



UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
CAMPUS DE PALMAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

SARA CARVALHO MAIA DOS ANJOS

**ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA PARA
TRIBUTAR *SOFTWARES***

Palmas/TO
2022

SARA CARVALHO MAIA DOS ANJOS

**ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA PARA
TRIBUTAR *SOFTWARES***

Artigo foi avaliado e apresentado à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel e aprovado em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: Prof. Msc. Paulo Benincá

Palmas/TO
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

A599a Anjos, Sara Carvalho Maia dos .
Análise constitucional da competência para tributar softwares . / Sara
Carvalho Maia dos Anjos. – Palmas, TO, 2022.
23 f.

Artigo de Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus
Universitário de Palmas - Curso de Direito, 2022.

Orientador: Paulo Benincá

1. Direito tributário . 2. Competência. 3. Tecnologia . 4. Software. I. Título

CDD 340

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer
forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte.
A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184
do Código Penal.

**Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).**

SARA CARVALHO MAIA DOS ANJOS

**ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR
SOFTWARES:**

Artigo foi avaliado e apresentado à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito para obtenção do título de Bacharel e aprovado em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora

Prof. Msc. Paulo Benincá, UFT

Prof. Dr. Vinícius Pinheiro Marques, UFT

Prof. Dr. Gustavo Paschoal Teixeira de Castro Oliveira, UFT

Palmas/TO, 2022

À minha família: Hélio, Keila e Júlia que sempre caminham comigo e possibilitaram essa graduação e à João Pedro que junto a eles também soma diariamente para cada conquista alcançada.

RESUMO

Cuida o presente trabalho de analisar o tratamento tributário aplicável ao software, considerando que as competências tributárias do Imposto Sobre Serviços e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, cujas instituições foram atribuídas pela Constituição Federal Brasileira aos Municípios e Estados respectivamente, constituem o cenário de históricas discussões sobre qual deles incidiria sobre o software. As evoluções dessa ferramenta, inseriam cada vez mais aspectos para o desenrolar da questão que custou insegurança jurídica ao contribuinte. Pacificada recentemente em 2021 pelo Supremo Tribunal Federal, a questão ainda comporta nuances sobre uma outra perspectiva capaz de equacionar melhor a problemática: o exercício da competência residual prevista no texto constitucional. Sob esse espectro, sem pretensão de exaurir os mencionados tributos, o artigo se pauta em pesquisa bibliográfica, na metodologia descritiva e abordagem qualitativa para analisar a legislação pertinente e formar um raciocínio das discussões considerando os aspectos gerais tributários de ambos os impostos.

Palavras-chaves: *Software*. Competência. Tributário.

ABSTRACT

The present work takes care of analyzing the tax treatment applicable to the software, considering that the tax competences of the Tax on Services and the Tax on Circulation of Goods and Services, whose institutions were assigned by the Brazilian Federal Constitution to the Municipalities and States respectively, constitute the scenario of historical discussions about which one would focus on the software. The evolution of this tool, increasingly inserted aspects for the development of the issue that cost the taxpayer legal uncertainty. Recently pacified in 2021 by the Federal Supreme Court, the issue still contains nuances about another perspective capable of better equating the problem: the exercise of residual competence provided for in the constitutional text. Under this spectrum, without pretending to exhaust the mentioned taxes, the article uses a bibliographic research, a descriptive methodology and a qualitative approach to analyze the relevant legislation to form a reasoning of the discussions considering the general tax aspects of both taxes.

Key-words: *Software*. Competence. Tax.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direita de Inconstitucionalidade
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
ISS/ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
LC	Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal
UFT	Universidade Federal do Tocantins

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	CONCEITO E EVOLUÇÃO DO <i>SOFTWARE</i>	8
3	ASPECTOS LEGISLATIVOS E COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	11
3.1	A competência tributária do ISSQN	13
3.2	A competência tributária do ICMS.....	14
4	POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS.....	15
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	19
	REFERÊNCIAS.....	20

1 INTRODUÇÃO

As inovações tecnológicas vêm provocando relevantes impactos no âmbito tributário, sobretudo por envolverem características que importem em relações não materiais, ou seja, desvirtuadas de um meio físico para se realizarem.

