

ANÁLISE DO EMBATE ENTRE ICMS E ISS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES À LUZ DO RE 688.223/PR

Gabriel de Vargas Ribeiro

Graduando em Direito na Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim

gabriel03.09@hotmail.com

Carlos Sapavini

Professor Orientador, advogado e docente na Faculdade de Direito de Cachoeiro do Itapemirim

sapavinic@gmail.com

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo a análise do antigo embate entre a aplicação do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria) e o ISS (Imposto Sobre Serviço) na tributação de mercadorias decorrentes de *softwares* em suas mais diversas formas, anteriormente classificadas pela jurisprudência como *software* de prateleira, por encomenda e o SaaS (Software-as-a-Service), apresentando a relação com os respectivos tributos, a progressão histórica do entendimento dos tribunais e o recente julgado na RE 688.223/PR com repercussão geral, embarcando seus efeitos práticos no ordenamento.

1. INTRODUÇÃO

Com o advento das mercadorias do meio digital, em suas mais diversas formas e com a carência legislativa acerca do tema, se iniciou uma infundável discussão que perdurou por mais de 20 anos, tendo marco inicial, a efeitos da análise no presente estudo, a RE 176.626/SP de novembro de 1998.

A discussão teve por objeto a classificação que os programas digitais teriam sobre a égide do direito, tendo em vista que estes se tratam de bens intangíveis, de origem intelectual e única. Todavia podem ser vendidos de forma genérica, com a mera reprodução do conteúdo, de forma similar as mercadorias postas no comércio, em sua maioria materializada em discos ou aparelhos similares.

No mesmo sentido, importante lembrar, que o legislador se eximiu de definir o conceito de mercadoria, para aquele que circula com esta, ou mesmo o conceito de serviço, o qual se limitou a enumeração da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Por certo, o tema teve o ponto final com a resolução da RE 688.223/PR publicada em 2021, entretanto, há de se consignar que o meio digital está sob constantes mudanças e atualizações, o que remete a dificuldade em que o

sistema judiciário enfrentou para elucidação do tema, o qual ainda tratava dos chamados *softwares de prateleira*, considerados ultrapassados no meio tecnológico atual.

Assim, faz-se relevante, frisar a importância da devida análise do tema em tela, a fim de que se estabeleça o real entendimento da matéria e traga à tona toda e qualquer pendência, visto que, com a constante crescente do número e tipos de mercadorias digitais, estas já se podem ser encontradas na mão de qualquer brasileiro em todas as idades, o que torna o conteúdo debatido importante não tão somente no meio jurídico, mas para toda e qualquer pessoa sujeita ao Estado de Direito.

Pretende-se diante do presente estudo alcançar o entendimento completo do embate acerca da incidência do ICMS e ISS sobre os *softwares* em suas mais sofisticadas formas, a fim de que se compreenda as suas diretrizes e o contexto a que se inserem e as dificuldades enfrentadas pelos intérpretes do direito.

Analisar-se-á a decisão da RE 668.223/PR, publicada na data de 06 de dezembro de 2021, com ministro relator Dias Toffoli, observando decisões anteriores acerca do tema e a evolução do embate jurídico com as aplicações práticas advindas da decisão.

No presente estudo, tem-se por objetivo fazer uma análise da “guerra tributária” na incidência dos *softwares* em suas diversas formas, diferenciando os ditos *softwares* de prateleira, por encomenda e o SaaS, bem como destrinchar o entendimento jurisdicional do tema no decorrer do tempo.

Assim, serão observadas as disposições do tema nas LCs 87/96 e 116/03, que abordam os respectivos tributos (ICMS e ISS), no âmbito do Código Tributário Nacional (CTN) e na Constituição Federal de 88.

Para fins de pesquisa, ainda serão consideradas as REs 688.223/SP e 176.626/PR, meios digitais para obtenção de dados, bem como doutrinas relativas a presente pesquisa, utilizando-se do método dedutivo somado a pesquisa do material apresentado e posteriores a serem debruçados no processo investigativo.

2. APRESENTAÇÃO E DEFINIÇÃO DE SOFTWARES

Softwares são sistemas executados em dispositivos tecnológicos, os quais exerce uma ou mais funções específicas, a serem definidas no momento de seu desenvolvimento. Mais especificamente, o *software*, em si, é um comando escrito em linguagem computacional que será interpretado por um dispositivo computável.

Para o dicionário Michaelis (2022) é o “conjunto de componentes lógicos de um computador ou sistema de processamento de dados; programa, rotina ou conjunto de instruções que controlam o funcionamento de um computador; suporte lógico”¹, todavia, em uma pesquisa mais profunda, a origem do termo

¹ Definição encontrada no dicionário Michaelis Online. Disponível em <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/software/> Acessado em: 8. mar. 2022.

se dá pela junção das palavras “*soft*”, que remete a algo maleável e a expressão “*ware*”, que compreende os produtos manufaturados.

