplicável é a de 5%.

1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas – alíquota geral.

<sup>14</sup> Disponível em <http://www.dgo.pt/legis/dl64-94.html>, acesso em 20/08/2011.

1.02 – Programação- alíquota geral.

1.03 - Processamento de dados e congêneres - alíquota geral.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos. Esta atividade tem como alíquota aplicável 2%.

1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Esta atividade também tem como alíquota aplicável 2%.

1.06 - Assessoria e consultoria em informática – alíquota geral (5%).

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados. Esta atividade tem como alíquota aplicável 3%.

1.08 Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas- alíquota geral aplicável.

Tais diferenças de alíquotas aplicáveis são resultantes das espécies normativas municipais elencadas adiante.

A Lei nº 14.668 de 2008, que institui a Política Municipal de Inclusão Digital estabeleceu em seus artigos 12 e 13:

Art. 12. Os prestadores de serviços, que contribuírem ao Fundo Municipal de Inclusão Digital, poderão descontar do valor mensal devido a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, incidente sobre os serviços descritos no subitem 1.07 da lista do “caput” do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, equivalente ao valor doado ao referido fundo, até o limite de 1/3 (um terço) do valor do imposto devido.

§ 1º. Os valores doados no mês poderão ser utilizados para o desconto do imposto com vencimento no mês subsequente, respeitado o limite definido no “caput” deste artigo e vedada a compensação em outros meses.

§ 2º. A comprovação do direito ao desconto previsto no “caput” deste artigo será feita mediante documento próprio emitido pelo Sistema Municipal de Inclusão Digital.

Art. 13. O art. 16 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com redação dada pela Lei nº 14.256, de 29 de dezembro de 2006, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 16. (...)

III - 3,0% (três por cento) para o serviço descrito no subitem 1.07 da lista do “caput” do art. 1º, relacionado a suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados;

IV - 5,0% (cinco por cento) para os demais serviços descritos na lista do “caput” do art. 1º.” (NR)(g.n)

A Lei nº 13.701 de 2003 também dispôs:

Art. 16. O valor do Imposto será calculado aplicando-se à base de cálculo a alíquota de 5% (cinco por cento) para os serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º, salvo para os seguintes serviços, em que se aplicará a alíquota de 2% (dois por cento):

- I – serviços descritos nos itens 4 e 5 da lista do “caput” do artigo 1º;
- II – serviços descritos nos subitens 1.04, 1.05, 2.01, 6.04, 11.02, 11.03, 12.05, 13.04, 15.09, 17.05 e 17.09 da lista do “caput” do artigo 1º;
- III – serviços de limpeza, manutenção e conservação de imóveis (inclusive fossas); (g.n)
- IV – serviços descritos no subitem 8.01 (exceto ensino superior) da lista do “caput” do artigo 1º, inclusive ensino profissionalizante;
- V – serviços de transporte de escolares;
- VI – serviços de corretagem de seguros.

Parágrafo único. O valor do Imposto para os serviços de administração de fundos quaisquer será calculado aplicando-se à base de cálculo a alíquota de 2,5% (dois e meio por cento).

Por fim, a lei mais recente acerca da disposição de alíquotas, Lei nº 15.406 de julho de 2011, aduz:

- “Art. 16. ....
- I - .....
- a) nos itens 4 e 5 e nos subitens 1.04, 1.05, 2.01, 6.04, 8.01, 11.02, 11.03, 12.01, 12.03, 12.05, 13.04, 15.09, 15.14, 17.05 e 17.09 da lista do “caput” do art. 1º;
- .....
- II - 3,0% (três por cento) para o serviço descrito no subitem 1.07 da lista do “caput” do art. 1º, relacionado a suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados;
- III - 5,0% (cinco por cento) para os demais serviços descritos na lista do “caput” do art. 1º.” (NR) (g.n)

A seguir, didaticamente configurado, segue um quadro que resume as diferentes alíquotas aplicáveis conforme os serviços desenvolvidos em São Paulo, bem como, a critério de comparação, as alíquotas aplicáveis no Estado do Rio de Janeiro, com a Lei nº 691 de 1984:

<b>SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E CONGÊNERES</b>		
<b>Serviço</b>	<b>Rio de Janeiro</b>	<b>São Paulo</b>
	<b>Art. 33 - CTMRJ</b>	<b>Art. 18 – Dec. 50896/09</b>
1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.	5%	5%
1.02 – Programação.	5%	5%
1.03 – Processamento de dados e congêneres.	5%	5%
1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos	2%	2%
1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação	5%	2%
1.06 – Assessoria e consultoria em informática.	5%	5%
1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.	5%	3%
1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.	5%	5%

#### *4.3. A Realidade Prática das Divergências dos Conceitos e das Diversas Alíquotas Aplicáveis aos Serviços de Informática*

Como se observou no item anterior desta análise, os diversos serviços do item 1 do anexo da LC nº 116 de 2003 têm, não só no município de São Paulo (o foco principal desta pesquisa), diversas alíquotas aplicáveis, entre 2% (alíquota mínima) e 5% (alíquota máxima).