Uma importante consequência desse contexto se dá na histórica discussão acerca do conflito de competência tributária entre Estados (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS) e Municípios (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN) nas operações relacionadas a *softwares*.

A difícil tarefa de definir conceitos que veiculam regras de competência na Constituição Federal Brasileira de 1988 (CF/88), principalmente quando se transpõem sobre novas realidades, tem contribuído para a controvérsia.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ADIs n. 1.945 e 5.659, no qual ficou reconhecida a incidência ISSQN no licenciamento de *software* para uso, afastando sobre tais operações o ICMS, independente da sua forma de disponibilização.

Espera-se com o presente estudo, perpassar pelo conceito de *software* e a evolução de suas disponibilidades para então, delinear os fundamentos jurídicos e os fatores de distinção que balizaram doutrina e jurisprudência a respeito do tema, tendo vistas a esclarecer a classificação de competência tributária que lhe foi dada sob a ótica da CF/88.

Com base nesse substrato, busca-se responder se as referidas operações configuram de fato hipótese de incidência dos impostos indiretos atuais – como pacificada a jurisprudência até o momento – ou se o exercício da competência tributária residual prevista constitucionalmente estaria sendo esvaziada.

2 CONCEITO E EVOLUÇÃO DO SOFTWARE

Antes de adentrar ao mérito aqui proposto, é necessário saber com o que se está a lidar diante desses novos modelos de negócios no âmbito digital.

O programa de computador (*software*) pode-se definido por essência, parafraseando Paulo César Teixeira Duarte Filho (2018), como:

(...) um bem intangível, que possa ser materializado ou não em uma plataforma ou suporte físico, este, quando presente, servindo como simples veículo. Esse bem intangível pode ter duas funções básicas: controlar as tarefas de um computador, sendo conhecido então como software de sistema;

ou executar as tarefas necessárias ao desenvolvimento do trabalho de quem o utiliza, assim chamado software aplicativo. Além disso pode ser desenvolvido de maneira estandarizada, em escala, tendo em vista um público amplo, sendo conhecido por software de prateleira; ou sofrer algum grau de customização, seja sobre um software preexistente ou de prateleira ou feito integralmente para atender as necessidades de um determinado usuário, assim chamado de software por encomenda (DUARTE FILHO; BARRETO, 2018, p. 173-174)

Desse conceito técnico é possível inferir, sob uma outra perspectiva, que trata de um “conjunto de informações e procedimentos que permite o processamento de dados do computador, e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário.”. (DE MELO, 2021, n.p)

Ainda a complementar, o conceito de *software* é atrelado ao conceito de *hardware*, pois “Enquanto o *hardware* remete aos equipamentos físicos, elaborados a partir de minerais e polímeros, o *software* seria tudo o que correspondesse a dados eletrônicos e as formas com as quais esses dados se expressam.” (MAIA MELO, 2021, n.p)

O regime jurídico aplicável ao programa de computador incluindo disposições sobre sua comercialização encontra amparo na Lei n.º 9.609/98 que o conceitua em sendo:

(...) 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. (BRASIL, 1998, Art. 1º)

No artigo 2º desse diploma é estabelecido que “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.” (BRASIL, 1998, n.p)

Essa protetiva na seara dos direitos autorais abre espaço para que os *softwares* sejam explorados economicamente, mediante transferência total ou parcial desses direitos do autor sobre a obra intelectual e que pode ser formalizada através de contratos de licenciamento, concessão ou cessão de direitos de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia (art. 5º da Lei 9.609/98 e art. 49 da Lei 9.610/98 que alterou, atualizou a legislação sobre direitos autorais no país).

Inclusive, destaca Roque Antonio Carraza (2015, n.p) que “(...) o objeto da operação jurídica praticada com o software não é a venda nem deste bem imaterial nem do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais inerentes ao programa de computador”.

Portanto, nessa forma de comercialização, não há a aquisição da propriedade do *software* pelo licenciado, mas tão somente o direito de uso – conforme termos e condições ajustadas – de um *software* do qual o licenciador segue sendo o titular.

Assim, no aspecto jurídico, (DE MELO, 2021, n.p) define-se *software* como “bem material, intangível, pertinente a trabalho intelectual, com a natureza jurídica de direito autoral, compreendendo a cessão de direito.”.

