

A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE E DOS APLICATIVOS DIGITAIS NO BRASIL

Rafael Padula Valls (IC) e Nelson de Freitas Porfírio Junior (Orientador)

Apoio: PIVIC Mackenzie

RESUMO

O presente artigo tem como finalidade instigar os contribuintes a se aprofundarem no debate que envolve a tributação dos softwares e aplicativos digitais no Brasil. Neste escrito são apresentados alguns argumentos que buscam orientar, inicialmente, todos que se interessem pelo assunto e queiram participar de um debate relativo a um tema atual que tem ganhado cada vez mais relevância do ponto de vista tributário, inclusive tem sido objeto de grande debate no âmbito da OCDE, de modo a buscar uma solução para a tributação da economia digital. O artigo tem a finalidade de trazer o leitor à reflexão acerca de incidência ou não dos impostos tratados pelo art. 155, II da Constituição Federal (ICMS), assim como o art. 156, III (ISSQN). Também traz as Leis editadas pelo Congresso Nacional que tratam sobre o assunto, como a Lei nº 9.609/1998 que dispõe sobre a propriedade intelectual do programa de computador e sua comercialização e a Lei 9.610/98, que trata da consolidação dos direitos autorais, que por sua vez, também são aplicáveis aos programas de computador. A respeito da jurisprudência aplicada ao tema de tributação dos softwares, o presente trabalho analisa dois julgados, ambos do Supremo Tribunal Federal, que são importantes para a discussão, o RE nº 176.626-3 e a ADI 1.945/MT, buscando destacar os principais pontos abordados por ambos, para que o leitor possa tecer seus questionamentos e conclusões sobre o tema.

Palavras-chave: Software. Tributação. ICMS e ISSQN.

ABSTRACT

The purpose of this article is to encourage taxpayers to attend and to deepen the debate about the taxation of digital software and applications in Brazil. In this paper, some arguments are presented that seek to guide, initially, everyone who is interested in the subject and wants to participate in a debate on a current theme that has gained more and more relevance from the tax point of view, which has been the subject of great debate in the OECD, in order to seek a solution for the taxation of the digital economy. The article urges the reader to reflect on the incidence or not of the taxes treated by arts. 155, II and 156, III of the Federal Constitution (ICMS and ISSQN), It also includes Laws edited by the National Congress that deal with the subject, Law No. 9,609 / 1998, which provides for the intellectual property of the computer program and its commercialization, and Law 9,610 / 98, which

deals with the consolidation of copyright, which in turn, are also applicable to computer programs. Concerning the jurisprudence applied to the subject of software taxation, the present article lists two decisions, both from the Federal Supreme Court, that are important for the discussion, RE nº 176.626-3 and ADI 1.945 / MT. This article seeks to highlight the main points addressed by both, so that the reader can weave their questions and conclusions on the topic.

Keywords: Software. Taxation. ICMS and ISSQN.

1. Introdução

O desenvolvimento do software, sua estrutura e funcionalidade, são resultado do esforço intelectual e labor do autor que o cria. Em nosso ordenamento jurídico fica protegido, o autor, pela lei de direito autoral, tutelando assim proteção ao programa de computador outrora criado.

O sistema jurídico nacional desenvolveu a lei de propriedade autoral, esta, com a incumbência de proteger as criações fruto do intelecto humano. Pelo *software* ser estrutura de comandos, codificada, elaborado pelo programador, ou seja, trabalho intelectual e criativo de seu autor. Como trata o assunto Gilberto de Ulhôa Canto.

“Sendo o software, obra da criação humana, com características de palpabilidade, utilidade e originalidade, [...] assegurando-lhe o direito de usá-la, autorizar o seu uso por terceiros, preservar a sua inteireza, reproduzi-la e aliená-la”. (CANTO, 1985, p. xiv)

Expõe, portanto, que o desenvolvimento dos programas de computadores, *software*, a sua criação é fruto do intelecto humano e sua capacidade de bem utilizar seu conhecimento para solucionar problemas, através da tecnologia da informação.

A Lei 9.609/98 define em seu art. 1º a natureza jurídica do programa de computador, sendo ele estrutura organizada, em linguagem própria para tal. Tendo seu emprego em *hardwares*, esses com suas funcionalidades atreladas ao programa de computador.

