



CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

RONALDO SANTOS

**TRIBUTAÇÃO SOBRE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE
DIREITO DE USO DE SOFTWARES: ANÁLISE DO CABIMENTO
DO ISSQN OU ICMS**

RONALDO SANTOS

**TRIBUTAÇÃO SOBRE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE
DIREITO DE USO DE SOFTWARES: ANÁLISE DO CABIMENTO
DO ISSQN OU ICMS**

Projeto de pesquisa apresentado à disciplina de Trabalho de Curso (TC) do curso de Bacharelado em Direito da Faculdade de Apucarana - FAP, para obtenção de nota parcial.

Orientador(a): Prof.º Fábio Yuji Yoshida
Hayashida

**Apucarana
2021**

RONALDO SANTOS

**TRIBUTAÇÃO SOBRE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO
DE USO DE SOFTWARES: ANÁLISE DO CABIMENTO DO ISSQN OU ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade de Apucarana – FAP, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, com nota final igual a _____, conferida pela Banca Examinadora formada pelos professores:

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof
Faculdade de Apucarana

Prof
Faculdade de Apucarana

Prof
Faculdade de Apucarana

Apucarana, ____ de _____ de 2021.

SANTOS, Ronaldo. **Tributação sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares: Análise do cabimento do ISSQN ou ICMS.** 54 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia). Graduação em Direito. Faculdade de Apucarana - FAP. Apucarana-PR. 2021.

RESUMO

O presente trabalho acadêmico, de início, busca tratar de conceitos básicos relativos ao direito tributário e contextualiza com o atual cenário econômico brasileiro, para que se possa, posteriormente, abordar a problemática enfrentada pelos municípios e estados frente à cobrança do imposto devido sobre o fato gerador “licença ou cessão de direito de uso de softwares”, objetivando demonstrar o quão penoso pode ser tanto para a autoridade fiscal quanto para o sistema judiciário brasileiro, ter que lidar com as inúmeras controvérsias que podem ser causadas pelos mais diversos entendimentos possíveis da antiga legislação tributária vigente no Brasil. A base para a elaboração deste trabalho repousa na decisão do STF, baseada na doutrina em diversos pontos que fundamenta os principais conceitos e princípios do direito tributário atinentes à lide em tela, ora causadora de uma verdadeira guerra fiscal. Ponto importante surge quando se percebe a relutância, por parte de muitos entes tributantes, em acatar as decisões dos tribunais superiores, e assim dificultam o trabalho da incansável busca pela justiça fiscal, princípio utópico do direito tributário brasileiro.

Palavras-chave: Tributação de softwares. Conflito de competência. Bitributação.

SANTOS, Ronaldo. **Taxation on licensing or assignment of software's rights: Analysis of ISSQN or ICMS incidence.** 54 p. Work (Monograph). Law. FAP – College of Apucarana. Apucarana-PR. 2021.

ABSTRACT

This academic work, at first, seeks to deal with basic concepts related to tax law and contextualizes it with the current Brazilian economic scenario, so that it can, later, address the problem faced by municipalities and states regarding the collection of the tax due on the taxable event. "license or assignment of right to use software", aiming to demonstrate how painful it can be for both the tax authority and the Brazilian judicial system, having to deal with the numerous controversies that can be caused by the most diverse possible understandings of the old legislation current tax law in Brazil. The basis for the elaboration of this work rests on the decision of the STF, based on the doctrine in several points that underlies the main concepts and principles of tax law relating to the dispute in question, now causing a true fiscal war. An important point arises when one notices the reluctance on the part of many taxing entities to comply with the decisions of the higher courts, and thus hinder the work of the tireless search for tax justice, a utopian principle of Brazilian tax law.

Keywords: Software taxation. Conflict of jurisdiction. Double taxation.

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CC	Código Civil
CF/CFB	Constituição Federal Brasileira
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FAP	Faculdade de Apucarana
FHC	Fernando Henrique Cardoso
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS/ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	CONCEITOS E CONTEXTO HISTÓRICO DO ISSQN E ICMS	9
2.1	Contextualização	9
2.2	Conceitos Importantes	11
2.3	História do ISSQN e do ICMS	15
3	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ATINENTES AO ISSQN E ICMS	17
3.1	Princípio da Legalidade Tributária	17
3.2	Princípio da Irretroatividade da Lei	19
3.3	Princípio da Anterioridade	20
3.3.1	Princípio da anterioridade anual ou anterioridade de exercício	20
3.3.2	Princípio da antecedência mínima ou anterioridade nonagesimal	20
3.4	Princípio da Capacidade Contributiva	21
3.4.1	Progressividade	22
3.4.2	Seletividade	23
4	LEGISLAÇÃO VIGENTE	25
4.1	Constituição Federal Brasileira	25
4.1.1	Previsão do ISSQN.....	25
4.1.2	Previsão do ICMS	27
4.2	Legislação do ISSQN	28
4.2.1	Hipótese de incidência.....	28
4.2.2	Contribuinte	30
4.2.3	Local de incidência	31
4.2.4	Momento da incidência	34
4.2.5	Base de cálculo e alíquotas	35
4.3	Legislação do ICMS	36
4.3.1	Hipótese de incidência.....	36
4.3.2	Contribuinte	37
4.3.3	Local de incidência	38
4.3.4	Momento da incidência	39
4.3.5	Base de cálculo e alíquotas	40
4.4	Lei Complementar 123/2006: Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional	41
4.5	A celeuma: ISS vs. ICMS	43
5	LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE	46
5.1	Posicionamento do STF	46
5.2	Posicionamento Doutrinário	48
5.3	Posicionamento dos Estados e Municípios	49
6	CONCLUSÃO	51
	REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

A tributação no Brasil, por si só, devido a seus exacerbados valores cobrados dos contribuintes nas mais diversas formas, já é um problema conhecido. Mas, adentrando este universo vasto e pouco explorado, saltam problemas que extrapolam as barreiras do aceitável, podendo alcançar o ramo do direito penal quando da apropriação indébita do tributo. Dentre esta gama de complicações, alguns estão ligados diretamente à guerra fiscal instalada há décadas entre os entes federados.

O motivo disto se dá, principalmente, à dificuldade em se estabelecer devidamente o sujeito ativo da obrigação tributária, razão pela qual o tributo nem sempre é recolhido devidamente, com a inobservância de critérios importantes como o espacial, fator determinante do local do recolhimento do imposto.