Ainda do ponto de vista jurídico, para o Direito Empresarial, os programas de computador podem ser inseridos nos bens de capital, especificamente para integrar o ativo intangível da empresa.

Já para o Direito Tributário, defini-lo como mercadoria, serviço ou outra coisa vai depender da forma pela qual o *software* é explorado economicamente. (MAIA MELO, 2021).

Perpassado as exposições dos conceitos que podem envolver um programa computacional, é necessário vislumbrar quais mudanças significativas se deram sobre sua forma de disponibilização.

O desenvolvimento da tecnologia propiciou viabilizar essas programações através de equipamentos que armazenassem esses dados em fitas cassete, discos e disquetes magnéticos, unidades de disco rígidos (HDs), armazenamentos a laser e leitura óptica, como os discos compactos (CDs) e os discos digitais versáteis (DVDs) e mais atualmente as unidades de estado sólidos (SSD), esses como semicondutores dessas sequências de dados. (MAIA MELO, 2021).

Ocorre que a necessidade de aprimoramento de recursos para finalidades e organizações distintas dos *softwares*, já ultrapassaram as limitações de suporte físico/material ou imaterial para fins da discussão jurídico-tributária.

Isso se deu diante da existência hoje de disponibilizações via transferência eletrônica de dados (*download*) e o mais atual *cloud computing* (computação em nuvem, onde o *software* é posto à disposição do usuário sem que isso implique em transferir qualquer informação ao seu computador) (MACHADO SEGUNDO, 2021).

Por fim, vale salientar que tal avanço permite hoje bloquear funções de modo a interromper a utilização do *software* pelo usuário e assim submetê-lo a pagamentos periódicos através do licenciamento.

3. ASPECTOS LEGISLATIVOS E COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Os entes federativos instituem tributos por meio de lei ordinária conforme as competências que lhe são outorgadas pela CF/88 em seus artigos 153 a 156. Ao instituí-los, eles devem observar os respectivos critérios materiais previstos na Carta Magna.

Por consequência, União, Estado, Distrito Federal e Municípios, através dessa outorga determinada pelo legislador constituinte, garantem autonomia no exercício do direito de instituir os impostos elencados na CF/88, implicando com que tais entes utilizem esses recursos conforme o determinado em seus orçamentos.

Fica abrangida nessa competência o poder sobre a criação e amplitude das incidências tributárias, respeitados alguns limites, como as limitações do rol do art. 150 do texto constitucional além de outros princípios extraídos do sistema tributário nacional. (PAULSEN, 2021)

A competência tributária detém algumas características. Duas delas impossibilitam a delegação e a transferência para terceiros diversos do ente outorgado e duas outras pressupõem que tal exercício tem caráter imprescritível e incaducável, isto é, não é possível renunciar esse poder ou ao não o exercê-lo, ainda o poderá fazê-lo a qualquer tempo. (SOARES, 2017)

O art. 146, I, da CF/88 apregoa que caberá à Lei Complementar (LC), dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Segundo Ricardo Anderle (s.d.), a ambiguidade e a vagueza do texto constitucional, impõem uma construção de conceitos constitucionais mínimos para interpretação das materialidades estabelecidas aos tributos pelo legislador constituinte. São esses os conceitos que vão balizar o legislador complementar de forma a garantir a soberania da Constituição Federal.

O referido autor entende que somente quando a Lei Complementar colidir com os conceitos dispostos na CF/88, ainda que estejam em sua acepção mínima, só então, se buscaria outros critérios pois “(...) o emprego da lei complementar não é subsidiário em relação aos demais critérios: é justamente o contrário.” (ANDERLE, s.d., n.p).

Oportuno destacar, que a LC não pode ampliar ou alterar o núcleo material constitucional do tributo, pois é esse núcleo que revela o alcance da incidência tributária estabelecida na CF/88. (ARBONAR; MEIRA, 2017)

Nesse cenário, não se pode olvidar da função integrativa no sistema processual do legislador complementar em dar os contornos que a norma constitucional requer. Veja-se que é uma linha tênue entre a atuação daquele com os limites constitucionais e sua adequada utilização.