Por óbvio, observa-se do contexto diário que as tecnologias e aparelhos eletrônicos fazem parte, cada vez mais, do cotidiano, seja no quesito social, profissional ou lazer. Dentro destes dispositivos é possível se encontrar inúmeros softwares diferentes, que exercem funções alternadas e sincrônicas entre si e seus hardwares, que é, em síntese, a parte física das máquinas computáveis.

Ora outra, o direito não eximiu por completo de legislar sobre importante ferramenta do dia a dia, assim foi instituída a Lei nº 9.609/98, que “Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências”, na oportunidade, o legislador atribuiu a linguagem de programação ao quesito de propriedade intelectual, detalhe importante para a desenvoltura do estudo em questão.

Não obstante acrescentar, que o legislador trouxe no texto da Lei do Software a definição do mecanismo, a que significou como:

(...) 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, 1988).

Como ressalvado, o art. 2º da Lei de Softwares, acrescentou, ainda, que “O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias” (Art. 2º), confirmando que os sistemas operacionais programados são frutos do intelecto pessoal do redator e, por isso, possuem resguarda autoral.

3. APRESENTAÇÃO DO CONCEITO DE ISS E A INCIDÊNCIA

Compete aos municípios instituir tributos acerca dos “serviços de qualquer natureza” (art. 156, II, CF), não estando compreendidos a este, àqueles elencados no II, do art. 155, da Constituição Pátria, conhecidos na matéria de estudo tributário como Imposto de operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

O tributo em análise, por ser de competência municipal, será instituído por meio de Lei Ordinária, por cada município do país, considerando para tanto, o Distrito Federal como instituidor deste no exercício da competência cumulativa ou múltipla.

Todavia, será dever da União editar Lei Complementar que discipline a sua definição e de suas espécies, o respectivo fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes, cabendo ao ente municipal regulamentar com base nestes parâmetros gerais, que no caso em análise, trata-se da LC 116/03.

Assim, observa-se, que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza.

A obrigação de "fazer" concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação "de dar" (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros) (MELO; PAULSEN, 2018, p. 361)

Imperioso lembrar, que o legislador não definiu o conceito de serviço, quanto a prestação deste, deixando a cargo do direito privado sua delimitação, o que, por certo, não gera prejuízo ao aplicador do direito, visto que o serviço se distingue da *mercadoria*, intitulada no ICMS, pelo próprio *caput* do art. 156, II, da Carta Magna, na medida que diz não ser considerado serviço aquelas atividades que gerarem a circulação de mercadoria.

Acerca do tema, válido a transcrição do §2º, do art. 1º da LC 116/03:

Art. 1º, §2º LC 116/03 - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (BRASIL, 2003).

Logo, quando previsto na lista anexa da Lei do ISS, a atividade não poderá ser tributada pelo ICMS e quando for tributado por este e omissa na lista anexa, considera-se circulação de mercadoria.

O mesmo ocorre com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que

(...) distinguem-se pela circunstância de que o IPI não consiste unicamente em um "fazer", mas também em um "dar" (produto industrializado), decorrente de operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, e renovação ou recondicionamento. O ISS implica apenas um "fazer", mediante esforço pessoal, ou na utilização de materiais (MELO; PAULSEN, 2018, p. 362)

A lista anexa institui os serviços dos quais devem incidir o ISS, sendo esta considerada taxativa, todavia, não autorizando que operações descritas nela sejam tributadas, quando não compreenderem o conceito de serviço.

Caso é, da Súmula Vinculante nº 31 do Superior Tribunal Federal (STF), que torna "inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.", sendo entendimento do STF, no sentido que mesmo que taxativa, o anexo da LC 116/03 não é incontestável. Na mesma linha de pensamento segue o ilustre professor José Eduardo Soares Melo:

A expressão 'definidos em lei complementar' não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se (...) (MELO, 2008, p. 60)

Cabe mencionar, que caso a operação de serviço seja aquela, dita mista, esta penderá para incidência do ISS, visto o já mencionado §2º, do art. 1º, da LC 116/03, excluindo demais tributos que possam regular tal atividade, para afastar a bitributação.

Para fins do presente estudo, não é necessário o aprofundamento do tributo em análise, sendo suficiente, no presente momento, a mera apresentação do instituto que será objeto acessório do exame a ser operado.

