



A GUERRA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARES* NO BRASIL: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA NACIONAIS

*Khadja Vanessa Brito de Oliveira*¹

*Gabriel Danton de Sousa Leite*²

RESUMO

A tributação de *softwares* é uma matéria controversa no Brasil devido à inexistência de uma legislação nacional acerca do tema. Por isso, Estados e Municípios editam normas próprias que podem gerar conflitos de competência, restando aos Tribunais Superiores brasileiros editar entendimentos sobre o assunto. O presente trabalho, portanto, objetiva analisar a problemática da guerra fiscal entre Estados e Municípios a partir tributação dos *softwares*, questionando o papel da jurisprudência nesse conflito. A metodologia utilizada é a dedutiva, cujos resultados se pautam na análise jurisprudencial, e a conclusão foca na apresentação de contradições e atecnias em matéria tributária digital no Brasil.

Palavras-chave: Guerra fiscal. *Softwares*. Jurisprudência.

1 INTRODUÇÃO

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), estagiária no QBB Advocacia, membro do projeto PotiArb e do Núcleo de Pesquisas em Direito Digital (NEDDIG).

² Graduando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), estagiário do IBAMA e membro do projeto de pesquisa NUCRIM.

Dentro do campo da tributação de *softwares*, existem divergências jurisprudenciais e doutrinárias que vêm interferindo significativamente na produção e distribuição desse tipo de produto digital no Brasil. Define-se *software* como o suporte lógico, feito a partir de sequências algorítmicas, responsável por executar determinados comandos, sendo conhecido, de maneira geral, como programa de computador. A princípio, os *softwares* foram desenvolvidos para aplicação em máquinas específicas, ausentes de expressão de valores econômicos e de identidade independente. Por isso, os programas de computador costumavam ser considerados acessórios do *hardware*, qual seja, a parte física dos sistemas microeletrônicos, pois este sim compreendia ideias e princípios científicos significativos para a produção.

Nessa linha, o *hardware*, diferente do programa de computador, era tido como um advento da operação fabril e, conseqüentemente, demandava a obtenção de patente em benefício do criador, por ser um incremento técnico inovador de utilidade pública. De mais a mais, malgrado o *software* tivesse como escopo um processo produtivo, teria apenas o caráter de apresentar instruções à máquina, a qual sim, executaria a produção de bens e serviços, sendo qualquer representação inventiva e prática proveniente da sobrepujante atuação do hardware. Entretanto, com a aprimoração e alargamento dos instrumentos informáticos, oriundos da revolução tecnológica, começou-se a reclamar proteção jurídica a esse tipo de produto.

A tecnologia é, atualmente, uma das grandes definidoras do mundo moderno, mas, apesar da utilização de inovações tecnológicas já ser uma realidade em diversos ramos sociais, é fato que o direito ainda possui dificuldades regulatórias em pontos sensíveis da área digital. Um deles, pontua-se, é a classificação jurídica dos *softwares*, pois inexistente um conceito amplo e claro na legislação brasileira que abarque as especificidades dos programas de computador produzidos ou distribuídos em solo nacional. Considerando que os programas de computador fazem parte da extensa gama de criações humanas passíveis de regulação, a proteção jurídica traz diversos benefícios, principalmente no que tange aos direitos de utilização, autorização de uso, preservação e alienação.

Entretanto, a falta de uma definição clara acerca do que seriam os *softwares* no direito brasileiro faz com que ainda hajam confusões quanto ao tipo de imposto incidente sobre os programas de computador. Na tentativa de sanar o problema, parte da jurisprudência nacional passou a se orientar no sentido de estabelecer uma dicotomia entre os diferentes tipos de *software*, dividindo-os em “*softwares* de prateleira”, sobre os quais incide Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), desde que comercializado por meio de um suporte físico, e os “*softwares* sob encomenda”, sobre os quais incide o Imposto Sobre Serviços (ISS). Ocorre que, apesar da classificação, a orientação nacional ainda abria margens à

bitributação, ou seja, a cobrança dos dois tributos combinados, o que fez com que, diante da inexistência legislativa, novamente a jurisprudência tivesse que agir no sentido de garantir segurança jurídica para as operações envolvendo *softwares*.

No presente trabalho, será feita uma análise crítica acerca das respostas jurídicas dadas ao problema da tributação de programas digitais, bem como será feito um apanhado histórico de todos os elementos envolvidos na “disputa” entre Estados e Municípios no que tange à problemática. Para alcançar o objetivo, o estudo utilizará o método de pesquisa dedutivo, a partir de algumas técnicas de análise específicas, como a consulta da doutrina e jurisprudência nacional e internacional, bem como utilizará o estudo qualitativo no que diz respeito às pesquisas à legislação.

2 AS BASES TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS

O artigo 1º da Constituição Federal arquiteta o sistema tributário brasileiro de uma forma federalista, composto por pessoas jurídicas de direito interno, as quais gozam de competência administrativa, financeira e legislativa, consentia o art. 18, *caput*. Embora a União exista como advento da unidade indissolúvel dos Estados membros, constitui-se pessoa jurídica de direito interno, cujo desempenho dar-se mediante atividade legiferante e administração de serviços públicos federais em amplo sentido (PEREIRA, 2015).

