



Cláudio de Souza Neto: O conflito da tributação de software

21/08/2018

Encontra-se na pauta do Supremo Tribunal Federal a ADI 1.945, de relatoria da ministra Cármen Lúcia. Por meio da ação, proposta em 1999, se promoveu a impugnação da Lei 7.098/1998 do estado de Mato Grosso, que previa a incidência de ICMS sobre “operação com programas de computador — *software* — ainda que realizados por transferência eletrônica de dados”.

Quando a ADI foi proposta, ainda não havia entrado em vigor a Lei Complementar Federal 116/2003, que, no item 1.05 de sua lista anexa, estabeleceu, como hipótese de incidência do ISS, o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Mais recentemente, em 29 de setembro de 2017, o Confaz editou o Convênio ICMS 106, prevendo a incidência de ICMS sobre “as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados”. Ato contínuo, diversos estados editaram decretos disciplinando a cobrança do tributo. O estado de São Paulo, por exemplo, editou o Decreto 63.099/17 com esse propósito.

Como se verifica, a matéria dá lugar a um tipo particular de antinomia, que, em Direito Tributário, recebe o nome de bitributação: ICMS e ISS, impostos de competência de diferentes entes federados, incidem sobre os mesmos fatos geradores. A lei complementar federal prevê a incidência do ISS; o Convênio ICMS 106, do Confaz, bem como as leis e decretos estaduais antes mencionados, preveem a de ICMS.

À identificação do tributo incidente, subjaz um conflito de caráter federativo. Cabe aos estados ou aos municípios tributar o *software*? O conflito não é novo: há quase 30 anos que ressurgue sazonalmente, entre longos períodos de hibernação, sem que o STF ainda tenha lhe dado solução definitiva. O conflito federativo reaparece no atual contexto de ajuste fiscal, em que os estados estão tão ávidos por arrecadar que convertem em detalhe menor a autonomia financeira dos municípios. O resultado mais grave da controvérsia é a insegurança a que submete os contribuintes, instados a recolher valores a cofres estaduais e municipais em decorrência dos mesmos fatos geradores, o que não se permite em nosso sistema constitucional tributário. É sintomático dos atuais “tempos estranhos” a que tem aludido o ministro Marco Aurélio que as autoridades estaduais, nessa matéria, se conduzam à margem do que dispõe a legislação complementar federal, em prejuízo de setor tão importante para o desenvolvimento econômico, social e tecnológico do país.

Em 1999, momento da propositura da mencionada ADI 1.945, que se encontra na pauta do Plenário do STF, o *software* padronizado costumava ser distribuído de forma diferente. Era mais comum que fosse vendido em um *suporte físico* — em um CD-ROM, por exemplo —, que era entregue em conjunto com uma senha, que permitia a ativação do programa. Esse era o chamado “*software de prateleira*”. Hoje em desuso, o STF chegou a assentar que o emprego do



suporte físico (*corpus mechanicum*) legitimava excepcionalmente a incidência do ICMS:

“Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ ‘matéria exclusiva da lide’, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado ‘software de prateleira’ (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”[1].

Essa modalidade licenciamento do *software* tem se tornado cada vez mais rara, e tende a desaparecer. O comum hoje é a subscrição de *software* padronizado por meio da internet. Ao realizamos o *download* em nossos celulares, *tablets* e computadores pessoais, o que contratamos é uma licença para uso do *software* por determinado período. Não é incomum, inclusive, que a transferência eletrônica do programa não se condicione a qualquer pagamento. Quando o licenciamento expira, realizamos nova subscrição, com o que contratamos nova licença de uso. O processador de texto em que redijo este documento me foi licenciado assim. Ao licenciar o uso de *software*, a empresa que contratei também passou a me prover, de forma associada, serviços de armazenamento na “nuvem”.

O licenciamento de outros programas também pode estar associado ao uso de “capacidade adicional de *hardware*” (servidores, roteadores, *racks* etc.) ou até de “capacidade computacional remotamente instalada”. Em outros formatos, em que tem lugar a contratação de *software* em conjunto com as de processamento de dados, suporte técnico e desenvolvimento, todas as atividades podem ser realizadas nos servidores da empresa contratada, sem qualquer transferência eletrônica de programa.