Tais serviços, listados nos subitens dos “serviços de informática”, não têm expressa disposição legal que conceitue tais atividades.

Diante dessa falta de regulamentação, muitas vezes imprescindível no Direito, há várias divergências ocorridas no enquadramento dos serviços de informática, principalmente no entendimento estabelecido pelo mercado de informática e pelo profissional fiscalizador municipal.

O contribuinte ajusta algumas atividades no sentido de aplicar àqueles serviços um alíquota menor. Ajuste tal realizado dentro de um planejamento, elisão fiscal.

No entanto, ao encarar tal procedimento, a fiscalização já parte do pressuposto de que se trata não de elisão, mas de evasão fiscal.

Neste sentir, demonstrando o contribuinte idoneidade contábil, documental, formalização rigorosa de ente autônomo, pessoa jurídica e/ou prestador de serviços na área de tecnologia da informação, acrescido da tentativa de mostrar como acontece sua prestação de serviço na prática, justifica a caracterização do serviço com a alíquota aplicada por ele.

Já a fiscalização, conforme se verá em algumas decisões aqui colacionadas, não tem tido o mesmo apego à realidade material, tão apenas formal e sem grandes fundamentações.

Diante disso, impõe-se aos aplicadores do Direito a interpretação de que, diante de um caso em que não há conceitos uníssimos, necessário um aprofundamento das análises efetivas das atividades realizadas e de qualificação técnica para se chegar a uma concepção final de aplicação de alíquotas.

Para tanto, a sua prova não poderá ser feita de modo superficial, como se tem notado nas atividades fiscais e, pela autoridade julgadora, nos julgamentos de impugnações e recursos oferecidos.

A seguir algumas decisões administrativas sobre o relatado até o momento:

No processo de nº. 2011-0.085.235-9, julgado pelo Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, o contribuinte alega que:

- a) Foi-lhe retirado o mais amplo direito à defesa, posto que o julgador monocrático em pouco mais de uma folha e meia analisou a defesa;
- b) A autuação não poderia ter sido lavrada, uma vez que efetua depósitos judiciais correspondentes ao tributo exigido e nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, o depósito integral suspende a exigibilidade do crédito tributário;
- c) Parte substancial das atividades da empresa consiste em cessão do direito de uso de programas de computador por ela desenvolvidos que não são alcançados pelo tributo municipal;
- d) Os direitos patrimoniais de dois dos programas disponibilizados pela Recorrente foram cedidos pelos criadores conforme certificado de registro do Instituto Nacional da Propriedade Industrial, comprovando o enquadramento do contribuinte no campo da proteção intelectual e de marcas;
- e) A perícia é admissível no processo administrativo e ao lhe ser negada, restringe seu direito à defesa.

No voto deste recurso, em cada ponto de defesa, a julgadora estende-se bastante nos argumentos, aduzindo em todos os pontos o que fora objeto de análise da procuradoria, relatando fundamentações para sua decisão.

Entretanto, no que pertine ao serviço de informática praticado pelo contribuinte, a negativa é geral, e sequer fundamenta a sua decisão de improvemento do recurso. Destaca-se a negativa geral da julgadora:

“3. Não conheço das alegações no que diz respeito à incidência do Imposto sobre Serviços na atividade de Cessão de direito de uso de programas de computador.”

Isso demonstra a inobservância, por parte da Administração Pública, das regras de produção de prova, desatendendo aos princípios da ampla defesa e da verdade material, critérios totalmente desconsiderados (não analisados e fundamentados), podendo ser observado através do despacho de improcedência da impugnação administrativa.

Não é demasiado dizer que todo e qualquer ato administrativo, discricionário ou vinculado, deve ser motivado, sob pena de serem frustrados princípios norteadores da atividade da Administração Pública, como os da publicidade, moralidade e motivação, este expresso no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito federal.