Os Estados Federados, ademais, são pessoas de direito público interno, providos de núcleos de autonomia sobremaneira evidenciados pela capacidade de legislar, governar e possuir jurisdição própria, competências conferidas por este ente federativo. Os demais entes federativos, são os Municípios e o Distrito Federal. Os primeiros são dotados de personalidade jurídica de direito público interno, com o escopo de administrar os interesses locais e apresentam-se como espécies de unidades que cingem os Estados competentes. O segundo é um ente autônomo que mescla as características de Estados e Municípios (PEREIRA, 2015).

Cada um dos entes federados possui competências específicas de tributação, não podendo um ente invadir a esfera de atuação dos demais. Para o presente estudo, a competência tributária será analisada no âmbito de dois impostos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), os quais são reconhecidos pelos Tribunais Superiores brasileiros como incidentes sobre operações envolvendo programas de computador.

2.1 A COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DE ICMS E ISS

O ICMS é um tributo estadual regulamentado pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996). Esse é o imposto que incide quando um produto ou serviço tributável circula entre cidades, estados ou de pessoas jurídicas para pessoas físicas e os valores base do tributo são definidos pelos próprios Estados e o Distrito Federal (OLIVEIRA, 2009).

Essa competência delegada está prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, o qual determina que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir os impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (BRASIL, 1988). Sobre o fato gerador do ICMS, Ataliba (1966, p. 246) asseverou:

Importante ressaltar o caráter mercantil das operações que configuram a hipótese de incidência deste tributo. A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operações’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre as operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.

Diante disso, é possível afirmar que o ICMS é um imposto que incide sobre negócios jurídicos (operações, em sentido estrito), referindo-se, exclusivamente, à circulação de mercadorias. Importante salientar que, nesse contexto, a palavra circulação faz referência à necessidade de movimentação do bem que se quer tributar, e a palavra mercadoria, na mesma seara, corresponde ao objeto da atividade mercantil, constituindo, portanto, um objeto produzido ou adquirido para venda ou revenda com o intuito de obter lucro (BARTHEM NETO, 2016).

Enquanto isso, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) foi estabelecido pela Lei Complementar nº 116, de 2003³, é um imposto de caráter municipal que incide sobre prestações de serviço. A competência tributária para cobrança desse imposto está prevista no art. 156, da Constituição Federal, a qual dispõe que compete aos municípios instituir

³ Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. O artigo 1º da referida Lei define o ISS, dizendo que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Ademais, a Lei também desenvolve as hipóteses específicas de incidência do imposto, bem como as exceções, e as alíquotas.

impostos sobre os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988).

O ISS não incide sobre os serviços de comunicação e transporte interestadual, porque deles é cobrado o ICMS. Importante salientar que, para que ocorra a incidência do ISS, os serviços devem estar definidos em lei complementar, por meio de um sistema de listagem. Alguns exemplos de serviços abarcados por esse tipo de imposto são os de informática; de transporte; funerários; de construção; de limpeza, entre vários outros (ISS, 2020). Sobre isso, dispõe Patrocínio (2015, p. 147):

Para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encontrar correspondência com um dos itens da Lista de Serviços. O enquadramento deverá considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o contribuinte dê a ele. Não encontraremos na lista, expressamente, todas as espécies de serviços prestados pelos contribuintes. Na Lista de Serviços estão os gêneros dos quais o intérprete extrai as suas espécies. A chamada interpretação extensiva. Por meio dela é que será possível definir se há incidência do ISS.

O maior questionamento em torno do ISS é relativo às diretrizes que devem ser seguidas pelo legislador para incluir uma nova atividade na lista (taxativa, mas passível de interpretação extensiva) de serviços tributáveis por ISS (BARTHEM NETO, 2016). Essa questão conduz ao conceito constitucional de serviço, o qual abarca, de maneira ampla, “(...) atividade humana que resulta na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material” (MORAES, 1975, p. 42). Essa definição abrange as obrigações decorrentes da prestação de serviço e as hipóteses de cessão de direitos e locação de bens móveis em favor de terceiros (BARTHEM NETO, 2016).

2.2 A GUERRA FISCAL

Pormenorizado os entes federativos, insta compreender a estruturação política de sistema federalista. Por isso, a acepção de federalismo aqui consagrada reside em atribuir o reconhecimento de vários entes autônomos inseridos em uma mesma identidade nacional ao observar as peculiaridades do povo e o espaço regional de maneira cooperativa. Portanto, mesmo sob a égide da autonomia dos entes federativos, inclusive com receitas tributárias próprias, todos os membros federados são compelidos a agir conforme o “dever-ser” de

fomentar uma situação harmônica com alvo no comum desenvolvimento nacional (OLIVEIRA, 1999).