A dinâmica acelerada que caracteriza o setor de tecnologia naturalmente leva a que novos serviços sejam prestados e novas formas de contratação sejam permanentemente engendradas, levando as antigas à obsolescência. O presente texto, porém, não comporta o exame da complexidade inerente à natureza jurídica dessas operações. O ponto que ora importa enfatizar é o papel que a lei complementar federal exerce no equacionamento dos conflitos federativos em matéria tributária. A edição de lei complementar federal, definindo as hipóteses de incidência dos tributos, é o artifício institucional, concebido pela Constituição de 1988, para solucionar os conflitos positivos de competência tributária, instaurados quando dois entes da federação reivindicam para si tributação do mesmo fato gerador.

Como o STF já teve ocasião de registrar, “a observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas”[2]. O licenciamento de *software*, em conjunto com os serviços associados, está hoje previsto na lista anexa da Lei Complementar 116/03 como hipótese de incidência do ISS. É digno de nota o fato de que, recentemente, com a edição da Lei Complementar 157/16, teve lugar a atualização da lista anexa à LC 116, incorporando ao âmbito de incidência do ISS serviços associados aos

desenvolvimentos tecnológicos recentes, como o armazenamento de dados (1.03) e o *streaming* (1.09).

Por isso, preocupa que a matéria chegue ao Plenário do STF tendo em conta apenas as impugnações veiculadas na ADI 1.945, a qual, como antes esclarecido, tem como objeto lei estadual antiga, anterior à edição da Lei Complementar 116/2003. Para além de não dar ao conhecimento do STF a constitucionalidade das normas novas, os pressupostos de fato subjacentes ao problema tributário — a forma de contratação do *software* e demais serviços associados — se alteraram completamente de 1999 para cá. Não foram pautadas em conjunto com a ADI 1.945 as outras ADIs que versam sobre a mesma matéria ou matéria conexa (5.576, 5.659 e 5.958), as quais, tendo sido ajuizadas recentemente — em 2016, 2017 e 2018 —, ainda não foram liberadas para julgamento por seus respectivos relatores.

Na ADI 5.576, de relatoria do ministro Roberto Barroso, impugnam-se leis e decretos do estado de São Paulo que preveem a incidência de ICMS sobre o *software*. Na ADI 5.659, de relatoria do ministro Dias Toffoli, impugnam-se leis e decretos do estado de Minas Gerais que contêm a mesma previsão, além de propor interpretação conforme da Lei Complementar Federal 87/96. Na ADI 5.958, também de relatoria do ministro Dias Toffoli, impugna-se o Convênio 106 do Confaz e requer-se a realização de interpretação conforme da Lei Complementar Federal 87/96. Não foi pautado, tampouco, o RE 688.223, de relatoria do ministro Luis Fux, admitido pelo STF com repercussão geral reconhecida, em que se discute, especificamente, a incidência de ISS. Seria conveniente o julgamento conjunto desses processos, o que permitiria o conhecimento da matéria de modo mais completo. Não parece possível, efetivamente, se prover uma solução global para o referido conflito federativo sem se apreciar também a legitimidade constitucional, pelo menos, da Lei Complementar 116/2003.

Tal é a conexão material entre as referidas disposições normativas que, mais que conveniente, a apreciação conjunta de sua constitucionalidade torna-se imperativa. Não por outra razão, quando não há a impugnação de todo o complexo normativo em que se insere a norma questionada, o Supremo Tribunal Federal entende que não se deve nem sequer conhecer de ação direta. É assim porque ao STF, como aos demais órgãos do Judiciário, é vedado se pronunciar sobre matéria não veiculada nos pedidos formalizados por meio de ação judicial, sob pena de se violar o princípio da inércia da jurisdição. É o que ficou assentado, de modo analítico, no julgamento da ADI 4.876/MG, de relatoria do ministro Celso de Mello:

“A impugnação isolada apenas de partes de um sistema legal, interligadas ao seu conjunto, torna inviável o conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade, dado que, reconhecida a inconstitucionalidade parcial de alguns preceitos, os outros perdem o seu sentido. (...) Impunha-se, efetivamente, no caso, a ‘impugnação de todo o complexo normativo em que se insere a norma contestada’ (fls. 166), revelando-se incabível, por isso mesmo, o questionamento meramente tópico, seletivo e fragmentário de determinados atos normativos (...)”[3].