A competência tributária pode se dar ainda de forma residual, na qual é atribuída à União a possibilidade de instituir impostos novos e, portanto, diversos aos já contemplados no texto constitucional de sua competência. Essa possibilidade se encontra estipulada no art. 154, I da CF/88.

Eventual imposto residual que venha a ser instituído deve ainda ostentar a condição de não cumulativo e não ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição, é o que estabelece o art. 154 da CF/88. Ademais, esse exercício de competência residual também pode ser exercido pela União sobre as contribuições sociais não incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, segundo o art. 195, § 4º, CF/88.

Importa trazer nesse momento três dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN): arts. 110, 109 e 108.

Em decorrência do princípio da supremacia das normas da Constituição, o art. 110 dispõe que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966, Art. 110)

Complementa MACHADO SEGUNDO (2018), que não se pode dizer que sempre que a CF/88 usar uma palavra essa deva ser entendida no sentido dela para o direito privado – se houver outros – apenas porque o art. 110 assim preceitua, pois dessa forma estaria-se interpretando a CF/88 à luz do CTN e na verdade deveria-se interpretar as leis à luz da CF/88.

De outro ângulo, se a palavra empregada possui sentido claro previamente atribuído por legislação anterior, seja no âmbito do direito privado ou não, não justificaria recorrer a outros significados.

E o mesmo autor ao comentar o art. 109, afirma que os princípios gerais de direito privado são emprestados para as realidades institucionais jurídicas usadas pelo direito tributário com o objetivo de ajudar na investigação de certos conceitos, ressalvados os seus respectivos efeitos tributários.

Convém por fim, mencionar os parágrafos do art. 108 que são desdobramentos do princípio da legalidade e dispõem as formas de integração da legislação tributária: a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público e a equidade.

Essa ordem, detém caráter preferencial. Entretanto, para Leandro Paulsen (2021), essa rigidez não é absoluta, pois a integração do ordenamento é uma atividade complexa,

(...) cabendo ao aplicador verificar a pertinência de cada método em face da existência ou não de dispositivo para a hipótese semelhante, de estarem ou não em questão valores que desafiem a construção de solução específica para o caso com suporte nos princípios de direito tributário e de direito público e das circunstâncias peculiares que não tenham sido levadas em consideração pelo legislador. (PAULSEN, 2021, pág. 214)

Convém apontar interessante diferenciação que faz Luciano Amaro (2009) entre interpretação e integração. Ele descreve que a interpretação se presta a identificar o que determinado preceito legal quer dizer, pressupondo a existência de uma norma de lei para que se desenvolva a atuação do intérprete.

A integração legislativa por sua vez, aponta Amaro (2009) já perpassou o trabalho de interpretação sem que se defina a que preceito normativo o caso em concreto se sujeita. Dessa forma, o operador do direito passará a se valer dos processos de integração.

Finalmente, apontar-se-á breves comentários sobre a analogia e a equidade enquanto métodos integrativos. A analogia como método integrativo, não pode culminar em cobrança de tributo não amparado em lei e não deve ser confundida com interpretação extensiva que não é forma de integração da legislação tributária pois está restrita aos limites que a própria lei delinea, ainda que não o tenha feito de modo expresso. (PAULSEN, 2021).

Já quanto a equidade, utilizada em questões peculiares do caso em concreto, não pode ser utilizada para fundamentar dispensa de tributo, segundo o art. 108 do CTN.

3.1 A competência tributária DO ISSQN

Dada a atribuição de competência comentada no item 3, com o objetivo de que nenhum ente adentrasse a esfera de competência alheia, o artigo 156, III da CF/88, determina que o ISSQN seja instituído pelos Municípios e Distrito Federal, ressalvados os serviços compreendidos na competência do ICMS.

Sua regulação além de outras determinações ocorre por LC segundo o §3º do referido artigo. Se está a falar da já existente LC n.º 116/2003, que elenca os serviços sujeitos a incidência em sua Lista Anexa de Serviços.

