



**COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA A TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARES*: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOB A PERSPECTIVA DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADI 5.659/MG**

***TAX COMPETENCE FOR THE TAXATION OF SOFTWARES: A CRITICAL ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE OF THE UNDERSTANDING OF BRAZILIAN'S FEDERAL SUPREME COURT IN ADI 5.659/MG***

**Joel Ricardo Ribeiro de Chaves<sup>1</sup>**

**RESUMO**

O presente artigo foi desenvolvido sob o método hipotético-dedutivo, com auxílio das metodologias de pesquisa documental e de pesquisa bibliográfica, a fim de analisar o voto condutor do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659, de Minas Gerais, acerca da competência tributária para a tributação de *softwares*, especialmente quanto a seu licenciamento de uso. Verificou-se a ocorrência da mudança de entendimento da Corte, que passou da possibilidade de tributação pelo imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS, de competência estadual, para a tributação pelo imposto sobre serviços – ISS, de competência municipal. Analisou-se a competência tributária sob as noções de conceito e de tipo, reconhecendo-se a adequação da noção de conceito, para, então, analisar-se o alinhamento do entendimento da Corte a essa noção. Observou-se que, no que tange ao afastamento da tributação pelo ICMS, a Corte se alinha à noção de conceito, mas afasta-se desta noção ao permitir a tributação pelo ISS.

**Palavras-chave:** Competência Tributária. Noção de Conceito. Noção de Tipo. Tributação de *softwares*. Programa de computador.

**ABSTRACT**

The present article was developed under the hypothetical-deductive method, with the aid of documental research and bibliographical research methodologies in order to analyze the guiding vote of the understanding consecrated by the Brazilian's Federal Supreme Court at the judgment of Direct Action of Unconstitutionality n. 5.659, from Minas Gerais, about the competence for

<sup>1</sup> Mestrando em Direito e bolsista institucional pelo Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas – FMU/SP. Especialista em Direito e Processo Tributário, em Advocacia no Direito Digital e Proteção de Dados, em Direito Constitucional e em Direito Imobiliário e Notarial. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso. Advogado e Encarregado de Proteção de Dados com certificações *Lead Implementer* da Gestão da Privacidade da Informação (baseado na ABNT NBR ISO/IEC 27701) pela Associação Brasileira de Normas Técnicas, *Data Protection Officer* e *Information Security Officer* pela EXIN e Auditor Líder e Interno em ISO/IEC 27001:2013 pela CertiProf. Cuiabá/MT, Brasil. E-mail: <joelchavesadv@gmail.com>.





software taxation, especially regarding its use licensing. There was a change in the understanding of the Court, which moved from the possibility of taxation on circulation of goods and services tax - ICMS, of state competence, to taxation on service tax - ISS, of municipal competence. The tax competence was analyzed under the notion of concept and the notion of type, acknowledging the adequacy of the notion of concept, and, then, it was analyzed the alignment of the Court's ruling to this notion. It was observed that, with regard to the ruling out of the ICMS taxation, the Court's understanding alignes to the notion of concept, but with regard to its permission of ISS taxation, it deviated from this notion.

**Keywords:** Tax Competence. Concept Notion. Type Notion. Software taxation. Computer program.

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de uma economia cada vez mais digital induz uma célere transformação da sociedade e das formas de relação entre os indivíduos para com si próprios e com o Estado. Ao analisar-se criticamente e compreender-se o posicionamento da Corte Suprema quanto à competência tributária para a tributação de softwares poder-se-á contribuir para a previsibilidade e o ajuste social, econômico e político dessas novas relações ao ordenamento vigente, prestigiando a segurança jurídica.

Nesse sentido, buscou-se desenvolver o presente estudo, sob o método hipotético-dedutivo, com auxílio das metodologias de pesquisa documental e pesquisa bibliográfica, para se analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG<sup>2</sup> sobre a tributação de *softwares*, perquirindo-se acerca de seu alinhamento à noção de competência tributária como conceito ou como tipo.

<sup>2</sup> Cujas ementas seguem transcritas a seguir: “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de



No referido julgamento, acordaram os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar parcialmente prejudicada a ação e, quanto à parte subsistente, julgá-la procedente para dar ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, *excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador*. Restaram vencidos os Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Nunes Marques.

Houve, ainda, a modulação dos efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão.