Aprofundando-se neste tema, ainda, pode-se alcançar uma questão mais complexa, que, assim como há a dificuldade de se estabelecer devidamente o local de incidência do tributo, há um impedimento ainda maior para a arrecadação correta: cobrar o imposto correto acerca do fato gerador ocorrido. Ou seja, cabe ao fisco alinhar corretamente cada fato gerador a um tributo específico.

Ocorre que, por controvérsias legislativas, o correto entendimento e aplicação da legislação tributária encontra-se comprometido frente às diversas interpretações cabíveis, como é o que acontece na diferenciação entre a hipótese de incidência do ISSQN e do ICMS, impostos de competências distintas, mas com fatos geradores semelhantes.

Quando a legislação equívoca e incompleta se depara com servidores públicos despreparados no exercício da fiscalização, somados à aversão por parte dos contribuintes em pagar tributos, e à necessidade de aumento da arrecadação cada vez maior dos órgãos públicos devido a gastos elevados, consequência do mal gerenciamento do dinheiro público e fatores externos, surgem diversos vilões, e um deles é a insegurança jurídica. Há, por consequência, a necessidade de atuação do judiciário como controlador na esfera administrativa do poder executivo, de modo a ditar a correta forma de execução da lei tributária.

A maioria dos municípios brasileiros são consideravelmente pequenos e, devido à pequena estrutura, são incapazes de contratar exímios profissionais do Direito Tributário para, no âmbito municipal, dirimir controvérsias acerca da

arrecadação eficiente, principalmente ao que se refere ao ISSQN, que é, pelo menos em municípios de médio e grande porte, uma das principais fontes de renda.

Incidente sobre serviços de qualquer natureza, exceto aqueles compreendidos pelo ICMS e aqueles compreendidos pela imunidade, o ISSQN é o imposto municipal mais complexo, desde sua interpretação legal, até sua forma de fiscalização, lançamento e recolhimento.

A consequência mais prejudicial é que, diante da dificuldade em saber se o imposto é devido ou não, pode haver uma perda de receita. Esta “perda” pode ser considerada como renúncia por parte do órgão arrecadador, recaindo sobre os responsáveis as penalidades da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Devidamente posto o atual cenário do sistema tributário brasileiro, importante se faz, no que tange à arrecadação do ISSQN e do ICMS, decidir quais serviços serão tributados pelo município e quais serão de competência estadual. Mais especificamente, mesmo estando previsto expressamente em lei complementar como hipótese de incidência do ISSQN, é pertinente a análise legal, doutrinária e jurisprudencial acerca do serviço (ou produto) derivado da cessão de direito de uso de programas de computação.

Por fim, um adendo importante: para melhor compreensão deste trabalho, e a fim de evitar distorções no entendimento quanto ao texto em si, cumpre esclarecer que o termo “programa de computador”, utilizado pela legislação e parte da doutrina, foi substituído pelo termo “*software*” no decorrer da pesquisa, a exemplo do próprio título.

2 CONCEITOS E CONTEXTO HISTÓRICO DO ISSQN E ICMS

2.1 Contextualização

O conceito de tributos é trazido pela Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional - CTN, e tratado como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito”.¹ Ainda especifica-se que deve ser instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Cada detalhe deste conceito está intimamente conectado a um princípio do Direito Tributário e será abordado oportunamente nesta pesquisa.

Na doutrina, Paulo de Barros Carvalho elenca, ao todo, seis significados diversos que os tributos podem ter dentro de um mesmo contexto de direito, sendo o tributo como quantia em dinheiro, quando se refere ao dinheiro pago pelo particular em favor da fazenda pública; tributo como prestação do contribuinte face a um dever jurídico, tido como sinônimo da obrigação em si; tributo no sentido do direito de o Estado receber os valores em pecúnia vinculados ao tributo; tributo no sentido de equivalente à relação jurídica de cunho tributário, na qual atuam o Estado e o contribuinte/responsável tributário; tributo no sentido de regra ou norma jurídica que vincula as partes a um fato jurídico determinado; e, por fim, tributo pode ser entendido como toda a relação existente entre o fato gerador, a norma instituidora do tributo, as partes envolvidas, sejam na posição de sujeito passivo ou ativo, e todos os eventos interligados sequencialmente através do tempo, desde a instituição da norma, a ocorrência do fato gerador, e a adimplência da obrigação gerada.²

Por força do art. 5º do CTN, os tributos se desdobram em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Todavia, com a promulgação da Constituição Federal Brasileira - CFB, em 1988, passaram a ser admitidas, oficialmente, duas novas espécies: o temido empréstimo compulsório e as contribuições especiais, sejam elas sociais, de intervenção no domínio econômico ou as corporativas, superficialmente regulamentadas na forma dos artigos 148 e 149 da CFB/88.

O imposto, por sua vez, é espécie do gênero tributo, conceituado pelo CTN como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de

¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1966, art. 3º.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 52.

qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.³ Na doutrina, Eduardo Sabbag o classifica como tributo unilateral, uma vez que “basta a realização do fato gerador para o nascimento (ou surgimento) da obrigação tributária, e posteriormente, o recolhimento do imposto”.⁴

Novamente, novos desmembramentos surgem, e, em consequência disto, doze impostos cercam o contribuinte no Brasil, divididos entre os entes da federação, excetuados os impostos carentes de regulamentação, portanto inativos, como o Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF), os Impostos residuais (art. 154, I, CF), Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II, CF).

No que concerne aos municípios, existem três impostos diferentes, criados pelo CTN, mas totalmente reformados pela Constituição Federal, sendo eles o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU (art. 156, I, CF), o Imposto Sobre Transmissão Inter-Vivos de Bens Imóveis - ITBI (art. 156, II, CF), e o mais complexo no âmbito municipal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN (art. 156, III, CF).

A nível estadual também existem outros três impostos, cuja alteração pela Constituição Federal também ocorreu, e se deu de forma mais brusca na transmissão de bens imóveis, passando a existir o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, que também se aplica às transmissões de bens móveis (art. 155, I, CF).

Existe, ainda, o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA (art. 155, III, CF), e o que com maior violência, e ao mesmo tempo maior discriminação, atinge o povo brasileiro, imposto que compõe uma das partes na celeuma objeto de estudo desta pesquisa, o Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS (art. 155, II, CF).

Ao que se refere ao ICMS e o ISSQN, não só são os impostos mais complexos dentre os mencionados, são os com maior percentual arrecadatória visto a sua frequente incidência, e se confundem em diversas situações. Na inexistência de um conceito simples e preciso acerca destes institutos, valioso é considerar a análise conceitual dos elementos que compõem tais tributos.