A motivação é, pois, essencial para a verificação da correção do ato administrativo formalizado. No que diz respeito à fundamentação da decisão recorrida, dispõe inclusive o art. 26 da Lei paulistana nº 14.107/2005: “Art. 26. A fundamentação e a publicidade são requisitos essenciais do despacho decisório”.

Frise-se que inexistente correlação (devida motivação-fundamentação) entre as impugnações ofertadas pelos contribuintes que foram autuados e a decisão proferida pela Administração Pública, que descaracteriza, sem as provas necessárias, o enquadramento realizado pelos contribuintes, quando nestas atividades a aplicação da alíquota é menor que 5% (cerca de 2% ou 3%). Senão vejamos outra decisão que corrobora a tese.

No processo 2011-0.004.070-2, de 14 de abril de 2011, do também Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, o contribuinte busca o cancelamento do auto de infração, afirmando ter como atividade principal a customização de programas de computador sob encomenda, estando sua atividade legitimamente enquadrada no item 1.04 da Lista de serviços anexa à Lei nº 13.701, de 24/12/03: *Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos – sendo aplicável a alíquota de 2%*, em confronto à autuação do fisco na alíquota de 5%, caracterizando seus serviços como sendo de Assessoria ou Consultoria.

No tocante ao mérito das autuações, o contribuinte aduz que sua principal atividade-fim não reside na prestação de serviços de consultoria, a despeito de, comercialmente, valer-se desse termo para demonstrar o alto grau de experiência e especialização de seu pessoal técnico e de suas soluções.

Afirma que sua atividade não reside no aconselhamento ou assessoramento e que seus clientes não buscam uma opinião, mas sim uma solução na área de programas de computadores, seja para integrar *softwares*, seja para incrementar suas funcionalidades ou aprimorar seu uso.

Com base nisso, o contribuinte demonstra que a assessoria ou a consultoria, assim como os demais tópicos do item 17.01 da Lista de Serviços não envolvem atividades sequer

similares à customização de *softwares* e que segundo a Microsoft, “*customizar um software não só significa introduzir modificações que o tornem aderentes às necessidades particulares de uma empresa ou linha de negócio, mas também um grande esforço de implementação*”.

De acordo com este contribuinte, “*customizar um software*” significa “*identificar as necessidades do cliente, entender seus processos, conhecer a linguagem do software e do banco de dados, assim como suas limitações e adaptá-los, introduzindo modificações de modo a produzir uma obra aperfeiçoada, personalizada*”, sendo “*de rigor observar que a atividade, equivocadamente designada pela empresa como sendo de consultoria, na verdade, constitui atividade-meio da customização de softwares*”, sendo “*atividade meramente auxiliar, preparatória no aperfeiçoamento do software, não consistindo, jamais, em fornecer mero aconselhamento aos clientes*”.

No entanto, a decisão é im procedente ao contribuinte e, dentre as fundamentações apresentadas, a principal baseia-se na própria publicidade que a empresa autuada utiliza em seu marketing com clientes. Observe-se o seguinte trecho do voto:

“A proposta comercial apresentada à empresa Boehringer Ingelheim do Brasil tem como tipo de serviço, consultoria tecnológica, constando no tópico “investimentos do projeto. (...)”. Igualmente, em relação à proposta comercial apresentada à Novartis para o “Projeto Vale Mais Saúde Card”, a Recorrente, às fls.160 deixa registrado como tipo de serviço a ser por ela prestado o de “consultoria de negócios.”

Ocorre que, para o Direito Tributário, não são os nomes que o sujeito passivo utiliza no enquadramento de suas atividades que fazem com que a relação tributária se complete, mas sim os aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Os nomes intitulados, utilizados para efeitos de publicidade, não podem servir de fundamentação para aplicação de uma autuação. O que tem de ser observado, em contrapartida, é o fato gerador, a prestação de serviço, ou seja, o aspecto material do ISS. Assim, a Administração Pública levaria em conta o princípio da verdade material.

Desta forma, tais circunstâncias de publicidade, marketing, dentre outras, por si sós, não podem, em hipótese alguma, servir de suporte a acusações por parte da fiscalização e do órgão julgador.

## 5. Conclusões

No contexto da inclusão digital, com o aumento dos serviços de informática e, conseqüentemente, com o crescimento da arrecadação tributária, tais serviços têm se destacado na seara jurídico-tributária, trazendo consigo as dificuldades decorrentes da sua inconsistência conceitual.