---

programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.”. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2021).



Para os estreitos fins aqui propostos, restringe-se a análise à corrente vencedora, de modo a não aprofundar a pesquisa sobre os termos dos votos vencidos, questões processuais ou sobre a modulação de efeitos.

Nesse sentido, buscou-se desenvolver, no primeiro ponto, as razões do voto vencedor, que consagrou o entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal, para, então, analisar-se o referencial teórico que versa sobre a competência tributária e sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito, e, finalmente, em um terceiro ponto, investigar-se se o entendimento prolatado pela Corte Maior se alinha a uma noção de tipo ou de conceito na perspectiva da competência tributária analisada.

Desse modo, passa-se a apresentar o voto condutor do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659, de Minas Gerais.

## **2 O JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.659/MG**

O voto vencedor foi prolatado pelo Ministro Dias Toffoli, relator. O objeto sob julgamento fora, em síntese, a validade da incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre negócios jurídicos realizados com programa de computador (software), tendo em vista a matriz constitucional do imposto.

De antemão, ressalva-se que a questão sobre a criação, por meio de decreto, de hipótese de incidência do ICMS sobre operações com software foi julgada prejudicada pela superveniência de decreto revogador.

Em seu voto, o Ministro perpassou pelo conceito de programa de computador (*software*), com previsão legal de conceito na Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no país e dá outras providências, que o define como 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, correspondente, em suma, a um conjunto de instruções que controlam um computador, reconhecendo-se que à propriedade intelectual de programa de computador é conferido o mesmo regime de proteção outorgado às obras literárias pela



legislação de direitos autorais e conexos vigentes no país, observadas as disposições específicas, inclusive a que dita que o uso de programa de computador no país será objeto de contrato de licença, ou, em sua falta, o documento fiscal atinente à aquisição ou ao licenciamento de cópia do software servirá como comprovante de regularidade de seu uso.

Adiante, o Ministro rememora a jurisprudência da Corte no que tange à tributação de *softwares*, ressaltando que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, julgado em 1998, concluiu-se pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com *softwares* gravados em suporte físico e comercializados no varejo (*softwares* de prateleira, não customizáveis), caso alicerçado no pressuposto de que existiria operação de circulação de mercadoria tangível e que esse tipo de *software* se diferenciaria daquele confeccionado para determinado cliente, enquanto que, por outro lado, o conceito de mercadoria não incluiria os bens incorpóreos, no qual o software se encontraria sob a forma de um “direito de exclusivo”, regido pelo Direito Intelectual, que não seria mercadoria, nem se alienaria com o licenciamento de seu uso, de modo que o negócio jurídico relativo ao licenciamento de programas de computador (software) estaria fora do raio de incidência do ICMS.

Ainda, salienta que, no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, por maioria, o Tribunal passou a considerar ser possível a incidência do ICMS alcançar o software comercializado por meio de transferência eletrônica de dados (*download* pela internet), pela expressão mercadoria não estar limitada a bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo. Nesse sentido, a posição se firmara por considerar que, ainda que não apresentasse referência corpórea, a novidade seria somente o instrumento de entrega do programa, o qual, ao invés da tradição se dar por meio de disquete ou outro formato de mídia física, se daria por meio da gravação de arquivo transmitido via internet.

Prossegue argumentando que o Regulamento do ICMS de Minas Gerais efetivamente fixou a base de cálculo do imposto estadual a incidir sobre a saída e o fornecimento de programa de computador, procurando adaptar a legislação estadual ao entendimento do Supremo Tribunal Federal então vigente, deixando de fora o valor agregado relativo ao licenciamento do uso do software, assim como que a expressão mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não é inequívoca no sentido de que abrange tão somente os bens corpóreos (tangíveis) que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo, de modo que o *software*, em si, pode ser considerado um



bem digital incorpóreo (imaterial) que, em tese, pode configurar fato gerador do ICMS, a depender das características do negócio jurídico que norteiam sua aquisição.

Sustenta que a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. *leasing* financeiro, contratos de franquia), notadamente pelos *softwares* terem passado de suportes físicos ao ambiente virtual, seja por meio de *download* (customizável ou não), seja por meio da infraestrutura em nuvem.