³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1966, art. 16.

⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 62.

2.2 Conceitos Importantes

Em se tratando do fato gerador dos referidos impostos, a sua razão de existência se funda em uma prestação de serviços, no caso do Imposto Sobre Serviços, e nas operações envolvendo circulação de mercadorias e alguns serviços específicos quando tributáveis pelo ICMS. O ponto de ruptura é o licenciamento ou a cessão de direito de uso sobre programas de computadores (*softwares*).

A iniciar pelo serviço, em que pese a Constituição Federal de 1988 não o tenha conceituado, a doutrina, como lembra Leandro Paulsen, classifica os serviços, para fins da arrecadação do ISSQN, como uma “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”.⁵

Para Harada, “serviço significa um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção”, e “prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar um trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem imaterial”.⁶

O serviço é tido como resultado de uma obrigação civil, mais especificamente a obrigação de fazer, sendo seu gênero conceituado por Flávio Tartuce, em sua obra intitulada *Direito Civil - Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil*, nas seguintes palavras:

Reunindo todos os pareceres expostos, sem prejuízo de outros, conceitua-se a obrigação como a relação jurídica transitória, existente entre um sujeito ativo, denominado credor, e outro sujeito passivo, o devedor, e cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais, positiva ou negativa. Havendo o descumprimento ou inadimplemento obrigacional, poderá o credor satisfazer-se no patrimônio do devedor.⁷

Tal conceito, trazido por Tartuce, demonstra, implicitamente, a importância do Direito Civil para o Tributário, e, mais importante, transcreve situações típicas com um unívoco tratamento das três formas de obrigação civil também no ramo tributário, quais sejam a obrigação de dar (pagar um tributo), a obrigação de fazer (um serviço) e a obrigação de não fazer (obrigações acessórias limitantes).

⁵ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 362.

⁶ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.

⁷ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil** - 16. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2021, p.18.

Corroborando com tal entendimento, Regina Helena Costa elenca as normatizações legais civilistas atinentes à tributação do serviço no intuito de classificá-lo devidamente:

Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer.⁸

Para a autora, o serviço tributável pelo ISSQN pode ser encontrado através da exclusão dos serviços que não devem ser tributados, estes listados expressamente na Constituição Federal, como os serviços públicos, os serviços de natureza gratuita prestados a terceiros ou a si mesmo, bem como os oriundos de relação de emprego.⁹

Rumando a finalizar a contextualização necessária quanto às obrigações, e evitando entendimentos dúbios quanto à diferenciação da obrigação civil da tributária, é importante esclarecer que no direito tributário as obrigações, ainda que divididas na forma civil em relação às partes, quando o sujeito passivo da obrigação tributária se relaciona com o fisco, existem apenas duas classificações pelo CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.¹⁰

O §3º do supracitado artigo ainda menciona que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”,¹¹ ou seja, ainda que sejam diferentes, podem transmutar-se entre si. E nada impede, também, que uma obrigação acessória seja uma obrigação de fazer ou não fazer, pois as classificações civis e tributárias não são vinculadas.

De modo a não restar quaisquer dúvidas, e relacionar ao tema proposto, pode-se dizer que o ISSQN surge de uma obrigação de fazer, e o seu pagamento, porém,

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 161.

⁹ *Ibidem*, p. 162.

¹⁰ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 1966, art. 113, §1º e §2º.

¹¹ *Ibidem*, art. 113, §3º.

representa obrigação de dar. Ainda, enquanto o pagamento é a obrigação principal, a entrega de declarações de serviços prestados é obrigação acessória.

Vista a abordagem legal e doutrinária a respeito dos serviços e obrigações, cabe analisar a existência jurídica e o conceito do que seria o “produto”. De forma genérica tal termo traduz a hipótese de incidência do ICMS, de forma didática, mas com pouca precisão, visto que o aludido imposto recai também sobre serviços não listados como fato gerador do ISSQN.

A fim de compreender a situação fática do ICMS na seara tributária, a Constituição Federal Brasileira de 1988 traz embutido no fato gerador do imposto (art. 155, II, CFB/88) o termo “mercadoria”, tratado para fins de melhor entendimento no meio acadêmico meramente como produto. A este fato, Eduardo Sabbag tece um singelo e considerável comentário:

A Constituição Federal define, de forma implícita, o vocábulo “mercadoria”, em seu sentido estrito, englobando no termo as ideias de “produto” e “intenção de mercancia”, assim devendo ser ele entendido para a constituição do fato gerador do ICMS.¹²

Leandro Paulsen vai além, esmiuçando o tema em uma observação valiosa quanto à diferença de produto e mercadoria:

Já produto é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem. O conceito de produto diferencia-se, assim, do conceito de mercadoria, que é o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização.¹³

Ignorando tal apontamento, restaria inequivocamente tratada uma diferença basilar entre serviço e produto, onde, basicamente, serviço advém de uma obrigação de fazer, e o produto, obrigação de dar. Pois, então, conseqüentemente, sanar-se-ia a dúvida entre a incidência do ISS (serviço) e do ICMS (produto), não fosse a extensão do ICMS a alguns serviços, a enorme abrangência do ISSQN que vai além do conceito básico de serviço, e a dificuldade de classificação de determinada situação em produto ou serviço quando ambos compõem o fato tributado, por exemplo.

Exemplo fático de tal situação foi debatido em 2020 pelo Supremo Tribunal Federal - STF, quando da possibilidade ou não de dedução da base de cálculo do

¹² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 285.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 182.

ISSQN dos valores dos materiais empregados em obras de construção civil, onde há a prestação do serviço, expressamente previsto na legislação do ISSQN, mas, de igual forma, há a utilização de materiais de construção fornecidos pelo prestador do serviço, o que caracterizaria hipótese de incidência do ICMS, abordado oportunamente no decorrer deste trabalho.¹⁴

Circunstância também que agrava e prejudica o entendimento de que o serviço é apenas aquele resultante da obrigação de fazer, é o entendimento atual do STF, o qual foi lembrado no texto de Leandro Paulsen:

No RE 651.703, o STF decidiu que extrapola o conceito civilista de prestação de serviços, atrelado às obrigações de fazer. É mais amplo, alcançando o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.¹⁵

Assim, a compra de um quadro por encomenda deve desconsiderar a entrega do produto desejado para fins de qualificação do serviço, considerando apenas o trabalho, o esforço humano empregado na elaboração da obra, objetivando o resultado esperado pelo contratante. Ora, em que pese o quadro seja um produto, a relação negocial hipotética ilustrada demonstra a existência de um produto absorvido pela prestação de serviços para fins de tributação.