Disso resulta que o legislador municipal só pode tributar os serviços especificados na mencionada lista, salvo naquelas hipóteses onde constam a expressão “congêneres”, quando o legislador local está autorizado a explicitar outros serviços similares ou análogos. (HARADA, 2017)

Após longa evolução jurisprudencial, o STF enfrentando a questão se a lista de serviços anexa à LC 116/03 pode ou não ser interpretada de forma extensiva em relação a cada um dos seus itens, fixou-se entendimento de que tal lista seria taxativa no que diz respeito aos itens que estão sujeitos à incidência do imposto em voga e exemplificativa no que tange à determinação das espécies abrangidas por cada uma dessas categorias.

O significado do termo “prestação de serviço”, núcleo da materialidade desse imposto merece considerações.

O autor (PAULSEN, 2021) cita decisão do STF (RE nº 651.703) na qual entende que esse conceito vai além do conceito civilista de prestação de serviços que o atrelaria a uma obrigação de fazer e se perfaz no “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador”.

Para (PAULSEN; SOARES DE MELO, 2012, n.p) serviço é a “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”. Ainda segundo os autores, compreende uma obrigação de fazer e é prestado sem relação de emprego envolvida.

Nesse sentido, para (MAIA, 2017, pág. 488),

(...) conclui-se que nas funções desempenhadas exclusivamente por utilitários de computador, não haverá efetiva prestação de serviço, pois inexistente esforço humano, existindo apenas uma comunicação entre *software* e *hardware*.

Logo, não caberia a incidência do ISS sob esse aspecto e sim sob alguma prestação de serviço que envolva suporte de manutenção humana. Se um contrato versa sobre o desenvolvimento de um *software* personalizado, por óbvio que o esforço humano empreendido atrairá o ISS e nos contratos de licenciamento ou cessão de uso, que são maioria envolvendo esses programas de computadores, o “serviço” é desempenhado pelo *hardware*

através da comunicação com o sistema lógico do computador. De mais a mais, a conduta de licenciar ou de cessão de uso configura uma obrigação de dar, ainda que isso não queira dizer transferência de titularidade.

3.2 A competência tributária do ICMS

A CF/88 em seu art. 155, II, outorgou aos Estados e Distrito Federal a responsabilidade por instituir o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o chamado ICMS, que também por exigir LC, é regulado pela LC 87/1996.

Dessa feita, é compreensível que o ICMS possui as seguintes hipóteses de incidência: operações de circulação de mercadorias; serviços de transporte intermunicipal e interestadual; serviço de comunicação; sobre energia elétrica – art. 155, §3º, da CF e sobre importação de bens.

O aludido imposto também envolve convênios entre os Estados, incumbidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ, especificando os benefícios fiscais que podem ser concedidos.

Para esse estudo, interessa o núcleo “operações de circulação de mercadorias”, do qual cabe análise sobre os conceitos que o integram.

Em apertada síntese, (PAULSEN, 2021) traz que *operações* são negócios jurídicos; *circulação* é a transferência de titularidade e não apenas movimentação física conforme Geraldo Ataliba citado nesse sentido pelo autor e que *mercadorias* são bens objeto de comércio, constituídos em uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa.

Quanto a mera circulação física não configurar incidência do imposto, vale transcrever Paulo de Barros Carvalho: (CARVALHO, 2013 apud CARBONAR; MEIRA, 2017):

O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem o nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea de bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade”. Do mesmo modo, ao tributar as “operações de importação de mercadorias” refere-se à aquisição de tais bens por sujeito estabelecido ou domiciliado no país, não sendo seu ingresso físico bastante, em si mesmo, para a caracterização do fato tributário. (CARVALHO, 2013 apud CARBONAR; MEIRA, 2017. p. 736)

Assim, é possível inferir que o núcleo material constitucional do ICMS-mercadorias compreende a possibilidade de a mercadoria ser um bem móvel corpóreo ou não e que conta com destinação comercial. Porém, essa conclusão nem sempre foi entendida de modo a abarcar formas não corpóreas de mercadorias.

4. POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS

Por algumas vezes o Supremo Tribunal Federal (STF) foi instado a se manifestar sobre a competência tributária dos *softwares*. Destacam-se para esse estudo: RE 176.626 de 1998; ADI 1945 com cautelar julgada em 2010; ADI 5659 de 2017 e o julgamento das ADIs n. 1945 e 5659 em 2021.