Destaca o direito comparado, com menção, em suma, à União Europeia, que rege o fornecimento de programas informáticos e respectiva actualização em lista indicativa de serviços prestados por via eletrônica, aos Estados Unidos da América, que, dentre outros pontos, veda a qualquer estado ou subdivisão política (governo local) impor tributo sobre os serviços de internet, bem como impor tributo múltiplo ou discriminatório sobre o comércio eletrônico, à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que, através da Conferência de Ottawa (1998), acordou aplicar cinco princípios de tributação ao fornecimento de bens e serviços por meio eletrônico, que seriam os mesmos aplicáveis ao fornecimento convencional, observando-se que a tributação deve tentar ser neutra e equitativa entre as formas de fornecimento de bens e serviços eletrônicos e entre o fornecimento convencional, evitando assim a dupla imposição ou a não tributação involuntária (princípio da neutralidade) e que os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos para assegurar sua evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais (princípio da flexibilidade), e à Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), que realizara estudo sobre a situação tributária do comércio eletrônico, em 2003, no qual se reconheceu que o enquadramento de determinada operação como compra e venda de mercadoria ou prestação de serviço pode gerar tratamento tributário diferente e que se sugerira que a regência dos bens intangíveis distribuídos através da internet deveria ser realizada segundo a real natureza do bem transmitido.

Nessa toada, o Ministro ressalta que a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados a competência para instituir o ICMS e aos municípios o ISS, os quais podem ensejar conflitos como o analisado, mas que não existe, na Carta Maior, disposição expressa no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio ou destinados



a sê-lo, nem no sentido de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deva ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS, observando-se, ainda, que o legislador constituinte estabeleceu que os conflitos de competência devem ser resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União (art. 146, I), veículo normativo com força restrita e limitada ao reforço do perfil constitucional de cada tributo, e que, no julgamento do RE nº 361.829/RJ, assentou-se que à lei complementar de que trata o art. 156, III, da Constituição Federal, cabe definir os serviços sobre os quais incide o ISS, sem olvidar a impossibilidade de se tributar aquilo que não se caracterize como serviço.

Prossegue reconhecendo a competência dos municípios para a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, II, da Constituição Federal, definidos em lei complementar, e que a competência dos estados se daria na instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

Observa, também, que o posicionamento da Corte quanto às indefinições entre o ISS e o ICMS tem sido resolvido com base na sistemática objetiva, ou seja, com incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal e que, mediante esse posicionamento, o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS.

Aduz que para o desenvolvimento de um programa de computador, faz-se necessário um fazer humano, e que a Lei Complementar nº 116/03 consigna em lista de serviços tributáveis pelo ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, não fazendo distinção entre aqueles padronizados e os personalizados, respaldado o legislador complementar nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, para dirimir os conflitos de competências, e que, nesse sentido, o legislador não teria desbordado do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.



Sustenta que esse entendimento se alinha às perspectivas internacionais e se coaduna com as nacionais, pela elaboração de um *software* ser um serviço que resulta do esforço humano, independentemente de ser feito por encomenda, padronizado, customizado, disponibilizado via *download*, ou disponibilizado via computação em nuvem.

Argumenta que, em julgamentos anteriores, a Corte concentrou-se na dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer, afastando a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, mas que a decisão pela incidência do ICMS sobre as operações apreciadas se deu a partir da conclusão de que o simplesmente aluguel de bem móvel não emprega qualquer esforço pessoal, não se caracterizando como serviço, mas que, posteriormente, reconheceu-se a existência de caráter complexo de negócios apto a afastar essa clássica dicotomia, em uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, a fim de que tal interpretação tornasse a tributação sobre serviços mais consentânea com a realidade econômica atual.

Observa que, ainda que legítima a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, faz-se indispensável para que ocorra o seu fato gerador a transferência de propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com *software* que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.

E, finalmente, trata especificamente da tributação das operações com *software*, seja ele padronizado ou personalizado, dentro do contexto da computação em nuvem, aduz existir fornecimento de serviços de computação e anexos pela Internet, de modo que não é armazenado no computador do usuário, atraindo a incidência do ISS.

Nesse sentido, o voto vencedor julga a ação direta parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julga-a procedente, dando ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.

### **3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS NOÇÕES DE CONCEITO E TIPO**

A Constituição Federal de 1988 não cria ou institui impostos, mas estabelece e distribui aos entes federados as competências para que estes o façam, observando-se a adstrição do



legislador competente às hipóteses elencadas na Carta, ou seja, é vedada a criação indiscriminada dos tributos (ORTEGA; VIEIRA, 2021, p. 96).