Por fim, ao que se refere à cessão de direito de uso, localizada no cerne da discussão abordada, não há um conceito claro e uno na doutrina quanto à sua forma específica, mas Flávio Tartuce atribui importante conceito à cessão, no sentido amplo da palavra:

Pode-se dizer que a cessão, em sentido amplo, pode ser conceituada como a transferência negocial, a título oneroso ou gratuito, de uma posição na relação jurídica obrigacional, tendo como objeto um direito ou um dever, com todas as características previstas antes da transmissão.¹⁶

Complementa, ao final, que atualmente o direito civil brasileiro possui três modalidades de cessão, sendo a de crédito, de débito e de contrato, todavia tal

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal - RE: 603497 MG, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 29/06/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/08/2020.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 193.

¹⁶ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil** - 16. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 320.

classificação é inoportuna quando em se tratando do direito tributário, uma vez que bastante é saber que na cessão há uma transmissão de obrigações.

2.3 História do ISSQN e do ICMS

Vistos os principais conceitos necessários para o entendimento das circunstâncias que levam à incidência e cobrança do ISSQN e do ICMS, ainda a título de contextualização, essencial é o exame da evolução histórica destes tributos.

A começar pelo ISSQN, sua primeira previsão legal que se tem notícia veio com o Alvará de 20 de outubro de 1812, considerado por estudiosos como a origem do imposto sobre serviços, à época chamado de “imposto do banco”, posteriormente, em 1836, foi convertido para “imposto sobre lojas”, porquanto incidia sobre todas as atividades que envolviam vendas de obras manufaturadas.¹⁷

No decorrer dos anos diversas mudanças ocorreram em sua forma original. A principal alteração recaía sobre a inclusão e/ou remoção de atividades tributáveis, como aponta Harada,¹⁸ sobre o advento da Lei Orçamentária 1.174/1860. A partir dali foram incluídas no rol de atividades tributáveis quaisquer atividades lucrativas, ainda que não fosse considerada de fato um serviço.

Pode-se observar que, em que pese muitas alterações tenham ocorrido desde sua origem, o imposto sobre serviços manteve algumas características importantes ao longo dos anos, como a sua incidência apenas sobre serviços na forma onerosa e não incidindo sobre o simples comércio de bens.

A previsão constitucional ocorreu apenas em 1891, com a Constituição Republicana, e ficava a cargo dos Estados a competência exclusiva para legislar e arrecadar. Foi com a Constituição Federal de 1934 que os municípios começaram a participar da tributação dos serviços, em que pese ainda chamado de “imposto sobre indústrias e profissões”, sendo dividido em partes iguais entre o estado e o município. Ainda, a competência municipal sobre o imposto somente foi possível com a Constituição Federal de 1946, somente recebendo a atual roupagem com a implantação da Emenda Constitucional nº 18/1965.¹⁹

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 2.

¹⁸ *Ibidem*, p. 2.

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 3.

Ora, quanto ao ICMS, a mencionada Emenda teve também importante papel, de acordo com Eduardo Sabbag:

Criado pela EC n.º 18/1965, o ICMS está detalhado em um significativo tratamento constitucional (art. 155, § 2.º, I a XII, da CF), além do disciplinamento constante da Lei Complementar n.º 87/1996, que esmiúça suas normas gerais, devendo ser observada com relação aos preceitos que não contradigam a Carta Magna.²⁰

Diferentemente, porém, do que ocorreu com o ISSQN, o ICMS possui uma instituição mais moderna e atual, e toda sua previsão atual está descrita no texto supracitado, com exceção apenas de normas complementares, inseridas posteriormente com teor de alteração.

De maneira sucinta, à história do ICMS, cabe destacar o que diz Regina Helena Costa, dentre suas diversas modalidades, a serem vistas posteriormente neste trabalho: “A tributação de operação de circulação de mercadorias é a materialidade mais antiga do imposto em foco, visto que assim já ocorria antes da Constituição de 1988”.²¹ De tal forma, no início de sua previsão legal no Brasil, era chamado ICM, e, com o tempo, a ele foram sendo inseridas novas hipóteses de incidência.

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 283.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 155.

3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ATINENTES AO ISSQN E ICMS

O Direito Tributário Brasileiro é regido em maior parte pela CF e pelo CTN, mas orientado particularmente pelos princípios explícitos e implícitos na legislação. A doutrina costuma ser uniforme em relação aos princípios tributários gerais:

Podemos arrolar os seguintes princípios gerais de direito tributário: princípios da capacidade contributiva (graduação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da capacidade de colaboração (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação.²²

Tais princípios citados serão abordados singularmente nos próximos subtópicos, mas cumpre, de imediato, ressaltar que serão analisados apenas no montante que se relacionam com os impostos aqui abordados.

3.1 Princípio da Legalidade Tributária

Este princípio não somente se atrela ao ramo do direito tributário, mas também ao direito administrativo como um todo, sendo considerado subprincípio da segurança jurídica. Enquanto a administração pública possui o dever de agir em consonância e nos limites da Lei, no âmbito tributário tal princípio possui importância ainda maior. Tal princípio pode ser encontrado na leitura do art. 3º do CTN, quando menciona que o tributo é instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa vinculada.

Na Constituição Federal ele surge embutido no artigo 150, do qual decorrem diversos outros norteadores do direito tributário brasileiro:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;²³

²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 33.

²³ BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 150, inciso I.

Regina Costa classifica o objetivo desse importante princípio como possuindo três principais funções, sendo elas (I) a função normal, que é a exigência de previsão legislativa ou, ao menos, existência de uma lei, (II) a função material, que se refere mais especificamente ao conteúdo da norma no tocante ao fato jurídico sua obrigação tributária atrelada, e, por fim, (III) a função vinculante, que se refere ao vínculo estabelecido entre a Lei e o órgão responsável pela prática dos comandos legais previstos.²⁴

No Código Tributário Nacional, ele vem contido no artigo 97,²⁵ explicado por Luciano Amaro da seguinte forma:

Consoante proclama esse dispositivo, somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los. A definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo são também matérias sob reserva de lei, da mesma forma que a cominação de penalidades tributárias, as hipóteses de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário, bem como a isenção e a anistia (que o CTN engloba sob o rótulo de “exclusão” do crédito tributário), e, finalmente, as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.²⁶

O §2º do art. 97 do CTN também merece atenção, pois estabelece uma importante exceção ao princípio da legalidade, quando assevera que “não constitui majoração de tributo [...] a atualização do valor monetário respectivo da base de cálculo”, situação essa que permitiu que o IPTU pudesse ter sua base de cálculo corrigida através de decreto do poder executivo municipal nos limites da atualização monetária.²⁷

Neste sentido, ainda, é pertinente citar a súmula nº 160 do STJ, que estabelece que “é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”. Tal decisão se encontra, claramente, apoiada no princípio da legalidade, não deixando de observar a exceção legal, qual seja, quando a base de cálculo for corrigida nos limites da correção monetária.²⁸

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 43.

²⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF, 1966, art. 71.

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 56.

²⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF, 1966, art. 97, §2º.

²⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp: 3188 PR 1990/0004689-0, Relator: Min. MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 23/03/1994, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 09.05.1994 p. 10802 RSTJ vol. 86 p. 229.

3.2 Princípio da Irretroatividade da Lei

Ainda sob a ótica da doutrina de Luciano da Silva Amaro, aponta o autor que tal princípio é “inafastável: a lei não pode retroagir; aplica-se tão só aos fatos futuros, isto é, pospostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei de tributação”, atingindo as hipóteses de majoração ou instituição de tributo, ressalvadas as questões apontadas no princípio da legalidade, as quais não caracterizam majoração do tributo.²⁹

Há de ser observado, primordialmente, o artigo 150 da Constituição Federal Brasileira de 1988, que assim dispõe em relação às vedações ao poder tributante dos entes federados: “cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.³⁰

Resumidamente, isto importa dizer que os municípios não podem cobrar ISS, por exemplo, de novos serviços incluídos na legislação tributária, como aqueles inseridos na Lista Anexa com a publicação da LC 157/2016, em relação aos fatos ocorridos anteriormente ao dia 30 de dezembro de 2016. Tal medida também se aplica ao ICMS, observadas suas peculiaridades.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag complementa uma conceitualização do princípio em tela:

Não deve a lei, desse modo, retroceder com a finalidade de abarcar situações pretéritas, sob pena de se verificar uma irretroatividade. Será aplicada, portanto, a lei vigente no momento do fato gerador. O art. 144, *caput*, do CTN dá amparo à premissa da irretroatividade tributária, também com respaldo constitucional (art. 150, III, a, da CF).³¹

O aludido autor, ainda, além de explicar que os efeitos declaratórios da lei tributária possuem efeito *ex tunc*, aborda duas situações, a partir da análise do art. 106 do CTN, em que se tratam de (I) lei interpretativa, onde o exclusivo objetivo da norma é explicar a correta forma de entendimento de uma legislação de confusa interpretação publicada anteriormente, e (II) lei mais benéfica, aplicada no âmbito tributário penal, quando o fato não está definitivamente julgado, administrativamente ou judicialmente, ou quando a sanção prevista na lei mais nova é mais branda em relação à norma vigente à época do fato gerador.³²

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 58.

³⁰ BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 150, III, alínea “a”.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 9.

³² *Ibidem*, p. 10.

3.3 Princípio da Anterioridade

3.3.1 Princípio da anterioridade anual ou anterioridade de exercício

Têm-se, no direito tributário brasileiro, alguns limitadores do poder de tributar, implantados no ordenamento jurídico pela Constituição de 1988. Um destes limitadores está relacionado ao fato de ao Estado ser vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro no qual foi instituído ou aumentado, como a seguir se especifica: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.³³

Existem exceções ao princípio da anterioridade, como é o caso do imposto sobre as importações ou exportações, de caráter extrafiscal, de competência da União, mas o ICMS não está inserido em nenhuma hipótese de exceção, exceto aquela incluída na Constituição Federal através da EC nº 33/2001, elencada por Regina Costa, considerada pela autora como inconstitucional:

Em consequência, na hipótese de ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes, as alíquotas poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b (art. 155, § 4º, IV, c).³⁴

Logo, ao que se refere à regra padrão, qualquer majoração do tributo implicará em ônus para o contribuinte apenas no ano seguinte ao da publicação da lei que o majorou ou instituiu. Ainda, em que pese o art. 104 do CTN se utilize apenas do termo “impostos” quanto à vedação de aplicação imediata da lei, a partir da promulgação da CFB/88 passou-se a ser admitido o cabimento deste princípio a todos os tributos que não constituam exceção.³⁵

3.3.2 Princípio da antecedência mínima ou anterioridade nonagesimal

Também nesta modalidade de princípio da anterioridade, importantes exceções o regem, mas é indeclinável apenas saber que elas não atingem o ISS ou o ICMS. Tal princípio advém do texto constitucional, introduzido pela Emenda

³³ BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 150, III, alínea “b”.

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 154.

³⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 61.

Constitucional nº 42/2003, do qual se extrai que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.³⁶

As circunstâncias fáticas que levaram à edição desta Emenda foi a necessidade de impedir que, por exemplo, prefeitos instituísem uma nova taxa no dia 31 de dezembro de determinado ano, e cobrassem já no dia seguinte, por se tratar de um novo ano, atendendo assim ao princípio da anterioridade anual.

A alteração trazida com a inclusão da alínea “c” (art. 150, III, CF) adicionou uma lapso temporal maior, devendo ser observado em conjunto com a regra da anterioridade de exercício, e visa garantir a observância do Princípio da Segurança Jurídica, que extrapola até mesmo os limites do próprio Direito Tributário. A aplicação desse princípio atinge tanto o ICMS quanto o ISS, por não estarem contidos no rol de exceções desta regra.

3.4 Princípio da Capacidade Contributiva

Primando pela justiça social e fiscal, o Princípio da Capacidade Contributiva visa garantir tratamento igualitário aos desiguais na medida de suas desigualdades, se aproximando do ideal buscado pelo Princípio da Isonomia. Desta feita, nos ditames da CFB/88, art. 145, §1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³⁷

Em que pese o texto constitucional tenha se utilizado do termo “sempre que possível”, vislumbra-se a necessidade de previsão legal expressa quanto ao caráter do tributo quando de sua instituição. Tal situação não impede, porém, a normatização de caráter pessoal que beneficie, por exemplo, um determinado grupo de indivíduos em detrimento de outro, desde que, devidamente justificada tal conduta. Busca-se com tal critério a obtenção da justiça fiscal, e, embora seja um princípio contido

³⁶ BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 150, III, alínea “c”.