A mesma Lei em seu art. 2º confere a esse bem incorpóreo a mesma proteção que é qualificada ao direito autoral, *ipsis litteris*: “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”.

O mesmo art. 1º da Lei do *software*, também importa que seja contida em suporte físico, de qualquer natureza, a estrutura organizada em código para tanto. Sendo que ao final habilita o *hardware* a executar as tarefas que, concomitantemente ao *software*, sejam submetidos. Veja-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“O programa de computador (software) possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial, sendo lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias” (REsp nº 443.119/RJ, Rel. Min Nancy Andrighi).

Ressaltando o entendimento de que ao programa de computador é aplicável a proteção jurídica do direito autoral, através da Lei 9.609/98, e, não a tutela jurídica destinada a propriedade industrial.

2. Desenvolvimento do Argumento

O art. 155, II da Constituição Federal de 1988 prevê o imposto estadual incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Verifica-se que neste dispositivo da Carta magna encontram-se elencadas mais de uma materialidade.

Para o estudo ora em análise será considerado a primeira parte do Art. 155, II da CF/88. Permanece delineado, portanto, o estudo pelos termos *operações relativas à circulação de mercadorias*.

O ordenamento jurídico traz em seu conteúdo mandamentos que devem ser observados pelos seus destinatários. Não sendo muito divergente dos demais ramos do Direito, no tributário as normas trazem em geral comandos de entregar, levar dinheiro ao Estado, como diz Geraldo Ataliba.

“Esta ponderação enseja evidenciar que o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos”. (ATALIBA, 2019 p.22).

Fica demonstrado, assim, que o conteúdo da norma tributária é o comando de levar aos cofres público dinheiro. Porém, efetivamente quem faz com que o dinheiro chegue ao cofre público é a pessoa, natural ou jurídica, destinatária da norma e, não a lei *per se*.

Adiante, denota-se a importância, então, do aspecto material do imposto que ora tratamos. Pois é no aspecto material da hipótese de incidência de um tributo que temos a clareza sobre a conduta ou a ação que está descrita na norma. Comparando a mesma com o que encontramos no fato jurídico, ou seja, se a ação descrita é a mesma que circunda o fato jurídico, nas palavras de Geraldo Ataliba, vemos a importância:

O aspecto material mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configurados do arquétipo em ela (h.i.) consiste [...]; é a descrição dos dados substancias que servem de suporte para à h.i. (ATALIBA, 2019. p.106).

Com o intuito de fortalecer a importância do aspecto material, verificamos a importância deferida ao mesmo que em seu núcleo possui uma ação. “Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”. (CARVALHO, 2019, p. 294).

Completa ainda o professor “O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento [...]”. (CARVALHO, 2019, p.295).

Verificamos, assim, com maior facilidade que o aspecto material de um imposto tem um núcleo seguido de um complemento e, este núcleo é um verbo referente a um comportamento. Absorvidas essas lições fica mais fácil entender o núcleo central do ICMS, imposto neste momento a ser tratado.

Pelo exposto, temos como núcleo central do ICMS o verbo circular seguido de seu complemento mercadoria, não aprofundando ¹por vez no termo operações². Passemos então à análise destes termos para elucidar a possibilidade de incidência do ICMS sobre software.

Em linhas gerais, para o Direito, *circular* um bem, objeto ou coisa diz respeito a mudança de propriedade ou de posse. Dito isso, para o direito tributário, o vocábulo circular contido no art. 155, II da CFRB/88 trata sobre a mudança de titularidade.

Daí o conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias”, expressando sempre uma circulação jurídica, isto é, uma operação que implica transferência de propriedade ou de posse, como a compra e venda. [...]. Circulação de lago objeto de comércio (mercadoria) só pode ser aquele que implica transferência de sua propriedade ou posse. (HARADA, 2019. p. 17 e 18).