Não se pode olvidar que,

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de direito. Tem competência quem recebe a atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo. (MACHADO, H., 2016, p. 28).

Em suma, a competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (CARVALHO, 2019, p. 243-244), ou, ainda, o “poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido” (MACHADO, H., 2016, p. 28).

Apenas após o exercício da competência tributária pelo ente federado é que se poderá avaliar se e quando ocorrer o fato previsto nas hipóteses normativas, quem possui o comportamento contemplado por tais hipóteses e os comandos próprios das normas jurídicas daí resultantes (ATALIBA, 2019, p. 43).

A competência tributária pode ser analisada sob diferentes perspectivas. Pode-se, por exemplo, analisá-la em atenção a suas características de privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e faculdade do exercício, ou sob a perspectiva de ser privativa, extraordinária, residual e diversas outras classificações que circulam pela doutrina (CARVALHO, 2019, p. 246-247; 253).

No entanto, é sob a perquirição da competência tributária exprimir noções de conceito ou de tipo que a competência tributária ganha significativa relevância, pois

Se os termos constantes dos dispositivos previstos na Constituição Federal de 1988 que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimirem conceitos, o exercício da competência será limitado pela presença, em aspectos estruturais das hipóteses e das consequências das regras com base neles reconstruídas, de propriedades havidas como necessárias e suficientes para sua verificação, de tal sorte que, à falta de uma delas, o mencionado exercício será reputado como ilegítimo. Nessa acepção conceitual, portanto, o poder de tributar será limitado por um rígido parâmetro superior que, em conexão com as regras de controle de constitucionalidade, estabelecerá uma hierarquia material entre o significado dos enunciados constantes da fonte normativa superior (norma constitucional) e o significado dos enunciados constantes da fonte normativa inferior (norma infraconstitucional). E, uma vez rompida essa hierarquia, deverá a norma inferior ser declarada materialmente



inválida. A limitação do poder de tributar será, por conseguinte, maior, tanto por ser mais extensa (deverão ser observadas mais propriedades conotadas pelos termos), quanto por ser mais intensa (porque rígidas, limitadas e exaustivas, deverão as propriedades conotadas pelos termos ser obrigatoriamente observadas). (ÁVILA, 2018, p. 13-14).

Enquanto isso,

Se os referidos termos exprimirem tipos, no sentido específico aqui examinado (termos que exprimem descrições de propriedades típicas, que costumam tipicamente estar presentes, nem rígidas nem limitadas, avaliadas em conjunto e abertas à incorporação de novas propriedades), o exercício da competência não será condicionado à presença de propriedades havidas como necessárias e suficientes; será tão somente orientado por propriedades flexíveis, ilimitadas e exemplificativas, sem que a falta de uma delas torne ilegítimo o exercício da competência. Nessa particular acepção tipológica, o poder de tributar não será limitado por um rígido parâmetro superior a estabelecer uma hierarquia material entre o significado dos enunciados constantes da fonte normativa superior (norma constitucional) e o significado dos enunciados constantes da fonte normativa inferior (norma infraconstitucional). A limitação do poder de tributar, se existir, será por conseguinte, menor, tanto por ser menos extensa (poderão ser observadas uma ou mais propriedades indicadas pelos termos), quanto por ser menos intensa (porque flexíveis, ilimitadas e exemplificativas, não precisarão as propriedades indicadas pelos termos ser obrigatoriamente observadas). (ÁVILA, 2018, p. 14).

Ocorre que, conforme sustenta Ávila, a definição de regra de competência é incompatível com o significado de tipo, pois as regras de competência dirigem o comportamento do ente federado, com autorização formal cumulada com proibição material – ao invés de apenas descrever elementos típicos, sem guiar vinculativamente uma conduta –, apenas qualificam comportamentos, sem referimento semântico, não se referindo a situações individuais, e sim a uma classe de situações, nem a situações passadas, verificadas e conhecidas, mas sim a situações hipotéticas – ao invés de descreverem elementos comumente constatados, casos singulares e passados, denotando objetos, eventos e propriedades observáveis –, qualificam-se como normas heterônomas, pela autoridade emanadora (poder constituinte) não coincidir com o destinatário (ente federado) – ao invés de permitir, ainda que implicitamente, a autorregulação –, e provocam a invalidade formal do ato normativo ou material da norma em caso de sua inobservância – ao invés de não fixar parâmetros vinculantes, mas tão somente descrever características típicas que costumam tipicamente ocorrer e podem, mas não precisam necessariamente, existir (ÁVILA, 2018, p. 63-64).