4. APRESENTAÇÃO DO ICMS E A INCIDÊNCIA

O imposto sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, tendo seus termos gerais descritos na Lei Complementar nº 87/96, sendo de competência dos estados federados e do Distrito Federal a sua instituição.

Nesta repartição será apresentada as noções básicas acerca do tributo em tela, todavia, será feita uma análise, tão somente, dos institutos necessários e relativos ao presente estudo, se limitando a incidência sob a circulação de mercadoria, visto que a prestação de serviço de transporte e comunicação não são objetos principais da pesquisa.

Tem-se do fato gerador do tributo as *operações relativas à circulação de mercadorias*, incidindo sobre quaisquer atos ou negócios mercantis, independentemente de sua espécie, havendo a transferência de propriedade de um bem com aptidão ao comércio.

Para tanto, é necessário para incidência, que haja a intenção de comercialização do bem transferido, devendo existir o objetivo do lucro e com movimentação jurídica do bem. Assim, recorda-se que a circulação a que descreve a lei, não se trata de mera circulação física da mercadoria, mas a transferência jurídica do bem, com a ocorrência da entrega definitiva da propriedade.

Nesse ínterim, relembra-se que a mera transferência de bem objeto, mercadoria, de estabelecimento comercial, para outro de mesma titularidade, não constitui a incidência do ICMS, visto que não houve a circulação jurídica da coisa, o mesmo ocorre nos casos de incêndio em que se move o bem para lugar distinto ou no autoconsumo da mercadoria pelo próprio titular.

Fundamento encontrado na Súmula 166, do STJ, que diz, *ipsis litteris*, que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (BRASIL, 1986, p. 3)

Quanto a *mercadoria*, o ilustre professor Leandro Paulsen a conceitua como:

É o bem corpóreo (ou virtual) da atividade profissional do produtor, industrial, comerciante e importador, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente, segundo a ciência contábil (PAULSEN, 2018, p. 249)

Assim, compreende a mercadoria, para efeito do ICMS, bens tangíveis ou não, que possuam finalidade de venda (considerando a permuta para a

aplicação), desde que haja transferência jurídica da titularidade, mediante a onerosidade.

Por certo, este se distingue das ocasiões taxadas na lista anexa da LC 116/03, que serão considerados de incidência do ISS.

Quanto ao sujeito passivo da tributação, este será às I) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; II) importadores de bens de qualquer natureza; III) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; IV) prestadores de serviços de comunicação, vide art. 4º, da LC nº 87/96.

Todavia, o legislador trouxe a possibilidade da figura do responsável tributário no ICMS, podendo está ocorrer por meio da *substituição tributária progressiva*, sendo está a antecipação do recolhimento do tributo perante o fato gerador presumido.

Pode, ainda, ocorrer a *substituição tributária regressiva*, incidindo o pagamento em momento ulterior a ocorrência do fato gerador, acerca do tema, destrincha muito bem o professor Eduardo Sabbag:

(...) o fenômeno da *Substituição Tributária Regressiva* ou “*para trás*”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida. Trata -se do fenômeno do *diferimento*.

O diferimento é a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador. Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo “contribuinte de fato”, e não pelo “contribuinte de direito”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador. Ocorre com produtos como o *leite cru*, a *sucata*, a *cana em caule* etc (SABBAG, 2017, p. 940).

5. DISPOSIÇÕES PRELIMINARES ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE O ISS E ICMS

O tributo possui finalidade arrendatária, ou seja, consiste em forma de se adquirir receita para os cofres públicos, de forma dividida entre os contribuintes. Assim, como já apontado, o *software* é um produto advento da constante evolução tecnológica, que tem tendência de evoluir cada vez mais, o qual, por certo, é interesse do Estado tributar, todavia, há certo distanciamento quanto a sua natureza.

O cerne da discussão é se o programa de computador, quando comercializado, trata-se da circulação de uma mercadoria ou de uma prestação de serviço? Afinal, os programas são vendidos, em várias ocasiões, de forma idêntica a outras mercadorias, padronizado, em larga escala e as vezes até na forma física. Todavia, este também pode aparecer como aplicativo com constantes atualizações do vendedor, *help desk* e de forma personalizada ao cliente.

O programa de computador está previsto na lista anexa da LC 116/03, descrito no item 1.05, como “Licenciamento ou cessão de direito de uso de

programas de computação”, logo, como já mencionado, não caberia a tributação do ICMS sob os itens elencados na referida lista, todavia, extensos são os casos que operações tributáveis pelo ISS sejam tidas como inconstitucionais, por não se amoldarem ao conceito de *serviço*, inerente para aplicação do tributo sob o serviço prestado.