Nesse sentido, precipuamente, ao Estado incumbe gerenciar um conjunto de atividades reclamadas pela sociedade e vaticinadas pelo programa constitucional, demandando um financiamento (PEREIRA, 2015). Justamente por isso, transfere-se poderes aos Estados e Municípios para garantir a eficácia da atuação estatal, vide a repartição da competência tributária. Mais do que isso, o Federalismo, no âmbito fiscal, precisamente implica uma repartição equilibrada das competências fiscais, aferindo de maneira meticulosa a percepção da receita tributária e a sua realocação de recursos no território (SILVA, 2001).

Inobstante, a empiria denota a complexidade dos fatores que influem a atividade fiscal dos entes e os consequentes óbices à materialização da representatividade social e do equilíbrio federativo (BARBOSA, 1998).

2.3 A GUERRA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARES*

A Constituição Federal resultou de um árduo processo político de fortalecimento de Estados e Municípios, com a distribuição da receita tributária e a competência para editar e impor tributos. Desde o início do século XX, os Estados e regiões brasileiras se empenhavam em atrair investimentos para avultar a economia regional, gerando emprego e renda (NASCIMENTO, 2008). Todavia, a vigência de uma Constituição fixadora de uma competência e maior liberdade fiscal para os entes, em sentido contrário à erradicação do desequilíbrio federativo, ensejou o desenvolvimento da chamada competição tributária, prosaicamente denominada de “guerra fiscal”. No ponto, ensinam Prado e Cavalcanti (1998, p.146):

A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjuntamente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

A guerra fiscal, pois, trata-se da disputa entre as unidades federativas com o fito de majorar receita e arrecadação de tributos. Instrumentaliza-se, para tanto, na concessão de benefícios fiscais e de infraestrutura às empresas atraídas com o intuito de investir num Estado em detrimento de outro (PERIUS, 2002). No presente artigo, em espécie, importa destacar os benefícios tributários às empresas tocantes ao procedimento produtivo, leia-se, a renúncia fiscal pela isenção dos impostos bem como pela redução ou postergação do seu recolhimento.

Entrementes, a disputa tributária é sufragada como competição vertical e horizontal. A vertical diz respeito à contraposição da União às unidades Federativas. A outra concretiza-se entre Estados ou Municípios, usualmente entre estados-membros pela isenção do ICMS, e entre Municípios, ISS e Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (PRADO; CAVALCANTI, 1998). Retratando o quadro de competição entre municípios, o Professor Luiz Alberto Gurgel Faria (2010, p. 99) cita um caso do final do século XX, no Rio grande do Sul, quando os municípios de Eldorado, Guaíba e Gravataí, empreenderam uma disputa ferrenha para atrair a nova Fábrica da General Motors, culminando na instalação na última cidade em decorrência do oferecimento da espantosa isenção de IPTU no período de 30 anos.

Por seu turno, o hodierno e relevante debate sobre a guerra fiscal perpassa a consecução de uma resposta juridicamente adequada à tributação dos *softwares*. Como proposto a analisar, os tribunais dissentem quanto à tributação dos “programas de computador”, sendo considerado como fato gerador do ICMS, imposto estadual, ou ISS, imposto municipal. Daí porque, surge um novo tipo de competição tributária dos entes federativos, porquanto os municípios reclamam a competência para tributar os negócios jurídicos relacionados aos *softwares* mediante o ISS, enquanto os Estados fazem o mesmo, através do ICMS.

3 O TRATAMENTO LEGAL E DOUTRINÁRIO DOS *SOFTWARES* NO BRASIL

Internacionalmente, muito antes de haver no ordenamento pátrio uma lei de direitos autorais, havia direcionamento de países europeus em incluir os “programas de computador” na esfera de incidência do direito autoralista. A nível de exemplo, menciona-se o paradigmático julgado do Tribunal de grande instance de Paris, o caso *Apple Computer Inc. C S.A.R.L. Segimex etc. S.A.R.L.C Data*, de 22 de setembro de 1983, decidindo por assegurar o mesmo tratamento entre programas de computador e as obras protegidas pela lei de direitos autorais vigente na França. (GOMES, 1985).

Sem embargo, a despeito da atenção dos ordenamentos jurídicos de países ocidentais sobre a questão, a legislação brasileira era omissa nesse ponto, assim como o panorama nacional não evocava a crucialidade e pungência deste debate. Nesse prisma, em 1984 elaborou-se a lei da Política Nacional de Informática, sem disciplinar, de modo algum, as questões jurídicas subjacentes à natureza do software. A própria lei, em seu art. 43, reiterou a fundamentalidade da criação de lei específica concernente à tutela de software. (PADILHA, 2016).

Assim, era urgente no cenário social brasileiro a normatização da tutela de software, para definir a sua natureza jurídica e o regime de direitos do proprietário. Oportunamente, em resposta à necessidade do mercado nacional, exsurgiu em 1987 a lei 7.646, a primeira legislação sobre a propriedade intelectual dos programas de computador, apresentando a pródona inovação de amoldá-los ao regime de proteção de direitos autorais (PADILHA, 2006).