Corroborando este entendimento, encontra-se o mesmo raciocínio e interpretação na jurisprudência do STF. O entendimento segue sendo que a circulação prescreve uma mudança de titularidade da coisa ou bem, sendo este fato jurídico necessário:

A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS. (STF, AgRg no AgIn 693.714, relator: Min. Ricardo Lewandowski, 1.^a T., j. 30.06.2009, DJe-157, publicação 21.08.2009).

Não obstante, com o intuito de findar à relevância da transferência jurídica para a incidência do ICMS, foi sumulado pelo STJ: Súmula nº 116 “*não constitui fato gerador do*

¹ Operações é um termo genérico. Está ele atrelado à *circulação* e vice-versa. Portanto, será fato gerador do ICMS qualquer operação que implique circulação de mercadorias. Até aqui, nenhum problema, A complexidade começa quando se examina a natureza jurídica das “*operações relativas a circulação de mercadorias*”, ou seja, em que consiste e quais os efeitos jurídicos dessas operações de circulação. (MARTINS, 2013, p. 803).

² “Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”. (CARVALHO, 1981, apud PAULSEN, 2010. p. 320).

ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Assim sendo, verifica-se que não há subsunção do fato à norma, do referido imposto, quando circula um bem de um mesmo contribuinte, entre seus estabelecimentos, inclusive a sumula aplica-se quando este fato ocorre com matriz e filial e vice-versa.

Importante é que exista a circulação mercantil, sendo essa uma transferência jurídica de propriedade ou de posse. Mudança de titularidade do objeto, ou seja, deve haver mudança naquele que pode dispor do bem.

Diante da minuciosa regulamentação dos impostos de maneira geral pela nossa CFRB/88, é plausível o entendimento que houve por parte do legislador ordinário a intenção de esgotar os conceitos principais que envolvem os impostos atinentes a cada Ente Federado.

Sendo assim, também verificamos que não há na CFRB/88 um tratamento específico do que seria *mercadoria*. Restando então o entendimento tradicional que seria um bem objeto de comércio, passivo então de atos mercantis.

A própria designação o do imposto, no que consagra o emprego do vocábulo “mercadoria”, pressupõe o ato mercantil, encontrando-se definição no termo do Direito comercial. Em síntese, consubstancia mercadoria coisa móvel destinada à comercialização para a revenda... (apud PAULSEN, 2010, p. 322)

De outro giro, não parece razoável que seja modificado o conceito de mercadoria, fugindo da conceituação tradicional, visto pelo modo como coloca o assunto Kiyoshi Harada: “Como a Constituição Federal não descreveu o que seja mercadoria, entende-se que acolheu o conceito tradicional, de forma que nenhuma lei tributária poderia defini-la de maneira diferente (art.110 CTN³).

No mesmo sentido conclui José Eduardo Soares de Melo: “Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo”. (MELO 2006, apud AMARAL, 2018, p. 30).

Verificamos assim, que mercadoria, vocábulo do texto constitucional, tem como qualidade o conceito de mercadoria tradicional, aquela que será destinada ao consumidor final, inclusive com origem no Direito comercial.

³ 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.

Com fito de encerrar o conceito pelo qual mercadoria é envolto, concluímos com os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins (2013):

O vocábulo “mercadoria”, para fins de ICMS, está relacionado com a expressão “ato de mercancia”. Com efeito, ao definir a palavra “mercadoria”, dicionários apontam para mesma finalidade, como sendo:

- Aquilo que é objeto de comércio; mercancia.
- Aquilo que é objeto de compra ou venda.
- Qualquer produto enquanto objeto de comércio e destinado à venda.
- Qualquer bem econômico móvel posto à venda
- Qualquer coisa móvel quando objeto de comércio.

A definição constitucional de mercadoria não difere de tais conceitos, na medida em que, se o ICMS consiste em “operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II, da CF), significa que se trata de qualquer bem móvel posto à venda por uma pessoa que pratica com habitualidade a mecânica.

Destarte, fica evidenciado que a circulação necessita ser uma transmissão jurídica, aquele que dispõe do bem deve transmitir esse poder para outro. Assim como o signo Mercadoria, insculpido no texto constitucional tem alicerce no Direito comercial, sendo objeto de atos de mercancia, tão logo são bens corpóreos ou coisas móveis. Não tendo a Carta Magna despendido outro conceito ao termo mercadoria que não se oriente pelo apresentado.