³⁷ *Ibidem*, art. 145, §1º.

expressamente na CF, sua significância é basilar às normas do direito tributário brasileiro, e, portanto, é implicitamente indispensável ao bom funcionamento do sistema como um todo.³⁸

De acordo com Fábio Canazaro, o princípio da capacidade contributiva “apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos”,³⁹ sendo a igualdade horizontal entendida como aquela que garante tratamento igualitário, de forma idêntica, sem distinções, e igualdade vertical aquela responsável por equilibrar o nível de intensidade com que a tributação atinge o contribuinte, observando suas características individuais.

3.4.1 Progressividade

A análise do preceito da progressividade do tributo, frente a esta pesquisa, não se mostra pertinente por não atingir de forma direta, porém, ainda assim, por se tratar de forma semelhante à capacidade contributiva, mesmo não sendo diretamente decorrente dela, será abordada neste tópico.⁴⁰

Sabbag, ao realizar uma classificação doutrinária do ICMS, assim o caracteriza:

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas.⁴¹

Ignorando os aspectos alheios ao princípio em questão, nota-se que o autor aborda a característica do tributo em tela de não admitir progressividade de alíquotas, atribuindo-se tal característica também ao ISS, e somente por isso importa seu conhecimento nesta pesquisa.

Afinal, acerca da progressividade, se entende como sendo uma forma de onerar o contribuinte de forma mais gravosa, relativamente ao valor maior de uma base de cálculo, comumente realizada através de uma tabela de valores predefinidos, como é o caso do Imposto de Renda, mas também pode ser entendida como a

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 33.

³⁹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 66.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 283.

progressividade no tempo, situação essa trazida pela Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, vinculando-se diretamente ao IPTU, imposto real de natureza municipal.

3.4.2 Seletividade

Eduardo Sabbag explica que “por este princípio, estipulam-se alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços em função de sua essencialidade. Este princípio não tem caráter impositivo, mas somente orientador”.⁴²

O ICMS recebe este princípio devido à previsão constitucional expressa no artigo 155, §2º, inciso III, que garante que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.⁴³

Não significa, porém, dizer que o imposto sofrerá discriminação legal quanto ao seu tratamento em razão da essencialidade. O entendimento deve ser no sentido de que o ICMS possui aspecto extrafiscal, como explica Regina Helena Costa, “visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto”.⁴⁴

A autora explica que a seletividade poderá ser utilizada em três hipóteses fundamentais no tocante ao ICMS, sendo elas:

- a) mercadorias e serviços necessários, em relação aos quais a incidência há de se dar mediante alíquotas baixas, se não for possível conceder-se a isenção; b) mercadorias e serviços úteis, em relação aos quais autorizada está a tributação mediante alíquotas moderadas; e c) mercadorias e serviços supérfluos ou nocivos, deferindo-se a aplicação de alíquotas altas.⁴⁵

É sensato observar que, como lembra Leandro Paulsen, não se deve confundir os dois institutos abordados nos tópicos 3.4.1 e 3.4.2, quais sejam, a seletividade e a progressividade, porquanto a “seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação”, e a progressividade, por outro lado, “impõe o agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo”.⁴⁶

⁴² Ibidem, p. 290.

⁴³ BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 155, §2º, inciso III.

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 153.

⁴⁵ Ibidem, p. 154.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 106.

Resumidamente, a ideia implícita por detrás deste princípio é a de que se o produto adquirido não possui essencialidade é refutado como supérfluo, e seu adquirente, ao realizar a aquisição, faz presumir possuir condição financeira mais vantajosa, portanto pode ser tributado com maior agressividade.⁴⁷

⁴⁷ Idem. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 34.

4 LEGISLAÇÃO VIGENTE

4.1 Constituição Federal Brasileira

Em que pese o Código Tributário Nacional, datado de 1966, ainda esteja em vigor, ele foi drasticamente reformado pela Constituição Federal de 1988. Como previamente dito, ocorreu, por exemplo, a divisão de um imposto em dois (ITBI e ITCMD), em uma tentativa de melhor distribuir os tributos entre os entes federados.

Ao que se refere ao ISSQN, porém, pouca alteração foi percebida, tendo permanecido com a mesma natureza e sob a competência dos municípios, de acordo com o artigo 71 do CTN, ora revogado pelo Decreto-Lei nº 406 de 1968, e trazia o seguinte:

Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.⁴⁸

O mesmo não aconteceu em relação ao ICMS, que teve uma mudança radical, não somente quanto à sua competência, mas também no sentido de que unificou dois antigos impostos, o Imposto Sobre Serviços de Transporte e Comunicações, regulado pela Seção V do CTN e de competência da União, e o ICMS em si, mas antes previsto sob duas formas, uma de competência dos Estados e outra de competência dos Municípios, conforme o disposto nos artigos 52 a 62 do CTN, também revogados face à unificação do ICMS, visando uma adequação ao princípio da não cumulatividade do tributo.

4.1.1 Previsão do ISSQN

No atual sistema tributário nacional o ISSQN encontra sua base na Constituição Federal e é regulado através da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a qual especifica uma lista contendo todos os serviços tributáveis, conhecida como “Lista Anexa”, classificada pelo STF como um rol taxativo, considerando que, nas lições de Eduardo Sabbag,⁴⁹ o termo “congêneres”, encontrado diversas vezes

⁴⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF, 1966, art. 71.

⁴⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 270.

na lista, permite uma interpretação analógica, não caracterizando criação de novos serviços.

Em 2016, no final do mandato do Presidente Interino Michel Temer, foi sancionada a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que realizou diversas alterações na LC 116/2003, inclusive a inserção de novos serviços, até então não tributados nas regras do ISSQN.

Dentre as principais novidades, foi definido um limite de alíquota mínima de dois por cento, bem como restou proibida expressamente a concessão de benefícios fiscais por parte dos municípios para todos os serviços, exceto aos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa (art. 2º, LC 157/16).

Por fim, a mais recente alteração na forma de cobrança do ISSQN resultou da sanção da Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020, que regulou os novos serviços trazidos pela LC 157/2016, mas que até então não estavam sendo devidamente recolhidos pelos municípios, uma vez que careciam de regulamentação quanto aos procedimentos que deveriam ser adotados para a correta arrecadação do imposto.