Afinal, como poderia a incidência de determinado tributo que não se amolde na definição do próprio fato gerador, mesmo que elencadas as hipóteses de sua aferição seria inconstitucional, infringindo o art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

5.1 DIFERENCIAÇÃO DE *BIS IN IDEM* E BITRIBUTAÇÃO E CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sem prejuízo, vale a ressaltar a diferenciação da bitributação e do *bis in idem*, dois institutos relativos a dupla tributação sob o mesmo fato gerador, sendo em regra, proibida.

O *bis in idem*, que na tradução literal significa “duas vezes o mesmo” refere-se ao evento da repetição de sanção pelo mesmo fato ocorrido, no âmbito tributário, versa sobre a dupla ou *multi* tributação pelo mesmo fato gerador, diferenciando-se da bitributação, por se caracterizar quando feita pelo mesmo ente federativa, enquanto aquele ocorre na tributação de mesmo fato gerador por ente distinto.

Portanto, tanto a bitributação, quanto o *bis in idem* são considerados inconstitucionais, ressalvadas as exceções previstas na Constituição, *in casu*, vê-se a ocorrência da bitributação, quando tributado ICMS e o ISS sobre o mesmo fato.

Não poucos são os casos em que o contribuinte foi cobrado pelo pagamento tanto do ICMS, quanto do ISS, pela comercialização de códigos computacionais, o que é ilegal na égide do direito, configurando a bitributação.

Assim inicia-se o embate não relativo à legalidade ou ilegalidade da ação do ente político, mas quanto a competência em razão do fato gerador.

Competência tributária é a aptidão conferida pela Constituição ao ente federativo para instituir tributos. Portanto, é nítido que a atribuição de competência conferida pela Carta Maior foi feita em apartada a cada ente, descrevendo as áreas de atuação relativa a cada um deles, visto que não existe hierarquia entre estes.

Todavia, a competência de instituir tributo se difere da competência de legislar, assim, fica a União responsável por estabelecer as normas gerais de cada tributo por meio de Lei Complementar, enquanto caberá aos estados as especificações e instituição por meio de lei própria (quando for competente para sua instituição), podendo exercer a *competência legislativa plena*, quando a União for omissa, caso do IPVA.

O art. 146, I, da Carta Magna dispõe que os conflitos de competências serão solucionados por meio de Lei Complementar valendo-se a observação do art. 146-A, que diz que “a Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da

concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”, para prevenir tal ocorrência, a Constituição delimita de forma rígida a incidência tributária de cada ente político, a fim de impedir a bitributação.

5.2 SOFTWARE COMO DIREITO INTELECTUAL

Como já mencionado, o legislador não foi omissivo quanto a definição do software na lei, tendo sido constituída a Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre “a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências”.

Grande empecilho para o conflito tributário diz respeito a definição tratada pela Lei de Proteção dos Programas de Computador, pois esta traz o código computável como obra autoral e protegida pelo direito autoral, ou seja, quando o adquirente do produto compra o bem, este não estaria comprando a mercadoria em si, mas apenas o licenciamento de uso deste, portanto, inconstitucional seria a incidência do ICMS.

Retrata-se, ainda, que no caso das atividades mistas, ou seja, com emprego de serviço para a circulação da mercadoria, esta estaria no campo de atuação do ICMS, entretanto, em análise a sistemática objetiva, em razão do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, com a disposição da atividade na lista anexa da LC 116/03, não poderia ocorrer incidência do ICMS, salvo se esta se mostrasse inconstitucional, quanto a classificação de serviço, o que por óbvio, excluiria a atividade da listagem.

Relembra-se, que quanto a tributação do *software* personalizado por meio de transmissão eletrônica direta, ou como comumente conhecido *download*, sempre se teve o entendimento singular quanto a incidência do ISS, tanto, que o referido conflito de competência se dá em razão daqueles produzidos por meio físico, antes intitulados de *softwares de prateleira*, sendo estes assemelhados em sua natureza com as mercadorias.

Outro ponto de vista, seria quanto a extensão da expressão *software*, visto que a maioria dos aparelhos tecnológicos são frutos ou possuem em sua constituição a linguagem computacional, assim, tanto no ato de adquirir programas de computadores, jogos de vídeo games, o computador em si, televisores, e etc. estariam trazendo em seu conteúdo um produto de direito autoral que é protegido pela legislação de proteção de direitos autorais.

Acerca do tema, oportuna é a citação de parte do voto do Min. Rel. Dias Tofoli, na ADI 5.659/21:

Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento (BRASIL, 2021, p. 2)

5.3 A LINGUAGEM CODIFICADA VENDIDA EM LARGA ESCALA E DE FORMA GENÉRICA

Já ultrapassada a definição, mas outrora o STF trouxe a definição do software em espécies distintas, senão eles o I) *Software standard*; II) *Software-as-a-Service* (SaaS); e o III) *Software de prateleira* (off the shelf). Mesmo que se tratando de conceitos já não mais utilizados pelos tribunais, o significado atribuído a estes, é relevante para o entendimento do presente estudo.