No intento de criar uma rede de proteção, a década de 90 foi ainda mais prolífica para os direitos autorais e da propriedade intelectual no Brasil. Primeiramente, a Lei nº 9.279/96, disciplinando os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Subsequentemente, em 1998, quase conjuntamente, editou-se as Leis nº 9.609 e 9.610, sendo a última relativa a direitos autorais e a primeira dispendo especificamente sobre programas de computador.

Sobre a definição legal de *software*, a Lei nº 9.609, para os "programas de computador", dita o art. 1º que o programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Em seu art. 2º, previu que o regime de proteção do programa de computador é o dos direitos autorais, aplicando-se ao software a Lei 9.610/98, face a ausência de norma específica versando sobre o assunto. Com efeito, a análise da normativa pertinente implica a seguinte distinção: entre o *software* em si, enquanto programa-fonte ou programa-objeto e o *software* como objeto de direitos. Nesse âmbito, o software é produto da criação do espírito humano, uma espécie de obra intelectual, sendo os direitos correspondentes da classe dos direitos autorais (GONÇALVES, 2004). Conferindo, portanto, o mesmo regime de proteção autoral e de propriedade intelectual das obras literárias aos *softwares*.

Nessa sintonia, esposada a natureza jurídica do software, alude-se a todos os negócios jurídicos deles decorrentes, os quais teoricamente devem se enquadrar como fato gerador ao incidir na hipótese normativa afeta à receita tributária. A exemplo, tem-se a obtenção de softwares por terceiros pela cessão de direitos em contrato de licença de uso, como dita o art.

9º da supracitada “Lei do Software”, bem como a exploração econômica dos direitos de propriedade pela transferência onerosa ou gratuita dos direitos patrimoniais. (BARTHEM NETO, 2016)

Sobre isso, assevera Gonçalves que o contrato de licença de uso representa uma obrigação de dar, no sentido de ceder o uso da coisa, assim como de não fazer. Nas palavras do doutrinador, adentrando nas características do contrato não regulado por lei:

[...]

4. Contrato de licença é o instrumento jurídico por meio do qual o titular de um direito de propriedade intelectual (patente ou direito autoral) concede a outrem o direito exclusivo ou não de usar referida propriedade intelectual, gratuitamente ou em troca de uma remuneração.

[...]

6. Operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, cessões parciais de direitos autorais que são, configuram cessão de bem móvel. (GONÇALVES, 2004, p. 155)

Em arremate, sobre a definição de software e os direitos aos quais é objeto, imperioso é ressaltar a necessária compreensão dos negócios jurídicos que nele estão implicados, utilizando-se das normas de Direito Privado para buscar uma solução acerca da sua tributação, dada a sua natureza jurídica, proveniente da sistemática interpretação da Lei 9.609/98, nº 9.610/98 e da Lei 9.279/96.

Cumprido ressaltar que, o Brasil, com a edição das leis nº 7.646/87, 9.279/96, 9.609/98 e nº 9.610/98, assentiu à hegemônica disciplina jurídica internacional, defensora da predominância do enquadramento do programa de computador como trabalho intelectual protegido pelo regime de direitos autorais. Nisso, endossando o regulado pelos microssistemas legislativos citados, o Brasil internalizou o TRIP's, acordo de uniformização da produção normativa internacional sobre a comercialização de bens intangíveis, consagrando a proteção dos programas de computador pelo mesmo regime autoralista das obras literárias, consentâneo à Convenção de Berna, de 1971. (PADILHA, 2016).

Todavia, apesar do regime de proteção autoral e de propriedade intelectual tocante aos softwares, muitos doutrinadores pugnam uma legislação específica dignamente tuteladora, atendendo às necessidades do mercado tecnológico, desde à proteção dos direitos do criador ao acesso da população à inovação. Tudo isso porque, embora o regime de proteção autoral e da propriedade intelectual demonstre-se um avanço, a proteção excessiva e a objetável subsunção

do software na categoria de obra literária, a tornam insuficientes para tutelar os direitos do criador, disseminar conhecimento e informação à população e, concomitantemente, suprir as demandas mercadológicas. (PADILHA, 2016)

Sob esse espectro, em contexto nacional, a lei nº 9.279/96, versando sobre a propriedade intelectual, desconsidera o software para fins de registro e patente, haja vista não representar *per se* uma invenção, tampouco utilidade. Amparado na normativa, o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI) tem concedidos patentes aos programas de computadores, única e exclusivamente, quando integra equipamentos diversos ou faz parte de processos produtivos (ALMEIDA et al., 2012).