Postas tais legislações à tela, é imprescindível mencionar a necessidade de Lei no âmbito municipal que autorize expressamente a cobrança do ISSQN sobre os serviços listados nas Leis Complementares, de forma a dar, nos moldes constitucionais, efetividade à competência dos municípios, observado que nem tais leis ou a própria Constituição Federal criam tributos, mas apenas estabelecem a competência e regulamentam a forma com que serão cobrados. A ausência de lei no âmbito municipal anula a cobrança de qualquer que seja o tributo.⁵⁰

No texto constitucional, o ISSQN vem contido primordialmente no art. 156, inciso II, que assim o estabelece, definindo as competências para os municípios instituírem impostos sobre o fato gerador chamado “serviços de qualquer natureza”:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - [...]
II - [...]
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.⁵¹

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 20.

⁵¹ BRASIL. Constituição Federal Brasileira de 1988. Brasília, DF, 1988, art. 156, inciso III.

A parte final do inciso III insere uma valiosa condição para a incidência do ISSQN, qual seja a necessidade deste “serviço de qualquer natureza” já não ter sido incluído no rol dos serviços tributáveis pelos Estados nas regras do ICMS.

4.1.2 Previsão do ICMS

Situação semelhante ocorre com o ICMS, porém, em âmbito estadual, devendo, por competência constitucional, ser regulado por Lei Estadual. Sua atual previsão legal decorre da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida popularmente como “Lei Kandir”, em homenagem ao autor Antônio Kandir, Ministro do Planejamento do Governo FHC, e sua criação primordial se deu com a Emenda Constitucional nº 18/1965. É classificado por Sabbag⁵² como um imposto plurifásico, ou seja, que incide em diversas fases, também sendo real, o que significa dizer que é atrelado à coisa, produto ou serviço, e não à pessoa, e é proporcional, uma vez que não admite alíquotas progressivas.

No texto da Carta Magna, ele vem contido no artigo 155, II:

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

I - [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;⁵³

Alterações importantes foram trazidas pela LC 99/1999, LC 102/2000, LC 114/2002, LC 120/2005, LC 138/2010, e pela LC 171/2019, passando a integrar o texto da LC 87/1996, inserindo novas regulamentações, atualizando ou revogando disposições existentes. E, ainda, importante mencionar a LC 24/1975, que dispõe sobre isenções ligadas ao ICMS, recepcionada pela atual Constituição, em consonância com o art. 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

A exemplo do ISSQN, o ICMS também carece de regulamentação específica quanto à sua aplicação nos estados, sendo pacífico na doutrina e nos tribunais tal necessidade. Assim sendo, além de todas as normas legais citadas, o ICMS também possui diferente regulamentação de acordo com o previsto em cada estado,

⁵² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 283.

⁵³ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 155, II.

consoante à necessidade de distribuição da competência tributária nos moldes da Constituição Federal Brasileira de 1988.

4.2 Legislação do ISSQN

4.2.1 Hipótese de incidência

Trazida na Lei como “fato gerador”, a exemplo do próprio CTN, a incidência do ISSQN recai sobre “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”,⁵⁴ como especifica o art. 1º da LC 116/2003.

Sobre a prestação de serviços assim tipificada para fins de incidência do ISSQN, Regina Helena Costa se manifesta, classificando-a nesta toada como uma “prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego”.⁵⁵

A Lista Anexa da LC 116 contém um rol que, embora contenha taxativamente todos os serviços que podem ser tributados como fato gerador do ISSQN, o STF admite ser cabível uma interpretação extensiva do texto legal, abrangendo o alcance deste tributo, fixando a seguinte tese de repercussão geral:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.⁵⁶

Nota-se que a tese citada admite interpretação extensiva de todos os serviços trazidos na legislação do ISSQN. No recurso, entretanto, mesmo acompanhando a relatora Rosa Weber quanto à matéria, houve divisão do plenário por parte de alguns Ministros quanto à fixação da tese, onde, em que pese seja cabível de fato a interpretação extensiva, o entendimento deveria ser no sentido de admitir tal situação apenas nos itens aos quais o legislador se utilizou de termos como “congêneres”, “qualquer”, “quaisquer”, ou “outros”.⁵⁷

⁵⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Brasília, DF, 2003, art. 1º.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 161.

⁵⁶ Supremo Tribunal Federal - **RE 784439 DF**, Relatora: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 29/06/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 15/09/2020.

⁵⁷ *Ibidem*.

O perigo da interpretação extensiva na análise da lei tributária repousa no risco de desvirtuamento da *mens legis*. E, nisso, o próprio STF, no mesmo Recurso Extraordinário anteriormente mencionado, entendeu que haveria a necessidade de um maior controle jurisdicional quanto ao alcance da interpretação, provocando diretamente maior lentidão do sistema judiciário no âmbito fazendário. Afinal, há que se observar o Princípio da Legalidade Tributária, que veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores não trazidos expressamente na lei tributária, razão pela qual tornam-se indevidas as cobranças motivadas por entendimento contrário ao do judiciário, tornando, ainda, os impostos pagos, se for o caso, passíveis de restituição, nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.⁵⁸

Tem-se, sobretudo, que o alcance do ISSQN, mesmo sendo limitado pelo princípio da legalidade e por um rol taxativo, finito, de situações em que sua hipótese de incidência seria lícita, o entendimento do STF faz ampliar a aplicação do imposto, mesmo onde seu fato gerador não esteja expressamente contido em Lei Complementar.⁵⁹

O §3º do art. 1º, que trata da incidência do imposto, permite também que sejam tributados, nos mesmos moldes, os serviços da Lista Anexa quando “prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço”.⁶⁰

De forma inversa, o art. 2º carrega consigo as principais situações onde não há incidência do imposto, sendo:

⁵⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 1966, art. 165.

⁵⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 270.

⁶⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Brasília, DF, 2003, art. 1º, §3º.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.⁶¹

Importância maior se dá ao fato de que a primeira hipótese só tem eficácia se o serviço é realizado fora do território brasileiro, ou que o seu resultado seja percebido no exterior. Caso contrário, há a incidência do ISSQN.

Por fim, em se tratando de matéria ligada à incidência, o §4º do art. 1º, em uma clara alusão ao Princípio da Verdade Real encontrado no Direito Processual Penal, estabelece que o imposto incide, independentemente da nomenclatura dada ao serviço prestado. O que dificulta a aplicação desta regra no caso concreto é a forma de comprovar a realização do “serviço a” e não do “serviço b” constante nos documentos fiscais, seja por erro ou dolo do emitente. Outra dificuldade nesse aspecto é representada pela dificuldade com que se para o órgão fiscalizador em relação ao tratamento isonômico do mesmo tributo, tanto em um município como São Paulo/SP, com seus, aproximadamente, 12 milhões de habitantes, quanto em um município pequeno, como Rio Bom/PR, com pouco mais de 3 mil habitantes.