De antemão, é interessante colocar algumas observações a despeito do que seriam Leis Complementares, tema tratado na CF/88 no art. 59, II⁴. Cabem, de modo introdutório as palavras de Luciano Amaro: “Lei Complementar é aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição”. (AMARO, 2017, p. 195).

Reforça esse entendimento Ives Gandra da Silva Martins assinalando que:

É, portanto, a lei complementar norma de interação entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. (MARTINS, 2013, p. 99)

Vale ressaltar o art. 146 da Carta Magna de 1988, através do qual o legislador constituinte originário concedeu a incumbência de editar normas de limitação ao poder de tributar, para dirimir conflitos de competência e normas gerais de legislação tributária, como segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁴ Brasil, Constituição Federal, art. 59 “O processo legislativo compreende a elaboração de: II – Lei complementar

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Diante da previsão constitucional do art. 146 da CF/88, verificamos que cabe, então, a Lei Complementar dirimir conflitos de competência no tocante a matéria tributária, isto é, entre os Entes de Direito Político.

Diante da análise dos incisos do art. 146 da CF/88 verificamos quais possibilidades de matéria cabe a Lei complementar no tocante ao Direito tributário, tais como (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) limitação ao poder de tributar, e (iii) normas gerais de direito tributário.

Interessante a colocação de Luciano Amaro sobre o inciso I, art. 146 da CF/88, o qual já estabelece “a atribuição de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS e ICMS”.

O art. 1º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), tem como uma de suas métricas, pelo exposto, aperfeiçoar a outorga constitucional sobre o ICMS, porém em seu art. 1º veio apenas cópia do do Art. 155, II da CF/88.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Portanto, pelo que outrora foi explicitado sobre o aspecto material deste imposto, entende-se que não é plausível que haja a incidência deste sobre a compra e venda de software. Não há que se falar em tal cobrança, inclusive, não houve pelo legislador, ao tempo da elaboração da lei, demonstração da vontade de tributar o programa de computador.

Importante ressaltar que a LC 87/96 foi objeto de alteração nos anos de 2000 e 2002, porém em nenhum momento o legislador preocupou-se em alterar o texto, de modo que fosse plausível a possibilidade de tributar o software pelo ICMS. Permanecendo os

conceitos de Circulação e Mercadoria, como promulgados no próprio texto Constitucional e na própria LC, vale ressaltar que o art. 1º em nenhum ano foi objeto de modificações, apenas o art. 2º e seus incisos, porém estes, claramente não abarcam como hipótese de incidência o software, ou programa de computador.

A Carta Política de 1988, concedeu na redação do art. 156, a outorga, para os municípios a competência tributária para instituírem seus impostos, sendo então: IPTU, ITBI e ISS, restando, então, delimitada a possibilidade destes entes políticos instituírem impostos.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

Para a atingirmos os objetivos a que nos propusemos, do rol apresentado, interessamos o inciso III. Posto que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Apresentando, no rol, também uma limitação ao poder de tributar⁵, não incide sobre serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

O retrotranscrito artigo também elucida que a hipótese de incidência do ISS será definida por Lei Complementar, ou seja, pelo que for fruto do debate no poder legislativo, e, portanto, será consenso de todos do Povo e dos Estados, representados pela Câmara dos Deputados e Senado Federal.

Ocorre, portanto, a hipótese de incidência do ISS, para aqueles serviços que se encontram elencados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a qual é resultado do comando constitucional do art. 156, III da CFRB/88. Lembrando sempre que esta determinação é fruto do Poder Constituinte originário:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

Esta redação foi alterada pela EC nº 3, de 1993, então o texto foi alterado para o atual art. 156, III.

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Não há outro entendimento possível, que não seja de tributar pelo ISS, de competência dos municípios, apenas aqueles serviços que estiverem incluídos na Lei Complementar. O conteúdo da norma, traz o entendimento de que será fruto do processo e debate legislativo a incidência ou não dos serviços que compõem a LC. Devendo ser respeitada a vontade do legislador que ao tempo que novas necessidades apareçam, tem a possibilidade de alterar a redação da própria LC.