Ao primeiro, os *softwares standard*, a qual salienta Rui Saavedra (1998), são programas bem definidos e estáveis, para servirem de esqueleto para uma pluralidade de usuários, podendo desempenhar diferentes tarefas a fim de se adaptar a necessidade do cliente, às vezes, sendo produzido e revendido em massa alcançando a classificação de software de prateleira.

Quanto o SaaS, este se trata do *software* misto, aquele feito para serviço determinado, geralmente por encomendo, atendendo as necessidades específicas do cliente, comumente utilizado por empresas, as quais criam plataformas específicas para o desempenho da sua função, sendo continuamente adaptados e corrigidos, para melhor atender as carências do empregador.

Por mais relevante no presente momento, tem-se o conceito do software como produto, sendo um sistema computável, padronizado e vendido em larga escala de forma padronizada e costumeiramente em forma física, como nos casos de CDs ou dispositivos computáveis, esse é o conhecido como os softwares de prateleira, conceitos superados perante últimas decisões do STF, todavia, não obstante lembrar que tais definições, principalmente quanto *software de prateleira*, possuem argumentos relevantes e que tendem a ser objeto de discussões futuras sobre o tema.

A este, destrinchando-o é possível observar que o programa de computador quando vendido de forma padronizada em estabelecimentos comerciais especializados ou em grandes mercados, apresenta o conceito de mercadoria, mesmo que o código computacional possua natureza de direito intelectual. Quando se analisa este, observa-se que se trata de bem corpóreo ou não, vendido de forma estandardizado, com aptidão mercantil, ou seja, preenche os requisitos de *circulação*, bem como o conceito de *mercadoria*, para a incidência do ICMS.

A recordar.

“É o bem corpóreo (ou virtual) da atividade profissional do produtor, industrial, comerciante e importador, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente, segundo a ciência contábil.”

O entendimento apresentado, foi objeto da RE 176.626./98, sendo entendido que o “licenciamento ou cessão de direitos de uso de programa de computação” era funcional para efeito da tributação do ISS, todavia, atribuiu aos softwares padronizados a incidência do ICMS.

Há ainda, na doutrina, exemplos de pensamentos contrários a listagem taxativa da LC 116/03, ao dizer que o legislador complementar se excedeu ao criar tal, visto que a competência da instituição do referido tributo seria de competência dos municípios, suprida pela lista anexa.

São lições do ilustre Eduardo Jardim:

Entretantes, no pensar do autor desta obra, o referido posicionamento abraçado pela escola tradicional comete o equívoco de condicionar o exercício da competência tributária ao alvedrio do legislador complementar. É dizer, se admitida essa concepção, ter-se-ia que reconhecer que o Congresso Nacional, editor da lei complementar, poderia até reduzir a zero o campo de tributação municipal na seara do ISS, comprometendo, assim, a autonomia municipal e, por que não dizer, a organização do Estado brasileiro. Ora, se nem mesmo o poder reformador é dotado de prerrogativas para modificar ou remodelar o pacto federativo, com muito mais razão nada restaria ao legislador complementar nesse campo.

(...)

Em face dessas ponderações, força é reconhecer que a Lista de Serviços não teria o caráter proposto pela opinião dominante, cabendo-lhe, sim, disciplinar eventuais conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do disposto no art. 146, I e II, da Carta da República (JARDIM, 2017, p. 360)

O ilustre professor pondera ainda, que a literalidade constante nas normas constitucionais decai sob o detrimento do entendimento conceitual lógico e contextual do sistema normativo.

Assim, do ponto de vista retratado, tem-se a lógica do programa de computador como de possível incidência do ICMS, vislumbrando que o bem seja ele bem incorpóreo ou físico, mesmo que de natureza intelectual, pode atingir a definição de mercadoria, tanto para incidência do imposto sobre o tal.

Nesse sentido relembro o apontado na RE 361.829/RJ, pelo Min. Rel. Carlos Velloso ao apontar que não cabe a lei complementar “definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços” (RIO DE JANEIRO (RJ), 2006, p. 20).

6. HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL

Para elucidação da questão tratada e como objeto da presente pesquisa, dá-se início ao desentranhamento da evolução histórica do entendimento acerca da tributação dos softwares no Brasil, tendo por ponto de partida a decisão proferida em 1998 pela RE 176.626/SP, que definiu os conceitos já mencionados de softwares de *Software standard*, *Software-as-a-Service* (SaaS) e *Software de prateleira* (off the shelf), tendo como Ministro Relator Sepúlveda Pertence.