É certo que o conhecimento da matéria não pode se dar de modo adequado sem que se dê a devida importância ao papel exercido pela lei complementar federal na prevenção e na solução de conflitos federativos sobre a incidência de normas tributárias. Dentre as competências

federativas distribuídas pela Constituição Federal de 1988, há as chamadas “concorrentes”. No exercício da competência legislativa concorrente, cabe à União fixar normas gerais (artigo 24, parágrafo 1º); aos estados, exercer competência legislativa suplementar (artigo 24, parágrafo 2º). Se a União deixa de editar as “normas gerais”, os estados exercem competência legislativa plena (artigo 24, parágrafo 3º). Quando sobrevém a lei federal, fixando as referidas normas gerais, suspende-se a eficácia das normas estaduais (artigo 24, parágrafo 4º). Impugnada por meio da ADI 1.945, a Lei 7.098/1998 do estado de Mato Grosso foi editada antes que entrasse em vigor a LC 116/2003. Ainda que se possa sustentar a validade da lei estadual na origem, em decorrência da ausência de lei complementar federal, a entrada em vigor da LC 116/2003 produziria o efeito previsto no artigo 24, parágrafo 4º, da Constituição Federal: a Lei 7.098/1998 do estado de Mato Grosso teria sua eficácia suspensa.

Dentre as competências legislativas concorrentes, há a de dispor sobre matéria tributária (artigo 24, I). Cabe à União, por meio da edição de lei complementar, “estabelecer as normas gerais em matéria tributária” (artigo 146). A lei complementar deve tratar, dentre outros temas, dos “conflitos de competência, em matéria tributária”, da “definição de tributos e de suas espécies”, dos “respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. A principal lei complementar federal destinada ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária é o Código Tributário Nacional[4]. A Lei Complementar 116/2003 também estabelece normas gerais, mas apenas em relação ao ISS, dispondo sobre “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. No item 1.05 de sua lista anexa, institui, como hipótese de incidência do ISS, o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

O princípio da segurança, previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, exige que as relações jurídicas sejam dotadas de estabilidade e previsibilidade. Em matéria tributária, a segurança é objeto de proteção especialmente reforçada. Trata-se do princípio subjacente às garantias da legalidade e da irretroatividade tributárias (artigo 150, I e III, a), bem como da anterioridade (artigo 150, III, b) e da noventena (artigos 150, III, c, e 195, parágrafo 6º)[5]. Como costuma enfatizar Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica é um “sobrep princípio” [6]. As garantias que lhe dão concretude possuem uma importância tão pronunciada em nosso sistema que, segundo a jurisprudência do STF, são cláusulas pétreas, justamente por derivarem do princípio da segurança jurídica, limitando não só a atividade legislativa ordinária, mas também a própria deliberação do constituinte derivado[7].

O papel da lei complementar federal em matéria tributária é “estabilizar expectativas”, como consignado pelo STF no já citado RE 433.352. Porém, como os estados não têm se submetido ao que a Lei Complementar Federal 116 estabelece, torna-se imperiosa a manifestação da jurisdição constitucional. Como sustentava Kelsen, “é certamente no Estado federativo que a jurisdição constitucional adquire a mais considerável importância. Não é excessivo afirmar que a ideia política do Estado federativo só é plenamente realizada com a instituição de um tribunal constitucional”[8]. Passados mais de 25 anos do surgimento do conflito federativo, hoje reaquecido pela edição do Convênio 106 do Confaz, é chegada a hora de a jurisdição constitucional brasileira resolvê-lo de maneira definitiva. A solução é imperiosa para permitir que os entes da federação saibam efetivamente com que recursos podem contar, e para que os empreendedores privados possam se desonerar da bitributação e estabelecer responsavelmente seus planos de negócios.



- [1] RE 176.626, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998.
- [2] RE 433.352 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096 28-05-2010.
- [3] ADI 2.578, Relator Min. Celso de Mello, julgado em 01/06/2005, publicado em DJ 09/06/2005.
- [4] Aprovado, originariamente, como Decreto-Lei, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, justamente por positivar normas gerais em matéria tributária. Dentre outros precedentes, cf.: "(...) 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional." (RE 559943, Relator Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, DJe-182 26-09-2008).
- [5] No âmbito infraconstitucional, o princípio da segurança jurídica prevê a proteção de expectativas legítimas dos contribuintes diante de mudanças de interpretação da norma (art. 146 do CTN).
- [6] CARVALHO, P. DE B. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 98, p. 159-180, 1 jan. 2003.
- [7] Cf.: CARRAZA, Roque Antônio. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. Revista de Direito tributário, n. 67, 1997; NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2., § 2º, da Emenda Constitucional n. 3/93. Revista de Direito Administrativo, n. 199, 1995.
- [8] KELSEN, Hans. Jurisdição constitucional. Tradução de Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p.182.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2018-ago-21/claudio-souza-neto-conflito-tributacao-software/>