Isto porque, analisando a lista de serviços tributados pelo ISS e, em especial, os serviços de informática constantes no item 1 do anexo da LC nº 116 de 2003, observa-se de plano a subdivisão dos serviços de informática em diversos subitens.

Tais subdivisões não têm na própria Lei conceitos pré-fixados, além de serem tributados com alíquotas diferenciadas.

Assim sendo, diante da prática de mercado, norteadas pela economia e elisão tributária, e da fiscalização municipal, pautada na arrecadação e não mais na orientação, não se vê, *in casu*, segurança jurídica. Em linhas gerais, nem os fiscais, nem os contribuintes têm qualificação técnica para aplicar corretamente as alíquotas aos serviços efetivamente prestados.

No entanto, a fiscalização, que deveria também demonstrar seu papel orientador, esclarecedor e consultivo, não poderia ser eminentemente autoritária, aplicando indistintamente autos de infração em virtude dos erros decorrentes de aplicações de alíquotas.

Aliás, da análise da jurisprudência, constatou-se que, em momento algum, há provas nas decisões e nas fiscalizações de qual atividade realmente vem sendo realizada pelo contribuinte autuado.

Percebe-se, então, que a fiscalização não se preocupa em fazer um estudo técnico focado nas atividades das empresas supervisionadas, pois sequer adentra no estabelecimento ou conhece a atividade prática para checar se ali há estrutura suficiente para enquadrar a empresa em atividade “a” ou “b”.

A fiscalização, em contrapartida, procura da forma mais simplista o marketing oferecido pela empresa, a atividade geral descrita no CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) e sequer conhece afundo os conceitos descritos na lista anexa da LC nº 116 de 2003.

Diante disso, incabível a desconsideração pura e simples da atividade imputada pelo contribuinte como sendo o fato gerador do ISS: o serviço em que realizava as suas funções econômicas primordiais.

A título de exemplo, uma empresa que presta serviços de informática pode ser classificada e mesmo enumerada como:

- 1) Fornecimento de mão-de-obra especializada em Tecnologia da Informação;
- 2) Desenvolvimento de *Software* sob medida;
- 3) Prestação de Serviços de elaboração de *softwares*;
- 4) Venda de produtos próprios e de terceiros;
- 5) Treinamento.

Todas essas atividades estão expressamente elencadas no subitem 1 do anexo da LC nº 116 de 2003? E, caso não estejam, como enquadrá-las dentro destes subitens sem conhecer a fundo o que seria cada uma dessas prestações de serviço?

Diante de tais óbices, não resolvidos expressamente pela referida lei, tendo em vista que ela não trouxe os conceitos das atividades, pode-se observar na jurisprudência que a fiscalização, equivocadamente, lança todas as atividades pela alíquota de 5%, a maior aplicável a estas atividades.

Constata-se, pois, a inexistência de qualquer aprofundamento da fiscalização e dos órgãos julgadores na execução do trabalho de avaliação dos serviços prestados por um contribuinte e da real alíquota aplicável *in casu*, o que, por conseguinte, mitiga a real cidadania.

Outrossim, não se escusa também a culpa do contribuinte, que de maneira atécnicamente procura somente enquadrar suas atividades nas menores alíquotas (2% ou 3%), sem fazer um estudo ou planejamento com profissional capacitado para tanto, a fim de buscar uma segurança jurídica, ou ao menos plausível no enquadramento dos serviços realizados, sendo certo que fundamentada em conceitos técnicos e reais de cada atividade.

## 6. Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro:Forense; São Paulo: Método, 2009.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AULETE. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa – Digital – CD-Rom. 2011.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. Editora Dialética: São Paulo, 2003.
- BASTOS, Maria Ignez Prado Lopes. *O Direito e o Avesso da Consultoria*, Ed. Makron Books, São Paulo, 1999
- BRASIL – Portal da Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=132468>. acesso em 20/08/2011
- CARRAZZA, Roque Antonio – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo : Saraiva. 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. Saraiva: São Paulo, 2002.
- DGO - Direção-Geral do Orçamento na Internet - Ministério das Finanças – Portugal. Disponível em <http://www.dgo.pt/legis/dl64-94.html>. acesso em 20/08/2011
- FERREIRA, Francisco da Cunha. ISSQN e os serviços de informática e congêneres. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1118, 24 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8681>>. Acesso em: 20 set. 2011.
- JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no Tempo e no Espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 2, p. 53-69, nov. 1995
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. Ed. São Paulo: Dialética. 2008.
- MELLO, J. E. Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.