6.1 DAS DISPOSIÇÕES E DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA RE 176.626/SP

Trata-se de ação ajuizada pela empresa Munps Processamento de Dados Ltda. contra o Estado de São Paulo, visando o reconhecimento da não-incidência do ICMS sobre operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”.

Na oportunidade o STF decidiu pela incidência conjunta dos impostos, a depender da classificação do programa de computador vendido. Portanto, quando este se postasse de forma física e padronizada, este incidiria, tão somente, no ICMS e os demais estariam no âmbito do ISS.

Recorda-se que no contexto em que se encontrava à época da decisão, *mercadoria*, presente no fato gerador do ICMS, se entendia como bem corpóreo, objeto de atos do comércio ou destinado a sê-los. O que não ocorre atualmente, visto que o entendimento dominante abrange o conceito de *mercadoria* a bens incorpóreos, desde com fins mercantis, havendo a transferência jurídica da coisa.

Na referida decisão, o ilustre Relator Sepúlveda Pertence, utiliza-se do conceito de Rui Saavedra, em sua precisa monografia à Universidade de Coimbra. Assim dispõe em seu voto, a singularidade que traz o código computacional, como um bem imaterial, todavia, que assume a característica de produto, sendo um engenho de ação humana específica, os definindo como "bens informacionais" ou "produtos da informação".

Observa-se que o produto possui regime jurídico complexo, o que não é novidade, portanto, dentro de suas especificações únicas, os códigos de programação além de assumirem a propriedade autoral, este pode se comportar como produto, mediante a circulação de cópias ou exemplares vendidos no varejo, onde nasce o conceito de *Software de prateleira*.

também conhecidos como programas *standard* ou *off the shelf*, estes constituem sistemas bem definidos, criados para atenderam grande demanda de usuários, de forma genérica e abstrata, como muito bem ilustra Saavedra, serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular", sendo um produto em sua forma final, feitos a servir de encaixe as necessidades do contratante.

Por conseguinte, tem-se os então denominados códigos *por encomenda* ou *aplicacionais*, que são aqueles feitos sob pedido do adquirente, ou seja, que visam satisfazer as necessidades específicas deste, mediante constantes atualizações e serviços assistenciais, afim de corrigir erros ou melhor atender o cliente.

Ao último, analisa-se os programas *adaptados ao cliente* ou *customized*, que se trata de meio termo entre o programa customizado e o programa predefinido, sendo aquele que é feito para suprir necessidade do contratante, todavia, é realizado de forma customizada, comumente utilizados para fins empresariais com a criação de plataforma própria diante da necessidade desta. Estes, válido acrescentar, costumam se beneficiar de serviços assistenciais, para melhor se adaptar aos requisitos do adquirente.

Em prosseguimento a tese, observa-se que quando se fala da comercialização do software, não se diz respeito a transferência da coisa para a pessoa que "compra" o programa, mas a cessão do uso não exclusivo o qual comumente permanece em propriedade do redator do código, o que não impede a comercialização do código fonte, assim, fazendo a transferência por completo da coisa, ocasião em que se trata de negócio jurídico de compra e venda.

Portanto, fala-se em contrato de licenciamento e cessão, o qual o titular do produto ou o vendedor deste, permite, de forma onerosa, que o usuário tenha acesso ao componente, sem que perda os direitos sobre o conteúdo da coisa, havendo um contrato de adesão, que protege os direitos do autor do produto

6.2 DA SÍNTESE FÁTICA DAS ADIs 1.945/MT E 5.659/MG, SEUS EFEITOS E COMPOSIÇÃO DA DEFINIÇÃO ATUAL

As respectivas decisões serão apresentadas de forma conjunta, visto que em um contexto temporal, e até mesmo acerca do conteúdo debatido, estas estão entrelaçadas, tendo “batido o martelo” e firmado os efeitos e a definição da tributação até o presente momento, por meio da RE 688.223 que segregou o Tema nº 590 de Repercussão Geral.

A ADI 1.945/MT, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, tem como requerente o Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), em face do Governador do Estado do Mato Grosso e a Assembleia Legislativa do supramencionado estado, com diversas partes interessados que dispensam a citação.

No presente intento, foi perpetrada a Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a Lei mato-grossense nº 7.098/98, que dispunha sobre os impostos relativos ao ICMS. Na ocasião discutia-se a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a tributação dos softwares e o alcance do ICMS-comunicação à atividade-fim e intermediária de comunicação.