A taxatividade da lista proclamada pelo STF, não quer dizer sua imutabilidade. Quer por razões de política tributária, quer em decorrência do surgimento de novos serviços nesse mundo globalizado, o legislador complementar, que recebeu a incumbência constitucional de definir os serviços tributáveis, pode ampliar o rol de serviços tributáveis pelos Municípios. Já a diminuição do rol, hipótese improvável, esbarraria nos preceitos constitucionais concernentes à autonomia municipal (arts. 18 e 30 da CF). (HARADA, 2014, p. 14).

Endossado, assim, o entendimento, pelo qual deve ser respeitada a tributação dos serviços elencados na lista anexa da LC nº 116/03. Porém vale complementar que não há interferência da competência municipal na esfera estadual. Como escreve o mesmo doutrinador:

A expressão “serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios” ⁶ não pressupõem congelamento da lista de serviços vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988. Pelo contrário, deve-se entender que a competência tributária estadual, no caso, é residual. O Estado só pode tributar os serviços não tributáveis pelos municípios. [...] À medida que a lei complementar competente for incluindo novos serviços na lista nacional de serviços, vai cessando a competência impositiva estadual referida no dispositivo constitucional retroapontado. (HARADA 2014, p. 15)

Do exposto, temos que a tributação pelo ISS sobre softwares torna-se factível e esperada. Assim como ao minuciar o art. 155, §2º, IX, *b*, compreende-se que não ocorre um conflito de competência, pois, essa última incidência de ICMS seria sobre serviços não constantes da Lei Complementar tratada no Art. 156, III da CRFB/88, ou seja, incidiria de forma residual, lembrando que a lista pode ser atualizada a qualquer tempo, através de processo legislativo.

Atualmente na doutrina encontramos duas correntes que dão interpretação a lei complementar do ISS. Corrente tricotômica, que em linhas gerais entende que a

⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

competência dos Municípios circunda a matéria da lei complementar. Não sendo possível a inovação por parte de lei municipal.

A previsão de serviço em lei municipal, não contido na lista veiculada pela lei complementar, implica tributar atividade que não se insere no raio de competência dos Municípios. A própria Constituição atribuiu à lei complementar o papel de definir os serviços sujeitos à incidência do ISS, limitando, pois, a competência dos Municípios. Logo, é vedado aos Municípios inovar a matéria. Essa maneira de interpretar o papel da lei complementar em matéria de ISS se alinha à corrente tricotômica, segundo a qual cabe à lei complementar disciplinar os três temas previstos pelo art. 146 da Constituição Federal, a saber: a) conflitos de competência; b) limitações ao poder de tributar; e c) normas gerais sobre definição de tributo e suas espécies, assim como, em relação aos impostos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; obrigação, crédito, decadência, prescrição etc. (MARTINS, p. 955)

A outra corrente que concede interpretação diversa a LC 116/03 é a corrente dicotômica. Esta entende que a lei complementar do ISS não teria um rol taxativo em sua lista anexa. E caso esse fosse o entendimento, estaria sendo violado o princípio da autonomia municipal.

A previsão de serviço em lei municipal, não contido na lista veiculada pela lei complementar, implica tributar atividade que não se insere no raio de competência dos Municípios. A própria Constituição atribuiu à lei complementar o papel de definir os serviços sujeitos à incidência do ISS, limitando, pois, a competência dos Municípios. Logo, é vedado aos Municípios inovar a matéria. Essa maneira de interpretar o papel da lei complementar em matéria de ISS se alinha à corrente tricotômica, segundo a qual cabe à lei complementar disciplinar os três temas previstos pelo art. 146 da Constituição Federal⁹, a saber: a) conflitos de competência; b) limitações ao poder de tributar; e c) normas gerais sobre definição de tributo e suas espécies, assim como, em relação aos impostos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; obrigação, crédito, decadência, prescrição etc., desde que tenha por objetivo dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar (corrente dicotômica (MARTINS, p. 957)

Evidente que encontramos algumas semelhanças, como ambas entendem que os serviços que se encontram elencados na própria legislação complementar, são atividades que podem ser tributadas pelos municípios, através do ISS.