Nesse mesmo sentido, Campos leciona que

A principal diferença, então, entre conceito e tipo está centrada na necessidade de certas propriedades estarem presentes peremptoriamente para que se enquadre

determinado termo no conceito, enquanto em relação ao tipo basta que sejam comumente constatadas. Há menor rigidez no enquadramento tipológico. (CAMPOS, 2018, p. 112).

E sustenta que os conceitos utilizados pela Constituição podem e devem ser alvo de definição, seja pela doutrina, seja pelo legislador complementar ou ordinário, porém, em decorrência da própria natureza da norma de competência, essa definição deve ser feita observando os preceitos de eliminação de ambiguidades e esclarecimento do sentido dos termos, não podendo ser estipulativa, modificando o sentido do termo, sob pena de ampliação das hipóteses de tributação (CAMPOS, 2018, p. 114-115).

Embora não aprofunde as noções de conceito e de tipo atreladas à competência tributária, ao analisar temas que, em abstrato, se alinham aos preceitos aplicáveis ao caso em análise, Nascimento sustenta que, no caso do ISS sobre a locação de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal teria partido do pressuposto de que

O “serviço” que compõe a materialidade do Imposto Sobre Serviços – ISS seria um conceito constitucional fechado, sobre o qual não haveria espaço criativo para o legislador infraconstitucional. Em vez disso, deveria tratá-lo como um tipo aberto que se coordena com a realidade, permitindo a exemplificação pelo legislador infraconstitucional, a fim de dar um tratamento geral que favoreça a isonomia e a previsibilidade. (NASCIMENTO, 2018, p. 8).

No entanto, sustenta o autor que a lei complementar, como expressão da interpretação do legislador, deveria ser o critério de definição do fato gerador e de resolução do conflito de competência, como forma de prestigiar a autocontenção judicial, afastando os riscos do ativismo judicial, e pela interpretação do legislador ser uma das possíveis para o conceito constitucional, afigurando-se como

Função precípua do Legislativo, e não do Judiciário, exercer a competência tributária pela instituição dos impostos, com base nas materialidades preconizadas pela Constituição. Esse desempenho compreende, também, o poder de interpretar a norma constitucional. (NASCIMENTO, 2018, p. 22-23).

Muitos são os questionamentos que decorrem dos entendimentos que buscam nortear o Direito Tributário, especialmente aqueles que rodeiam a competência tributária, notadamente pela perspectiva de limitação da imposição do poder pelo Estado na cobrança de tributos em um Estado Democrático de Direito contraposta ao dever de solidariedade que fundamenta a própria exação tributária.

Não surpreende, portanto, que



A tributação do software, em verdade, tem dificuldades que superam, e muito, a questão jurídico-formal relacionada à compreensão do significado da palavra mercadoria, no contexto do art. 155, II, da CF/88. Elas se relacionam à própria mudança na realidade, que tornará mais difícil a identificação do estabelecimento vendedor, a determinação de sua localização, a contagem de seu estoque para aferir possível venda sem registro etc. Toda a sistemática construída em torno do “mundo de átomos” terá de ser revista em função do novo paradigma representado por um “mundo de bits”, no qual, como dito, sem recurso a qualquer metafísica, as ideias se descolam dos suportes físicos que durante milênios as corporificaram. (MACHADO, R., 2013, p. 220).

Nessa toada, adentrar-se-á à questão atinente à competência tributária para a tributação de *softwares*.

#### 4 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA A TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARES*

A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências, prevê o conceito legal de *software* (programa de computador) em seu artigo 1º, que dita que

Art. 1º 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. (BRASIL, 1998a).

Como bem expõem Silva e Franco,

O aparato normativo destaca três aspectos importantes sobre o software, o primeiro é o código fonte, criado pelo ser humano (programador) correspondente a um conjunto de instruções escritas, o segundo aspecto é o suporte físico, local onde é gravado o programa-objeto (conjunto de ordem binárias – zeros e uns), e o último aspecto é execução dos códigos gravados no suporte físico que permite a máquina a execução de determinando comando para um fim específico. (SILVA; FRANCO, 2017, p. 680).