O julgado mais antigo, analisou a incidência do ICMS nas licenças de uso com *software* veiculado em disquete e vendido em loja física. Na oportunidade, se promoveu a distinção entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, sendo aquele produzido em larga escala com um suporte físico que o transporta, também entendido como corpo mecânico e estaria sujeito ao ICMS, ao passo que esse detém caráter personalizado e produzido para condições específicas, atraindo a incidência do ISS. Decidiu-se o seguinte:

EMENTA

(...) II: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

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

(BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 176626, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turm, julgado em 10.11.1998, DJ 11-12-1998 PP 00010 EMENT VOL-01935-02 PP 00305 RTJ VOL-00168-01 PP-305)

Para o Relator Sepúlveda Pertence, o conceito de mercadoria não abrange bem incorpóreo e promoveu-se dois cenários jurídicos quanto ao licenciamento de *softwares* de prateleira: “um contrato de aquisição do corpo mecânico que veicula o *software* e um contrato de licença de uso que tem como objeto o direito autoral de usar o programa.” (PADILHA, 2021, n.p). Nesse sentido, quando da venda de um disquete à época, seria devido o ICMS, mas na licença de uso, não, por entender-se não estar envolvida uma mercadoria que necessita de corporeidade.

Embora se trate de julgado que reverberou a maioria das seguintes decisões que discutiram tal tratamento tributário, as mudanças de contextos tecnológicos demonstraram ser insuficientes os parâmetros acima para dirimir o conflito de competências.

Na ADI/MC 1945 proposta em 1999, o mérito consistia na cobrança do ICMS pela Lei do Estado de Mato Grosso nº 7.098/98 nas operações com *software* via *download*. Perceba que não se trata de um suporte físico que transfere os dados de que o *software* necessita, isso agora se daria por meio eletrônico.

Na decisão de medida cautelar dessa ação em 2010, a Corte Suprema caminhou pela cobrança de ICMS nessa operação por entender ser irrelevante a necessidade do bem caracterizar-se como corpóreo para ser considerado uma mercadoria em sentido estrito, afirmando que o que importa é a finalidade comercial do produto, veja-se:

O Tribunal não pode se furtar a abarcar as 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 abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, ante imprevisíveis.

(BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 1945 MC, Relator (a): Min. Octavio Galotti, 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 RTJ VOL-00220-01 PP-00050)

Ocorre que com a devida *vênia* ao entendimento, levanta-se a ainda incompatibilidade com o núcleo material do ICMS que também inclui a necessária transferência de titularidade como um dos seus requisitos, e no caso dos *downloads* o que há é cessão de direitos.

Em 2015, o Convênio ICMS 181 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) pretendeu na ocasião afirmar a competência dos estados para essa tributação. Para

lhe dar mais respaldo, em 2017, o Convênio ICMS 106 relacionou as operações com bens digitais e de transferência eletrônica de dados como passíveis de sua incidência.

Nesse ínterim entre os dois Convênios, é promulgada a LC 157 de 2016, a qual incluiu na Lista Anexa do ISS as hipóteses de tributação de novas tecnologias: itens 1.03 (armazenamento em nuvem) e 1.09 (streaming), além dos existentes itens: 1.04 (elaboração de programas de computadores); 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) e 1.07 (suporte técnico em informática).

Também em 2017, foi promovida a ADI 5659 com o intento de excluir a cobrança de ICMS pelo Estado de Minas Gerais sobre a elaboração de programas de computador bem como seu licenciamento ou cessão de direito de uso.

Em comum, os méritos das ADIs citadas se debruçavam de um lado sobre a alegação dos Municípios estarem amparados pela LC nº 116/2003, que prevê o licenciamento de direito de uso de *software* como serviço tributável pelo ISS e de outro com a manifestação dos Estados de que os negócios da economia digital deveriam “ajustar a materialidade tributária a novas formas de exploração econômica, ‘mercadoria’ haveria de ser compreendida como todo bem inserido no contexto de produção, circulação e consumo.” (PADILHA, 2021)

O antagonismo civilista que conduzia a antiga divisão entre *softwares* de prateleira ou personalizado em obrigação de dar e fazer respectivamente e o fato de os novos *softwares* serem comercializados sem efetiva transferência de titularidade, pareciam dificultar o enquadramento dos novos contornos da discussão.