Auxiliando a sedimentar o entendimento que os softwares por se encontrarem, no rol da lista anexa, incluídos pelo legislador complementar, serem objetos que estão ao alcance da hipótese de incidência do ISS.

Passamos a análise dos julgados que tratam do tema no âmbito do Supremo Tribunal Federal, com intuito de verificar o entendimento que a egrégia corte traz sobre o tema.

a. RE 176.626/SP – julgamento este que ocorreu no ano de 1988. Importante observar

que o momento tecnológico era outro, assim como a forma de disponibilização de softwares também era diversa.

- i. “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador: trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS. P.317
- ii. “É esse direito de exclusivo que – não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso”. A finalidade é dar proteção eficaz contra os não autores, que se dá através deste direito exclusivo.
- iii. Adota a classificação de Ruis Saavedra, quanto ao grau de “standardização” ou de exclusividade: (a) programas standard (software de prateleira), (b) programa por encomenda, (c) programas adaptados ao cliente.
- iv. “O comerciante que adquire exemplares para revenda[...] não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, em consequência não pode transferir ao comprador”.
- v. O consumidor adquire apenas o *corpus mechanicum*, o qual traz em seu conteúdo o software, obra intelectual. Não se confundindo a aquisição do *corpus mechanicum* com o a licença de uso.
- vi. A incidência do ICMS seria sobre este *corpus mechanicum*, porém o acórdão não trata em qual proporção ou outra forma de mensurar o imposto. Sobre o *corpus mechanicum* que incidiria ICMS.
- vii. “A condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprado: sua posição aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa”.

b. ADIn nº 1945/99 – A questão do ICMS vs. Software ocorre a partir da fl 22 do acórdão:

- i. Apresenta como mercadoria as operações com programa de computador – software.
- ii. Admite a cobrança do ICMS no software, no julgado, tratado como mercadoria. “o alcance da norma questionada é restrito, abarcando tão somente as situações em que o software é comercializado como mercadoria”. (Ministro Relator, p. 22)

Interessante, também, verificar como ocorre a estruturação do WhatsApp, aplicativo de celular que tem uma utilização em escala mundial, visto que, nos dias atuais, este aplicativo tem estrutura que comporta troca de mensagens instantâneas, ligações de áudio e vídeo chamada entre os usuários.

O aplicativo WhatsApp não é classificado como serviço de telecomunicação, pois, ele não fornece estrutura para a comunicação. Ele se utiliza de uma estrutura preexistente, fornecida por um provedor, sendo que essa estrutura é contratada pelos agentes, sejam emissores ou receptores de mensagem, através de um contrato oneroso.

Há serviços de comunicação quando pessoas físicas ou jurídicas fornecem um suporte, um meio viabilizador da comunicação entre emissor e receptor. Haverá a prestação de serviço de comunicação, quando o liame comunicativo for proporcionado por uma terceira pessoa, permitindo, possibilitando, a comunicação, em elo de união entre emissor e receptor da mensagem. (BARRETO, Aires F.: ICMS e ISS: serviço de comunicação e de “valor adicionado” Revista de Direito Tributário, n. 81. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 200, p. 187-200).

Verifica-se que o WhatsApp não recai *per se* em serviço de comunicação, pois não há contrato com que forneça a estrutura, o liame, pois o aplicativo utiliza de uma estrutura preexistente. Apesar de não se encaixar nesta definição o aplicativo é enquadrado no art. 61 da Lei 9.472/97.⁷

Ou seja, a funcionalidade a qual o aplicativo fornece é enquadrado como serviço de valor adicionado, logo, não se confunde com o serviço de telecomunicações. Inclusive o próprio §1º, art. 61 da L. 9.472/97 classifica o serviço de valor adicionado por provedor de serviço com o qual o serviço de telecomunicações o dá suporte.