Diante desse contexto, além de não ser patenteável por si só, a composição não literal do software é escamoteada. O “look and feel”⁴, em outras palavras, a aparência, a estrutura organizacional e orientadora da consecução funcionais no computador, encontra-se absolutamente desprovida de direitos autorais. (SANTOS, 2008). Por exemplo, o art. 8º da Lei nº 9610/98, nos incisos I, II e VII, suprime da proteção o aproveitamento industrial ou comercial das regras contidas, como sistemas, métodos, projetos ou conceitos matemáticos, esquemas planos e regras para realizar atos mentais, jogos ou negócios. (PADILHA, 2016)

Com isso, o regime de direitos autorais incidente aos programas de computador no ordenamento jurídico pátrio é uma proteção autoral de natureza objetiva, sobre criatividade literária e artística, escanteando implementos técnico-científicos. Apenas os elementos literais do programa de computador, em espécie as instruções codificadas, são protegidos juridicamente por uma legislação exclusiva (ALBUQUERQUE, 2006).

4 A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

A comercialização de *softwares* não se encaixa propriamente nas definições clássicas de serviço e produto. Tal problemática atrelada à falta de legislação específica para regular o tema gera dúvidas sobre qual imposto incide sobre os programas digitais, restando à jurisprudência (e doutrina) fazerem essa ponderação. Atualmente, existem dúvidas quanto à aplicação de ICMS ou ISS na tributação de programas de computador, o que, por vezes, gera bitributação. Toda essa dúvida prejudica, em especial, as empresas de tecnologia, as quais não

⁴ Traduz-se literalmente como “olhar e sentir”.

podem dispor da segurança jurídica necessária para executar algumas operações (GALLINDO, STIVELBERG, 2021).

4.1 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ao final dos anos 1990, a jurisprudência dos Tribunais Superiores brasileiros fixou os referenciais que serviriam de base para toda a matéria relativa à *softwares* no direito tributário nacional. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), houve o julgamento dos Recursos Especiais nº 39.797-9 e 39.457-0, nos quais foram proferidas as primeiras manifestações acerca da cobrança de ICMS e ISS na exploração econômica de programas de computador (PADILHA, 2016). No julgamento do RE 39.797-9, o Ministro Garcia Vieira concluiu, utilizando-se da definição de *software* contida na Lei nº 7.646/1987, vigente à época do julgado, pelo estabelecimento de três premissas sobre o tema: 1. O programa de computador não se confunde com o seu suporte físico; 2. O programa de computador não é uma bem corpóreo, para fins de incidência do ICMS; e 3. O programa de computador não é vendido, já que a exploração econômica desse produto é feita a partir de contratos de licença ou concessão. (BRANDÃO, 2015). O Ministro concluiu pela incidência de ISS sobre os *softwares*, excluindo a cobrança de ICMS pelo Estado.

O julgamento do REsp 39.457-0 se deu no mesmo sentido. Ao afastar a cobrança do ICMS, o Recurso Especial em comento definiu que a exploração econômica de programas de computador mediante contratos de licença ou cessão, de que trata o art. 27 da Lei nº 7.646/87, dada a natureza jurídica de prestação de serviços (PADILHA, 2016). Para Brandão (2015), esses posicionamentos iniciais da jurisprudência não se ocupavam em analisar as peculiaridades jurídicas dos contratos de licença ou cessão dos *softwares*, de modo que, apesar da inovação necessária trazida com as decisões preliminares acima elencadas, é fato que elas desconsideraram até mesmo as competências tributárias ao definirem a incidência de ICMS para os bens materiais e a de ISS para os bens imateriais, ficando os programas de computador imersos na segunda categoria.

Posteriormente, o STJ emitiu novos julgados, nos quais passou a diferenciar os programas de computador produzidos com um fim específico, ou seja, os encomendados, e aqueles produzidos em larga escala para comercialização. Aos primeiros, estaria destinada a incidência de ISS, considerando a atividade imaterial envolta na produção dos *softwares* especialmente para determinado cliente, enquanto que, para o segundo tipo, caberia a cobrança de ICMS, uma vez que os programas de computador comercializáveis teriam a natureza de

mercadorias de livre circulação (PADILHA, 2016). No julgamento do REsp nº 123.022/RS, o Ministro José Delgado deixou clara a distinção entre os dois tipos de *software* expostos acima, sem, entretanto, analisar juridicamente as transações envolvendo programas de computador e as hipóteses de incidência tributária em cada uma delas.

4.2 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Enquanto isso, em 1998, o Supremo Tribunal Federal (STF) começou a delimitar escopos mais claros para os diferentes tipos de programas de computador que existiam no mercado à época. A partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, o Ministro Sepúlveda Pertence, do STF estabeleceu as distinções entre “*softwares* de prateleira”, considerados como aqueles produzidos em massa para distribuição no mercado, e sobre os quais incidiria o ICMS; e “*softwares* sob encomenda”, produzidos para determinado usuário, sobre os quais incide o ISS; e os “*softwares* adaptados”, um modelo híbrido que misturaria os dois anteriores, sobre os quais incidiria o ISS, em decorrência do trabalho intelectual do programador contratado (BARTHEM NETO, 2016).