Os autores adiante concluem que há divergência no tratamento tributário das diferentes modalidades de negócio jurídico com o software, sustentando que há incidência do ISS quando for desenvolvido por encomenda direta do adquirente, ou quando do licenciamento, este por se tratar de serviço, e que há incidência do ICMS quando desenvolvido para ser vendido em série (software de prateleira), enquadrando-o a mercadoria (SILVA; FRANCO, 2017, p. 688).

Por outro lado, Alves e Alvarenga sustentam que ainda que um bem digital possa adquirir a qualidade de mercadoria para fins de ICMS, no contrato de licença de uso de *software*



não há circulação do bem, por não haver transferência de propriedade, prevalecendo o licenciamento do direito de uso tanto no *software* disponibilizado via *download*, quanto no em nuvem, por licença temporária ou definitiva, de modo que não incidiria o ICMS (ALVES; ALVARENGA, 2018, p. 396).

Já no que tange ao ISS, aduzem que o *software* pode ser visto como um direito autoral protegido pela Lei 9.610/98, devendo ser tratado como bem móvel e, por conseguinte, se assemelharia a uma locação de bem móvel, sobre a qual não poderia incidir a tributação por se tratar de uma obrigação de dar, e não de fazer (ALVES; ALVARENGA, 2018, p. 399).

Interessante notar o ponto levantado pelos autores. A Lei 9.609/98, em seu art. 2º, *caput*, estabelece que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o que a própria Lei 9.609/98 dispõe (BRASIL, 1998a).

Por sua vez, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências, dispõe em seu art. 3º que os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis (BRASIL, 1998b).

Observa-se, nesse ponto, hipótese muito semelhante aos casos do licenciamento do uso de *software* através do *download*, pois, ao se equiparar a bem móvel, o seu licenciamento de uso corresponde a verdadeira locação.

No voto apreciado no presente estudo, desenhou-se recorrentemente o argumento de que em todas as hipóteses relacionadas ao *software* haveria o esforço humano correspondente a um serviço, independentemente de ser feito por encomenda, padronizado, customizado, disponibilizado via *download*, ou disponibilizado via computação em nuvem.

Contudo, esse entendimento trata igualmente diferentes realidades, pressupondo que um esforço humano por trás da elaboração do *software* seria suficiente para viabilizar que o legislador o caracterize como serviço e, nesse ponto, afasta-se da noção de competência tributária como conceito.

Ora, a regra de competência do ISS, ao dirigir o comportamento do ente federado, autorizando formalmente a possibilidade de tributação de serviços, desponta proibição material, inviabilizando que o legislador abrande ou contorne a regra de competência por meio infraconstitucional, ou seja, impedindo a autorregulação e a exacerbação do poder de tributar – que é limitado justamente em favor do Administrado, como salvaguarda de princípios basilares do Estado Democrático de Direito.



Nesse sentido, Ávila é preciso ao lecionar que “se a Constituição fosse o que o legislador ordinário dissesse que é, os atos legislativos jamais poderiam, por definição, ser declarados inconstitucionais” (ÁVILA, 2018, p. 67).

Desse modo, não é qualquer esforço humano preexistente que possibilitará o reconhecimento do exercício da competência tributária do ISS sob uma noção de conceito, mas tão somente aquele esforço humano que corresponda a um comportamento imediatamente alinhado a esse conceito.

Em outras palavras, o esforço humano perpetrado no desenvolvimento do software não pode ser considerado como elemento suficiente ou necessário para satisfazer as hipóteses e consequências das regras de competência tributária do ISS, pois é elemento antecedente a esta, assim como o é o esforço humano empreendido para a obtenção de capital necessário para a aquisição de bem móvel, o qual, por sua vez, reconhecidamente não se afigura como tributável.

Assim sendo, o que poderia o legislador infraconstitucional estabelecer, a fim de definir o conceito e exercer adequadamente a competência tributária do ISS, seria a tributação das parcelas de serviços que porventura estejam integradas e anexas ao licenciamento de uso do *software*, afastando a tributação do licenciamento de uso em si, sob pena de invalidade da exação tributária.