Destarte, apesar de inicialmente o aplicativo aparentar ser um serviço de comunicação, na verdade não o é, em razão do exposto anteriormente, sendo então considerado, serviço de valor adicionado, pois acrescenta uma nova função ao serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte. Excluindo-o então da hipótese de incidência do ICMS- Comunicação. Veja-se a seguinte decisão:

Denominada Lei Geral de Telecomunicações - LGT, no § 1º de seu artigo 61, dispõe que o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço

⁷Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição

de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição'. O caput do mencionado artigo define o referido serviço como 'a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.'". (Resp 456650/PR, rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, Dj 20/03/2006, p. 181)

No julgamento *supra*, o STJ afirmou a não incidência de ICMS sobre provedor de Internet, pois este é um serviço de valor adicionado, pelos mesmos motivos acima explanados.

Vale ressaltar que a condição *sine qua non* para a subsunção do fato à norma na esfera de incidência do ISSQN, é o serviço constar da lista anexa a Lei nº 116/03. Fato é que com a aprovação da LC 157/16, alterou-se o item 1.03 na lista anexa, passando à seguinte redação: "Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres".

Dentro do cenário jurídico vigente ao qual nos encontramos, temos a tributação pelo ICMS e ISS, entre outros tributos. Sendo estes os mais recorrentes de incidência sobre o programa de computador (*software*).

Uma das ferramentas elencadas pela CRFB/88, em seu art. 146, I, é a Lei Complementar, ora elencado este instrumento e respeitados os limites de tributação ora, previsto no art. 156, III, arroga a própria LC 116/03 que a tributação deve ocorrer pelo ISS.

De outro giro, alguns autores arguíram que seria uma solução, inclusive com possibilidade de delinear com contemporaneidade, utilizar o art. 154, I da CF, o qual estabelece a competência residual da União para estabelecer imposto não expressamente previsto na Constituição.

Com o objetivo de contribuir para o debate a respeito da tributação dos *softwares*, e buscando contribuir para um desfecho que permita uma tributação válida e legítima, aplicável, portanto, ao Estado como sujeito ativo e ao contribuinte como sujeito passivo, fazemos as seguintes considerações: (i) não sendo suscetível o *software* a transferência jurídica de titularidade, tão pouco a atos de mercancia, entendemos não ser correta e legítima a sua tributação pelo ICMS; (ii) a respeito das atualizações legislativas, processo legítimo e legal com o qual os representantes do povo legislam, verificamos que não houve, por este, a vontade de tributar o objeto em questão pelo ICMS e sim pelo ISSQN, pois na legislação deste último está manifesta esta vontade; (iii) Considerando que o Estado é primordialmente arrecadador e não produtor de riquezas, ao passo que se um setor da economia deixa de ser tributado outro setor terá que ser onerado não consideramos está

possibilidade, e, (iv) criar um tributo específico (art. 154, I da CRFB/88) para o setor geraria mais burocracia e possível judicialização, embora seja uma possibilidade para enfrentar o problema. Porém nos orientamos a agregar ao debate com os instrumentos e arcabouço jurídicos já existentes.

Portanto, acreditamos que esses questionamentos básicos elencados podem ajudar e trazer uma condição de tributação menos burocrática, assim como uma possibilidade de maior legitimidade, visto que na história da relação entre o Fisco e o Contribuinte, existe a primazia decorrente do *slogan* “*no taxation without representation*”, que traduzido para o nosso ordenamento jurídico seria o princípio da legalidade.

Diante do que foi apresentado, parece salutar entender que a vontade do legislador permanece com a ideia de que os programas de computador sejam tributados pelo ISS, inclusive com este entendimento corroborado pela Lei 9.609/98 que orienta sobre a proteção do programa de computador.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os precedentes trazidos neste escrito, do âmbito Supremo Tribunal Federal (RE nº 176.626-3 e ADI nº 1.945/MT), trazem premissas divergentes acerca da incidência do ICMS, no tocante a tributação do software.

No tocante ao RE nº 176.626-3, primeiro julgado tratando da matéria, adotou-se a seguinte classificação: (i) programas standard, (ii) programas por encomenda, (iii) programas adaptados ao cliente.

Programas standard seriam os produzidos em massa e disponibilizados em larga escala para o público em geral, chamados de software de prateleira. Software por encomenda seriam criados a partir do zero, com base nas necessidades específicas de cada cliente. Por fim, o software adaptado ao cliente é o meio termo, entre os anteriores, este permite uma adaptação. Logo ele possui uma estrutura que não pode ser modificada, mas além desta base existem recursos que podem ser adaptados para a necessidade do usuário.