Nesse sentido, a jurisprudência sobre significativas mudanças a partir do incremento dos termos, embora tenham sido feitas diversas críticas aos critérios utilizados na decisão para delimitar os impostos incidentes sobre cada tipo de programa de computador. No voto, o Ministro Sepúlveda Pertence, nos *softwares* de prateleira, embora a propriedade do *software* em si não seja cedida ao cliente, é fato que o usuário estaria adquirindo um direito de uso das manifestações físicas do programa, de modo que faria sentido a cobrança de ICMS justamente porque o bem imaterial se transfiguraria em mercadoria, e aqui existiria um contrato de cessão dos direitos de utilização desses efeitos físicos (PADILHA, 2016). Por outro lado, no caso dos *softwares* sob encomenda, haveria uma atribuição de licença de uso do programa, que, frisa-se, seria fruto de uma capacidade de criação humana direcionada, motivo pelo qual haveria incidência de ISS.

O julgado do STF serviu para firmar bases concretas acerca da respectiva cobrança tributária, além de analisar de maneira mais aprofundada os tipos de contratos e licenças relativas à cessão de uso dos *softwares*. O cerne do voto do Ministro Relator girava em torno do conceito de “mercadoria”, uma vez que esse é o objeto material da norma de competência dos Estados para tributação de circulação, e, para ele, a definição da palavra não abarcava os bens incorpóreos, de modo que não caberia a aplicação de ICMS aos *softwares*. Sobre a classificação dada pela jurisprudência, Barthem Neto (2016) assevera:

(...) da mesma forma como o licenciamento ou cessão de direitos de uso de programa de computador não deveria constar da lista de serviços tributáveis pelo ISS, a atividade de customização ou adaptação de softwares também não poderia ser considerada pelos Estados como fato gerador do ICMS (BARTHEM NETO, 2016, p. 128).

A partir desse entendimento, ficam claras as duas teses fixadas pelo Tribunal: 1. O programa de computador não está sujeito à venda, uma vez que a exploração econômica de programas de computador é objeto de contratos de licença ou de cessão, de modo que o software pertence sempre ao seu criador; e 2. O suporte físico não é mercadoria, e deve ser analisado o programa existente dentro dele (BRANDÃO, 2015). Depois disso, durante muitos anos, outros pronunciamentos foram editados, de maneira genérica, sempre fazendo referência ao RE acima elencado.

4.3 A BITRIBUTAÇÃO DOS PROGRAMAS DE COMPUTADOR

As diretrizes traçadas, inicialmente, pela jurisprudência colaboraram para solucionar o problema da classificação das espécies de *software*, entretanto, é fato que a bitributação, atitude proibida constitucionalmente, já acabou sendo objeto de análise em operações envolvendo *softwares*, resultando na edição das ADIs nº 5576⁵, 1945⁶ e 5659⁷, que serão desenvolvidas mais a frente, e tendo sido, as duas últimas, julgadas recentemente perante o STF. Isso demonstra que, apesar da jurisprudência da década de 1900 firmar bases para a identificação dos tipos de programa, ela não conseguiu fazer cessar os conflitos entre Estados e Municípios (BARTHEM NETO, 2016). A problemática, atualmente, é ainda mais grave devido ao desenvolvimento acelerado da tecnologia, que torna nebulosos os contornos entre os

⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido liminar, ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), tendo como objetos o art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/1992, o Decreto nº 61.522/2015 e o Decreto nº 61.791/2016, todos do Estado de São Paulo, os quais dispõem sobre a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (IMCS) sobre operações envolvendo programas de computador. O pedido do Autor foi de que fosse conferido aos dispositivos legais interpretação conforme o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 1º da Lei nº 6.387/89, do Estado de São Paulo.

⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (MDB), tendo como objeto a Lei nº 7.098/1998, do Mato Grosso, que consolida normas referentes ao IMCS. Foi a ação para atacar a lei como um todo, por bitributação, já que a lei fazia incidir IMCS sobre operações com programas de computador.

⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela CNS contra o Decreto nº 46.877/2015, de Minas Gerais, que estabelecia a tributação através de ICMS em operações envolvendo o uso de *softwares*, sob o argumento de que, sobre elas, deveria incidir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

tipos de *software* e obsoletas, portanto, as classificações iniciais sobre as quais foram firmados os primeiros julgados.

Grande parte da doutrina critica a dicotomia criada pela STF na distinção entre os tipos de programas de computador, orientando-se no sentido de defender que os *softwares*, enquanto bens imateriais, não podem ser considerados como mercadorias e nem amarrados dentro de padrões jurídicos rígidos. As visões doutrinárias apontam para o fato de que um *software* deve ser encarado como uma coisa una, não devendo ser adjetivado de modo diferente para fins jurídicos (JARDIM NETO, 2000).

Tendo em vista a fragilidade jurisprudencial, outros posicionamentos já foram emitidos dentro do contexto digital, com o principal intuito de sanar eventuais lacunas que se e, também, acalmar os ânimos da doutrina que, como já dito, emitiu críticas às disposições do STF. Em 2003, a Lei Complementar nº 116 previu, na lista tributável pelo ISS, a incidência do imposto no licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computação; em 2010, o STF reconheceu, em caráter liminar, que as operações realizadas por *download* estariam sujeitas ao ICMS; em 2015, o Convênio ICMS nº 181, determinou que o ICMS incidia sobre 5% do valor das operações com *software*; e, em 2017, o Convênio nº 106 tentou trazer parâmetros para regular aspectos da cobrança do ICMS nas operações com *softwares* (BRANDÃO, 2015).