Na demanda a discussão ocorreu pelo prisma da incidência do ICMS, portanto, não suficiente para declarar o subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03 inconstitucional, objeto de análise da ADI nº 5.659 que ocorreu de forma quase simultânea a presente ação.

Observa-se, que ao analisar as ações em espécie, não é possível, ou pelo menos não se mostra interessante, para fins elucidativos e acadêmicos do presente estudo, que esta seja feita de forma apartada, visto que a demanda foi decidida de forma conjunto, tendo, inclusive, o ministro Gilmar Mendes feito o voto conjunto das demandas.

Em Medida Cautelar da ADI 1.945, julgada improcedente em junho de 2010, com Ministro Relator Octavio Gallotti, o Excelentíssimo aduziu pela improcedência da liminar, embasado em decisões passadas, a quais qualificavam a incidência do dispositivo por meio da forma a qual este era comercializado, dicotomia atualmente ultrapassada pela própria ação, todavia, se posicionou a favor da concessão da medida.

No ilustre voto do ministro Nelson Jobim, este argumentou que o comércio de programas de computação, trata-se de mera transferência de uma “linguagem matemática binária”, que evoluiu da tradicional utilização do bem corpóreo, como o disquete, para a transferência via a rede mundial de computadores, inexistindo diferença jurídica entre as formas de aquisição do bem, não podendo o Estado “se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas não mais totalmente corretas”.

Vencida a medida cautelar, foi dada a decisão dez anos após, ocasião em que entendeu o STF, que já não é mais suficiente a distinção de software de prateleira e por encomenda, devendo incidir o ISS independente da definição do software, sempre que se configurar o contrato de concessão ou licenciamento dos códigos informáticos.

O ministro Gilmar Mendes, entendeu que o objeto de diferenciação dos programas, não diz respeito a sua denominação, mas a maneira como estes são elaborados, afirmando que: "O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer. Sendo assim, não vejo razão para afastar a incidência do ISS na espécie, tendo em vista que se enquadra na clássica definição de serviços" (BRASIL, 2021, p. 146). Concluiu que pouco importando a natureza física da comercialização este poderia ser tributado pelo ICMS, desde que vendido de forma massificada e em escala industrial. O ministro seguiu a relatora Cármen Lúcia, que no mesmo sentido, aduziu que o contrato de licenciamento ou cessão de uso do programa computável diverge da colocação do produto à venda, assim:

A aquisição da licença ou cessão de uso pode ocorrer tanto como transferência do código computacional ao usuário licenciado ou cessionário, ressalvados os direitos de autor inerentes ao criador do software, caracterizando a circulação de mercadoria incorpórea e, conseqüentemente, a incidência do ICMS, quanto acontecer sem a transferência ou o registro de qualquer dado à central de processamento do usuário, técnica que vem ocupando fatia considerável do mercado de aplicações digitais, conhecida como computação em nuvem ou cloud computing (BRASIL, 2021, p. 36).

Em sua posição, o ilustre ministro Dias Toffoli citou seu voto na ADI 5.659, no qual lembrou que "para se possibilitar o desenvolvimento do comércio eletrônico, seria necessário observar a segurança jurídica e a neutralidade na seara fiscal", bem como que como sabido, "não existe, na Constituição Federal, disposição expressa no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objetos de comércio ou destinados a sê-lo" (BRASIL, 2021, p. 15)

Todavia, ponderou que, em seu entendimento, as operações com programas de computador não extrapolam o conceito constitucional de "serviços de qualquer natureza", devendo a sua incidência constar na competência dos municípios, ponderou:

Note-se que essa solução atende às diretrizes estabelecidas no direito comparado. Com isso: a) não há criação de novo tributo, mas simplesmente a utilização de um já existente, o ISS, para se tributarem as operações com programas de computador; b) atende-se à neutralidade e ao preceito da não discriminação, haja vista que a LC nº 116/03 não distingue se a transferência por meio do contrato de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador ocorrem por meio físico ou eletrônico; c) preserva-se a segurança jurídica, mantendo-se a orientação clara já constante do subitem 1.05 da lista em referência e as obrigações decorrentes da mesma lei complementar.

Associo a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, a noção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano [...] (BRASIL, 2021, p. 21)

Assim, a decisão seu deu em torno do apresentado pelo ministro Dias Toffoli, sendo este o relator para o acórdão. Vencidos a Ministra Relatora Cármen Lúcia e os Ministros Edson Fachin, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Nunes Marques.

Acerca da RE 5.659/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, decidida de forma quase conjunta com a decisão supra analisada, o voto condutor foi proferido pelo próprio relator, o qual como já anteriormente mencionado utilizou-se de base para a fundamentação do seu entendimento a citação do voto na lide de Minas Gerais.