Diante da insegurança jurídica que permeava o setor jurídico empresarial, em 2021 o STF por fim, julgou as ADIs 1945 e 5659 (ocasião na qual incluiu outras ADIs também) e pacificou a controvérsia até o momento.

Para a maioria dos ministros que acompanharam o voto condutor do Ministro Dias Toffoli, a elaboração de *softwares* é um serviço que resulta do esforço humano.

No voto apresentado, Toffoli fixou que tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou na cessão de direito de uso está clara a obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário como atualizações e outras funcionalidades.

O STF, portanto, decidiu a favor da incidência do ISS sobre operações de licenças de uso de *software*, merecendo alguns apontamentos do mérito.

Os seguintes fatores tendo por influência a experiência internacional da União Europeia e OCDE para comércio eletrônico foram considerados, veja-se:

- (i) não criar impostos novos e adaptar os existentes;

- (ii) princípio da flexibilidade, segundo o qual sistemas tributários devem ser dinâmicos, não podendo ficar alheios às novas realidades tecnológicas;
- (iii) garantir neutralidade de modo que o tratamento tributário seja o mesmo para o comércio eletrônico e o convencional – deve-se evitar a bitributação pelo ISS e pelo ICMS, mas também não podem as operações com *software* ficar de fora do alcance de qualquer tributação; e
- (iv) considerar transmissão eletrônica como serviços, a exemplo do IVA europeu e Sales for Tax Norte americano. (PADILHA, 2021, n.p)

Outro ponto importante na decisão, foi o forte respaldo à LC adotar critérios objetivos segundo os arts. 146, I, 156, III, e 155, §2º, IX, ‘b’, da CF/88. Nesse contexto, as operações mistas e os contratos complexos que repercutam obrigações tanto de dar como fazer, deverão observância para a previsão do serviço envolvido na LC nº 116/03 do ISS. Pontuou-se também que conforme a Lei n.º 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

Como o serviço de do licenciamento de uso do *software* consta na LC nº 116/03 (vide item 1.05 da lista anexa), isso por si só afastaria a cobrança de ICMS e legitimaria a de ISS sobre o valor total da operação.

Outrossim, atentando-se para a questão da computação em nuvem ou *cloud computing*, se concluiu que suas características remetem a ações que necessitam em boa medida do esforço humano e se constituem, portanto, em serviços passíveis de serem tributados pelo ISS no item da lista anexa acima referida. Mesmo ao envolver um *software* padronizado, ainda há serviços prestados em favor do usuário.

Em arremate, embora a Corte tenha reconhecido que a inexistência de um bem corpóreo não desvirtuaria o conceito de mercadoria, não se está presente no licenciamento de uso de *software* um elemento de materialidade do ICMS: a circulação que implica em transferência de titularidade.

As ditas leis estaduais por seu turno, foram julgadas inconstitucionais, firmando-se a tese de que os Estados seriam incompetentes para tributar operações envolvendo *softwares*.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, evidenciou-se que os limites a que estão sujeitos o ISSQN e o ICMS estiveram em constante discussão ao longo desse século quando o tema é a tributação dos *softwares*.

Isso, porque cada contexto impôs uma interpretação dos conceitos envolvidos e as manifestações da jurisprudência e doutrina fazem grande esforço em tentar equacionar o efetivo sentido intentado pelo legislador constituinte.

A Corte Suprema pacificou até o momento, que o *software* – independente da sua forma de disponibilização e do seu objetivo final – atrai a competência do ISSQN, uma vez que reconhecido o seu caráter de serviço.

Acontece que se considerou atividades humanas atreladas ao contrato de licença de *software* onde como já exposto envolve a atividade do sistema lógico do computador (portanto sem esforço humano) e a atividade humana de manutenção, isso embutido em um preço único muitas vezes, o qual o STF entendeu incidir sobre toda essa operação o ISSQN.

É notória a fragilidade do atual sistema tributário em tentar equacionar a tributação dessas tecnologias com interpretações dinâmicas geram constante insegurança jurídica ao contribuinte.