Apesar da intenção positiva da legislação nacional sobre o tema, que foi editada, em sua maioria, pelos próprios estados e municípios, é fato que foi a partir dessas inclusões legislativas que começaram a surgir exemplos de bitributação e, portanto, insegurança jurídica para as operações envolvendo *software*. Em 2010, na decisão liminar proferida em sede da ADI nº 1945, referente a lei estadual nº 7.089/98, do Mato Grosso do Sul, a Corte se pronunciou pela manutenção dos efeitos da lei, entendendo que a cobrança de ISS não está condicionada à corporificação do bem digital, e permitindo a cobrança de IMCS sobre os *softwares* disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (PADILHA, 2016).

De igual modo, no caso da ADI nº 5576, ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), havia a alegação de que o Decreto nº 61.522/15, do Estado de São Paulo, que estabelecia a cobrança de IMCS sobre os programas de computador, incorria em bitributação, uma vez que a Lei Complementar nº 116 já previa que, sobre o licenciamento ou cessão de uso de *softwares*, incidiria ISS. O advento do Decreto nº 61.791/2016 pôs fim à disputa e, culminado com a decisão liminar emitida no âmbito da ADI nº 1945, a Secretaria da Fazenda entendeu pela legitimidade da cobrança de ICMS, na alíquota mínima de 5%, na comercialização de

softwares padronizados, mesmo que sejam adaptados a um usuário específico, recaindo esse valor, inclusive, sobre a licença e cessão de uso (PADILHA, 2016).

Em 2021, o STF voltou a se posicionar acerca das hipóteses de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão de direitos de programas de computador, a questão do julgamento da ADI nº 5659, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o qual julgou procedente o pedido para dar ao artigo 5º da Lei nº 6.763/75 e ao artigo 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, e ao artigo 2º da Lei Complementar federal nº 87/96, a interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo os nominados fatos geradores das hipóteses de recolhimento do tributo estadual (GALLINDO, STIVELBERG, 2021). Apesar da recente decisão avançar no sentido de estabelecer a segurança jurídica para as operações envolvendo *softwares*, verifica-se que a ausência de uma regulação nacional sobre o tema ainda pode ser um catalisador de mais conflitos nacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto no decurso do presente ensaio, a classificação embasada nos aspectos técnico-econômicos do software foi a forma utilizada pela jurisprudência para decidir sobre a sua tributação, seja a competência estadual, caso do ICMS ou ISS, competência municipal. Por exemplo, o “*software* de prateleira”, considerada a sua mercantilização através de suporte físico, subordinar-se-ia ao pagamento do ICMS, enquanto o “*software* por encomenda” pelo ISS. Ou seja, uma vez que o critério para discriminar a submissão a determinado tributo é técnico-econômico, mais conflitos podem ser ensejados, porquanto para cada avanço, mais uma característica operacional e, por conseguinte, mais uma discussão sobre como sua natureza se amolda à hipótese de incidência normativa de determinados tributos.

Por isso, comungando da concepção de que a orientação jurisprudencial dos tribunais superiores - sedimentada no final do século XIX e no início do século XXI - tem o condão de causar insegurança jurídica e assoberbar ainda mais o judiciário brasileiro. Nesse passo, a legislação pátria não faz distinção entre aspectos técnico-operacionais e econômicos, havendo apenas uma definição normativa de software. Ademais, a própria jurisprudência dos tribunais superiores, mesmo com amparo no critério mencionado, diverge, majoritariamente, se a competência da tributação do software dá-se pelo ICMS ou ISS. De um lado, o ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual

ou intermunicipal e comunicação. O ISS, por sua vez, incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

Em continuidade, o art. 110 do Código Tributário dispõe que a lei não pode alterar definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado. Portanto, tendo em vista os impostos em comento, os conceitos de “serviço”, “circulação” e “mercadoria”, usados para constituir a hipótese de incidência normativa, devem ser interpretados com base na acepção do direito privado. Nessa senda, a esmiuçada jurisprudência sobre a questão em debate notabiliza o ímpeto dos entes federativos em reclamar para si a competência para tributar o software. Constitui, assim, um estado de desequilíbrio federativo por interesses escusos dos entes em detrimento de um plano comum de desenvolvimento nacional calcado no princípio da equidade e no equânime financiamento de todas as regiões do Estado Federal.

Nesse caso, embora os Municípios constituam unidades divisionárias dos Estados, são providos de autonomia tais quais. Assim, sem embargo de 25% do valor do ICMS seja destinado a estes (artigo 158, inciso IV, Constituição Federal, ambos são demasiadamente beneficiados financeiramente por demandar competência de tributar o software, por possibilitar a atração de empresas privadas pelos benefícios tributários concernentes ao bem em comento, ou por simplesmente tributá-lo integralmente para robustecer a situação fiscal e possibilitar atender ao complexo de atividades de interesse regional ou local que requerem intenso financiamento.