Nesta ação, tem-se como requerente a Confederação Nacional de Serviços (CNS), intimando o Presidente da República, o Congresso Nacional, o Governador do Estado de Minas Gerais e a Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, possuindo no processo diversos interessados que dispensam a citação.

Em voto, o douto Ministro Edson Fachin, trouxe o conceito de mercadoria como bem corpóreo com desígnio para a mercância, definido pela Constituição Pátria, todavia, ponderou que passados trinta anos da promulgação da vigente constituição, não seria possível se abster de analisar as evoluções da era digital, incluindo o programa de computador, como atividade dotada de valor econômico, ao final optando pela antiga dicotomia, a qual aplica-se o ISS somente à códigos que sejam personalizados ao adquirente.

Em discussão dividida, tal tese não levou sustento da maioria, sendo opção a incidência do ISS sobre as operações de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador, visto que o uso de *softwares* no Brasil é objeto de contrato de licença, abandonando a tradicional definição com base no critério objetivo acerca do conteúdo do objeto.

6.3 DAS MODULAÇÕES DE EFEITOS DA RE 688.223

As demandas supracitadas tiverem em seu conteúdo a própria modulação de efeitos, todavia, a RE 688.223 é a então vigente no momento, na qual se aduziu pelo mesmo entendimento, pacificando o Tema nº 590 de Repercussão Geral, ocisão em que fixou como constitucional a incidência do ISS nos contratos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador, objeto do subitem 1.05 da lista anexa à LC 116/03.

Na ocasião, atribuiu ao uso de programas de computador como objeto de contrato de licença, abandonando por completo a velha distinção objetiva dos softwares, quanto a sua forma, citando as ADIs 1.945/MT e 5.659/MG.

Acerca dos efeitos da decisão, esta se deu a eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG para, tendo repercussão a fatos futuros para incidência do imposto sobre o serviço.

7 CONCLUSÃO

Findada a análise temporal da tributação dos dispositivos computacionais, observa-se que esta percorreu por aproximadamente vinte

anos até alcançar o entendimento atual. O decurso temporal da lie se iniciou na ADI 1.945/MT em 1999, da qual somente foi decidida em fevereiro de 2021.

Por certo, não é novidade que os bens digitais e tecnológicos vêm se desenvolvendo rapidamente em várias formas, e não pode o direito, se furtar a abarcar novas situação fáticas do mundo real, haja vista a necessidade da segurança, não só jurídica, mas dos direitos subjetivos e materiais dos indivíduos.

Tanto o direito, quanto o contribuinte, não podem se comprometer a demandas tão prolongadas a cada nova evolução da tecnologia ou à novo fato jurídico, é necessário a estabilidade e transparência da incidência tributária, de forma que seja claro a quem e qual o tributo devido.

Ora *in casu*, ante a necessidade enfrentada pelo legislador e em observância a segurança jurídica, a decisão firmada no caso *sub examine* é a mais direta e simples, sendo possivelmente a opção correta, diante do contexto a que se insere.

Outra opção seria pela perspectiva de uma reforma tributária, entretanto, esta não tem previsão para sua constituição. Nesse sentido, mesmo que venha a de fato ocorrer, não existe a possibilidade do legislador se eximir, até sua promulgação, de enfrentar as novas tecnologias que virão a ser criadas.

Do tema debatido, há ainda, a possibilidade de englobar os códigos computacionais como situação jurídica nova e não tributada dentro dos impostos já existentes, situação em que a União, mediante Lei Complementar poderá instituir um tributo residual, com fato gerador distinto e base cálculo própria, no que disserta o art. 154, I, da CF. Todavia, tal medida se mostra ineficiente, visto que esta necessita de um complexo trabalho legislativo que demanda tempo. Assim, atribuir o programa de computador à incidência do ISS mostra-se a medida mais direta e simples, a qual se adequa à realidade tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Lei de Software**, Brasília, 19 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm> Acesso em: 23 mar. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1945/MT — Mato Grosso. Relator: Ministro Octavio Gallotti. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdão, 26 de maio de 2010. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em: 16 abr 2022

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 5659/MG — Minas Gerais. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdão, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>> Acesso em: 16 abr. 2022

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1945/MT — Mato Grosso. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdão, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em:

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. In: _____. Revista Súmulas. Brasília, 1996. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. ISBN 9788553615889

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553608942

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5ª ed. São Paulo, Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Imporstos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. ISBN 9788553604241

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. ISBN 978855361675

SOFTWARE. In: MICHAELIS, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Editora Melhoramentos, 2022. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/software/>

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Lei de Software**, Brasília, 19 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm> Acesso em: 23 mar. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. In: _____. Revista Súmulas. Brasília, 1996.