A própria CF/88 se posiciona quanto a resolução desses conflitos de competências em matéria tributária ao dispor que LC irá dirimir essas divergências e de outro lado a proposta de uma competência residual que abarque situações não contempladas pelos impostos já existentes. O entendimento firmado optou pela primeira posição, afinal a LC do ISS (116/03) cuidou de inserir o *software* no rol de seus serviços.

A tendência do “deve-se tributar de algum modo” tangencia e por vezes colide com um importante princípio na ordem jurídica, a saber o da segurança jurídica. Não se está a falar em rigidez constitucional, visto que os contextos e a dinâmica das relações não são imutáveis, mas de um objetivo que embora difícil de alcançar esteja sempre sendo buscado e com base nas opções legislativas disponíveis ou quando essas estiverem em descompasso com a realidade, que se proceda com a legal inserção de novas.

Tais Leis Complementares estão hierarquicamente abaixo da Constituição Federal – que tem dentre outras precípuas funções direcionar o atuar daquelas – e questiona-se se elas não estão sendo interpretadas de modo a ampliar as definições constitucionais a que estão adstritas, tornando muitas vezes os conceitos ambíguos e comprometendo o agir do contribuinte regular.

Logo, não se buscou com o presente trabalho exaurir as regras dos impostos mencionados, mas através de um recorte que tenderá a suscitar mais dúvidas com o avançar dos programas, contribuir com reflexões que primam por uma observância ao sistema tributário brasileiro como um todo e em sendo ele essencialmente constitucional, deve,

portanto, qualquer impasse coadunar com os princípios e ditames promulgados na Carta Magna.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. Ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDERLE, Ricardo. **O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência**. Revista IBET XIII Congresso 50 anos do Código Tributário Nacional [s.d.]

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 1 de fevereiro 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116/03, de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 15 de março de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/96, de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 15 de março de 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.609/98, de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em 20 de abril de 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.610/98, de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em 20 de abril de 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 1945 MC**, Relator (a): Min. Octavio Galotti, 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 RTJ VOL-00220-01 PP-00050

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) n. 176626**, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turm, julgado em 10.11.1998, DJ 11-12-1998 PP 00010 EMENT VOL-01935-02 PP 00305 RTJ VOL-00168-01 PP-305

CARBONAR; MEIRA. Alberto F. T. S.; Liziane Angelotti. **Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com softwares via download e streaming**. RDIET, Brasília, V. 12, nº1, p. 444 – 481, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/article/download>. Acesso em: 02 de junho de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. Ed. Noeses. 5ª Edição. São Paulo, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. São Paulo, 2015.

DE MELO, José Eduardo Soares. Tributação e novas tecnologias. In: Álisson José Maia Melo... [et. al.]; coordenado por Hugo de Brito Machado. **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre (Coord.) **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 173-174.

HARADA, Kiyoshi. **Fato gerador do ISS**. Site Harada Advogados. São Paulo/SP, 2017. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2/#:~:text=Disp%C3%B5e%20o%20art.,como%20atividade%20preponderante%20do%20prestador.%E2%80%9D>. Acesso em: 27 de março de 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e novas tecnologias. In: Álisson José Maia Melo... [et. al.]; coordenado por Hugo de Brito Machado. **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MAIA, Wellington Antunes da. **Tributação em software e a necessidade de lei complementar que institua tributo por competência residual**. Revista Direito Tributário Atual, n. 37, p. 477-495, 2017.

MAIA MELO, Álisson José. Tributação e novas tecnologias. In: Álisson José Maia Melo... [et. al.]; coordenado por Hugo de Brito Machado. **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. **2021: o ano em que o STF decidiu sobre a tributação do software**. Site Assessor Jurídico. 2021. Disponível em: <https://assessorjuridico.com.br/12/2021/stf/2021-o-ano-em-que-o-stf-decidiu-sobre-a-tributacao-do-software/>. Acesso em: 25 de maio de 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PAULSEN; DE MELO. Leandro; José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SOARES. Nadia Arrigo Pissinati. **Competência Tributária**. Site Migalhas, 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/268312/competencia-tributaria>. Acesso em: 30 de abril de 2022.