Com efeito, a inexistência de uma congruente solução jurídica sobre a temática objeto do presente artigo, tendo em vista a ínsita dificuldade de se observar os princípios regentes do federalismo fiscal pela complexa atuação política dos entes federativos, faz concluir, decerto, que ela é potencializadora de uma guerra fiscal, ocasionando lesivos efeitos macroeconômicos e sociais.

Assim, uma maneira efetiva de dirimir a celeuma da tributação do software, tendo em vista inclusive a ação em trâmite no Supremo Tribunal Federal sobre este mote, conduz à consideração dos pressupostos jurídicos dos programas e a realização dos negócios jurídicos, obtendo uma resposta a partir do Direito Privado. É necessária a produção de uma legislação específica de proteção dos direitos do autor e da propriedade intelectual do criador do programa de computador, de modo a criar estabilidade econômica das pessoas físicas e jurídicas que lidam com esse tipo de bem.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A propriedade informática**. Campinas: Russel, 2006, p.72-73.

ALMEIDA, Diego Perez; DEL MONDE, Isabela Guimarães; PINHEIRO, Patrícia Peck (Coords). **Manual de Propriedade Intelectual** (Versão 2012-2013). Universidade Estadual Paulista (UNESP); Núcleo de Educação a Distância (NEAD). Disponível em: http://www.acervodigital.unesp.br/bitstream/123456789/65802/1/unesp_nead_manual_propriedade_intelectual.pdf. Acesso em: 12 de abr. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: RT, 1966.

BARBOSA, Fernando de Holanda (Coord.) et all. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BARTHEM NETO, Hélio. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing**. 2016. 167 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

BRANDÃO, Daniela Augusta Santos. **Software: tributação ou imunidade?**. 2015. 144 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/17745/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Daniela%20Augusta%20Santos%20Brand%C3%A3o%20-%20Software%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20ou%20Imunidade.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 134-135.

GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes; STIVELBERG, Daniel. Mérito e modulação no julgamento da bitributação de *software*. **ConJur**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-23/opiniaio-julgamento-bitributacao-software>. Acesso em: 10 abr. 2021.

GOMES, Orlando. A proteção dos programas de computador. In: GOMES, Orlando (Org.). **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Org.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais vendidos na Internet e o ICMS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 279-294.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: RT, 1975, p. 42.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 12, ed. 4º, Oct./Dec 2008. DOI S1413-80502008000400007. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502008000400007. Acesso em: 12 abr. 2021.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. **Pesquisa & Debate**, São Paulo, v. 10, n. 2(16), p. 110-138, 1999. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/rpe/article/download/11917/8627>. Acesso em: 12 abr. 2021.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: exame de constitucionalidade da incidência do iss e icms-mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016. 369 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Cap. 7. Disponível

em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/19637/2/Maria%20c3%82ngela%20Lopes%20Paulino%20Padilha.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2021.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência**. 2. Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. **Tributação indutora e ICMS: impactos da guerra fiscal no federalismo brasileiro**. Orientador: Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - UFPE, Recife, 2015. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/14912/1/Disserta%20a7%20a3o%20VF%20_%20Fabiana%20Augusta%20de%20Ara%20c3%20bajo%20Pereira.pdf. Acesso em: 12 abr. 2021.

PERIUS, K. C. G. **A concessão de incentivos fiscais estaduais e a nova lei de responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro**. 2002. 87 p. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) - Faculdade de Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos Unisinos, São Leopoldo, 2002.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília, DF: FUNDAP; IPEA, 1998. 165 p.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. **A proteção autoral de programas de computador**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SILVA, F. H. R. **Um estudo sobre os benefícios e os riscos de segurança na utilização de Cloud Computing**; 2010. 15p. Artigo científico de conclusão de curso apresentado no Centro Universitário Augusto Motta, UNISUAM- RJ. Disponível em: <https://docplayer.com.br/666503-Artigo-cientifico-de-conclusao-de-curso-um-estudo-sobre-os-beneficios-e-os-riscos-de-seguranca-na-utilizacao-de-cloud-computing.html>. Acesso em: 10 ago. 2021.

THE FISCAL WAR IN SOFTWARES TAXATION IN BRAZIL: A CRITICAL ANALYSIS ON NATIONAL LEGISLATION AND JURISPRUDENCE

ABSTRACT

The softwares taxation is a controversial matter in Brazil due to the lack of national legislation on the subject. Because of that, States and Municipalities regulate their own rules which can generate conflicts of jurisdiction, leaving to the Brazilian Superior Courts the edition of understandings on the topic. Nevertheless, there are still doubts about taxes on transactions involving computer programs. This present paper, therefore, aims to analyze the problem of fiscal war between States and Municipalities from the taxation of software, and explain the decisive role of case-law in this conflict, concluding with the presentation of contradictions and lack of technique in digital tax matters in Brazil.

Key-words: Fiscal war. Softwares. Case-law.