Finalmente, no que tange ao entendimento manifestado quanto à impossibilidade de tributação dos *softwares* pelo ICMS, reconhece-se que essa competência tributária é alinhada à noção de conceito, por reconhecer, nessa classe de situações, a ocorrência de todos os seus elementos caracterizadores pela ausência do pressuposto que compõe os elementos necessários e suficientes para sua perfectibilização, qual seja, a ocorrência da transferência de propriedade.

Alinhado a essas perspectivas está Iglesias, para quem é inviável a incidência do ICMS por não existir ato de mercancia nem troca de titularidade, pela ausência de suporte físico violar o significado de mercadoria, núcleo da exação tributária, e, ainda, pelos instrumentos utilizados pelos Estados para sua cobrança nesses casos – convênios – padecerem de vício material, e violarem o pacto federativo, assim como inviável a incidência do ISS, posto que não se caracterizam como serviço, pela ausência da obrigação de fazer, e pela tributação imediata pelo ISS em decorrência da ausência do suporte físico importar em violação do pacto federativo (IGLESIAS, 2020, p. 447-448).

Por fim, embora tangente ao escopo aqui traçado e merecedor de estudo independente, há que se destacar que o autor ainda pontua possíveis soluções, como a criação de um imposto



específico para bens digitais, em caminho similar ao adotado pela Europa, e a utilização da via da competência residual da União Federal para a instituição de impostos, consoante o disposto no art. 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (IGLESIAS, 2020, p. 449-450).

## 5 CONCLUSÃO

Faz-se relevante observar que a distribuição de competências tributárias pelo legislador constituinte se mostra como uma verdadeira limitação do poder de tributar, alinhada à perspectiva de um Estado Democrático de Direito, e, nesse sentido, não se pode admitir que o legislador infraconstitucional exacerbe essa competência tributária, afastando-se de sua noção de conceito.

Desse modo, observa-se que o reconhecimento da competência tributária alinhada a uma noção de conceito é fundamental, afigurando-se como imprescindível a observância de seus pressupostos, de estabelecimento de condições necessárias e suficientes para a viabilização da tributação.

Nessa senda, conclui-se que o afastamento da tributação por ICMS do licenciamento de uso de *softwares* se alinha à competência tributária observada sob a noção de conceito, enquanto que a tributação desse licenciamento de uso pelo ISS se afasta dessa noção, pelo esforço humano observado não estar imediatamente ligado à condição necessária e suficiente para tanto, pois se encontra em momento anterior.

Não pode a sede arrecadatória dos Estados e dos Municípios ultrapassar as limitações constitucionais estabelecidas pelo legislador constituinte, justamente pela relevância e essencialidade da manutenção de padrões mínimos de garantia da ordem constitucional, em atenção à proteção do administrado face ao Leviatã estatal.

Contudo, caso a redução da arrecadação importe em aumento da dificuldade da realização de direitos e garantias fundamentais pela Administração Pública e se conclua como necessária a ampliação da tributação sobre essa nova economia digital - embora haja alternativas no sentido da redução e maior eficiência da máquina pública, tema que demandaria uma investigação própria -, a realização dessa tributação teria que observar os instrumentos já disponíveis para a instituição de impostos em caráter residual, como seria o caso do art. 154, I, da Constituição Federal, a ser realizada pela União, e para a respectiva repartição eficiente de suas receitas, ou, ainda, através das vias adequadas e democráticas de modificação constitucional.



## REFERÊNCIAS

ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. **Da prateleira à nuvem**: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do *software*. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da economia digital. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 386-401.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 18. tir. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998a**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 24 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998b**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 24 jul. 2022.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2021. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 21 dez. 2021.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Competência Tributária**: linguagem e definição. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 138, ano 26, jul./set. 2018, p. 95-118.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 426-454, 1. sem. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. 2013. 278 p. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2013. 278 p.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. **Revista Eletrônica da PGE-RJ**, [S. l.], v. 1, n. 2, 2018. Disponível em: <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/29>. Acesso em: 21 dez. 2021.

ORTEGA, Evandro; VIEIRA, Leonardo. **Manual de Direito e Processo Tributário**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2021.





SILVA, Hilton da; FRANCO, Catarina Ribeiro. A Tributação na Importação de Software no Meio Ambiente Digital. **Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania**, n. 4, 6 mar. 2017. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/818>. Acesso em: 21 dez. 2021.