O Ministro Sepúlveda Pertence, relator do Recurso Extraordinário, dispõe que conceito de mercadoria não inclui bens incorpóreos. Assim como operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador tem como objeto direito de uso, bem incorpóreo que não se enquadra no conceito de mercadoria, logo não incide ICMS.

Acrescenta o Ministro Relator, comerciante não assume condição de licenciado ou cessionário do direito de uso, então não pode o transferir, mas negocia o “*corpus mechanicum*” em que se materializa o software, sobre esse pode-se cogitar a incidência do ICMS.

Acerca da ADI 1.945/MT verifica-se que não seguiu o entendimento, anterior, do RE nº 176.626-3. Haja vista que aceita o software como mercadoria, tratando-o como bem corpóreo que pode ser adquirido como tal.

Adiante, no julgado, fixa a tese da incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo (software de prateleira).

Cabe ressaltar que o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, relator do RE nº 176.626-3, entende não ser mercadoria bem incorpóreo. “Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui bem incorpóreo” (p. 316). Sendo que o eminente relator, admite ser plausível a incidência de ICMS sobre o *corpus mechanicum* em que se materializa o software.

Retomando, a Lei 9.609/98 define o programa de computador como sendo conjunto de instruções em linguagem codificada necessário para o funcionamento de hardwares baseados em técnica digital ou análoga, para que tenham seu correto funcionamento e alcancem seus objetivos. Sendo, também, dispensada ao software a proteção conferida às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

Salienta-se que o programa de computador é objeto de contrato de licença pelo disposto na Lei 9.609/98, isto posto, não há aquisição do programa de computador, mas sim da licença de uso, que dispõe sobre utilização, prazo e outras restrições e possibilidades. Evidente que não ocorre a transferência de propriedade, de modo que possa o licenciado dispor livremente sobre o software.

Reavendo outro ponto elencado anteriormente, a Lei Complementar 116/03 trouxe em suas atualizações, provenientes do debate legislativo, o incremento em sua lista anexa do item 1.05 “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”. Considerando ser função do Congresso Nacional dispor sobre o sistema tributário e que cabe à lei complementar, nos termos do art. 156, III, CF, estabelecer as incidências do ISS, não parece razoável adotar-se interpretação jurisprudencial que resulte em conclusão antagônica ao que foi pretendido pelo Congresso Nacional, dado que não se constata nenhuma inconstitucionalidade evidente no particular.

Por fim, com o propósito de contribuir com o debate e aumentar os questionamentos sobre as decisões legislativas e judiciárias, e, também com intuito de chamar à participação os contribuintes e sociedade em geral, propomos que a tributação do software deva ocorrer

por incidência do ISSQN, haja vista o exposto neste escrito, reiterando o respeito ao processo legislativo, a menor onerosidade ao contribuinte e com o fito de prover maior segurança jurídica.

4. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. 18. Tir. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BARRETO, Aires F. ICMS e ISS serviço de comunicação e de “valor adicionado”. *Revista de Direito Tributário*, n. 81. São Paulo: Revista dos Tribunais, 200, p. 187-200.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 693.714/RJ Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 30.06.2009. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: Dje. 30.06.2009).
- _____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento: 26.05.2010. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: Dje. 14.03.2011).
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 30.06. 2009. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: Dje. 30.06.2009).
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 443.119/RJ. Relator: Ministro Nancy Andrichi. Julgamento: 30.06. 2009. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: Dje. 30.06.2009).
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 456.650/PR. Relator: Ministro José Delgado. Dje. 20.03.2006).
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento 29.09.2016. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: Dje, 07.05.2019
- CANTO, Gilberto Ulhôa. Apresentação. In: GOMES, Orlando et. al. *A proteção jurídica do software*. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. XIV.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- HARADA, Kiyoshi, *ICMS: prática e teoria*. São Paulo: Atlas, 2019.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo. Saraiva, 2013.
-

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

Contatos: Rafael Padula Valls (rafaelpadula93@gmail.com) e Nelson de Freitas Porfírio Junior (Orientador – 7000628@mackenzie.br)