4.2.2 Contribuinte

Uma das regras mais simples, de um imposto de tamanha complexidade, é a definição do contribuinte, responsável primário pelo pagamento. Cabe a obrigação do pagamento do ISSQN ao prestador do serviço, nos exatos termos do artigo 5º da “Lei do ISS”, em toda sua simplicidade. Porém, não só há uma exceção, como ela tende a gerar problemas enquanto busca facilitar a fiscalização. Tal exceção encontra-se fixada no artigo 6º do mesmo dispositivo legal, que assim prescreve:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo

⁶¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003, art. 2º.

a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.⁶²

Trata-se da responsabilidade tributária, que é a outorga da obrigação principal tributária à pessoa envolvida na relação tributária, mas não originariamente considerada contribuinte (prestador). E, como dispõe o artigo citado, o terceiro responsável pode substituir o contribuinte no polo passivo, ou simplesmente atuar como um contribuinte complementar, de forma supletiva solidariamente, a critério dos municípios e Distrito Federal caso assim decidam legislar.

Além do poder dos municípios e Distrito Federal em definir quem poderá ser responsável pelo pagamento do imposto, a própria LC 116/03, considerando alteração realizada pela LC 123/06, complementa o artigo 6º com a regra do §2º, norma esta que especifica, desde já, alguns responsáveis pelo pagamento, sendo eles a pessoa jurídica tomadora ou intermediária na hipótese de o serviço for proveniente ou se inicie no exterior, mesmo essa sendo imune ou isenta, ou nos casos dos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

4.2.3 Local de incidência

Motivo de polêmicas ao longo da história deste imposto, que ainda reflete nos dias atuais gerando a famigerada guerra fiscal entre municípios, o local de incidência do ISSQN é um verdadeiro labirinto aos desavisados. A justificativa para tamanho emaranhado de regras é a inviabilidade de normatização que abarque todos os serviços em uma única regra de competência tributária.

O artigo 3º da LC 116 entrega uma regra geral, o que não significa que é a regra mais aplicada, a moda matemática. Não. Tal afirmação se fundamenta já no *caput* do referido artigo, quando ao mencionar que o imposto será devido no local de estabelecimento do prestador, prevê uma nova possibilidade onde o serviço considera-se prestado no local do domicílio do prestador, qual seja, quando não houver estabelecimento.

A segunda parte do artigo 3º vai além, e cria exceções de forma expressa, sendo tais exceções as previstas do inciso I ao XXV do mesmo artigo. Logo, o imposto

⁶² BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003, art. 6º.

deve ser pago no município onde o prestador possua estabelecimento, e quando não houver estabelecimento, no domicílio.

O legislador, prevendo que haveria grande quantidade de questionamentos sobre o que de fato seria o estabelecimento do prestador, fez questão de definir seu conceito na legislação complementar, o fazendo em seu artigo 4º, a seguir integralmente transcrito:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.⁶³

Tal conceito, elaborado com riqueza em detalhes, veio à luz do direito em uma tentativa, não muito eficaz, de evitar entendimentos divergentes a respeito do mesmo diploma legal. O objetivo era definir com exatidão o local de incidência do ISSQN. Porém, seguem as diversas exceções, onde o imposto é devido: (I) no município do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de serviço proveniente de outro país ou que tenha se iniciado em outro país; (II) no município da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso do subitem 3.05 (cessão); (III) no município onde sejam realizados os serviços descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, e 7.19, ambos relacionados a obras de engenharia; (IV) no município onde o bem estiver guardado ou estacionado (subitem 11.01); (V) no município onde estejam os bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados (subitem 11.02); (VI) no município do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem (subitem 11.04); (VII) no município da execução dos serviços listados no item 12, exceto o 12.13; (VIII) no município onde está sendo executado o transporte de caráter municipal (todos os subitens do item 16); (IX) no município onde esteja localizada a feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o subitem 17.10; (X) no município onde esteja localizado o porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário (todos os subitens do item 20); (XI) no município do domicílio do tomador dos serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01, 15.09, e 17.05;

⁶³ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003, art. 4º.

(XII) no estabelecimento do prestador, para qualquer serviço prestado em águas marítimas, exceto o 20.01; (XIII) em cada município cujo território haja a extensão da rodovia explorada, proporcionalmente (subitem 22.01).⁶⁴

Outra situação importante quanto ao ISS no espaço é aquela acrescentada à LC 116 pela LC 157/2016, mais especificamente no §4º do art. 3º, que assim dispõe:

§4º Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou no § 1o, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.⁶⁵

Frente à tamanha diversidade na definição do local de incidência do imposto, correto se faz deduzir que os pagamentos restam frustrados, diversas vezes, por diversos motivos, como o principal deles, que é a falta de conhecimento da legislação do ISSQN, o que faz com que muitos contribuintes realizem o pagamento de forma equivocada, ao passo em que muitos municípios realizam cobranças indevidas. Ainda, mesmo sendo conhecida a legislação, sua interpretação pode ser custosa e discrepante.

Como explica Kiyoshi Harada,⁶⁶ o critério espacial no tocante ao ISS possui desdobramentos a depender do tipo de atividade prestada. A classificação dessa subdivisão restava distribuída em três principais direções: o local da incidência seria, em regra o estabelecimento do prestador, ou, em uma segunda hipótese, o domicílio do prestador, ou, por fim, o local da prestação dos serviços, sendo o maior exemplo deste último a figura dos serviços ligados à construção civil.

Esta classificação era oportuna e acertada até a publicação da LC nº 157/2016, que alterou a LC nº 116, mais especificamente no seu art. 3º, no tocante ao local de recolhimento do imposto, estabelecendo situações em que a incidência do imposto ocorreria no local do domicílio do tomador, criando um novo critério que deveria ser acatado pelos municípios.

Tal regramento, porém, só alcançou viabilidade e efetividade a partir de regulamentações pontuais trazidas na LC nº 175/2020, ainda em processo de implementação nos municípios em virtude da necessidade de lei municipal que replique a regulamentação federal no âmbito municipal.

⁶⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003, art. 3º.

⁶⁵ Ibidem, art. 3º, §4º.

⁶⁶ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 305.

Foi trazido à tela, pela legislação complementar, o quarto critério espacial considerado na arrecadação do imposto sobre serviços: o local de domicílio do tomador dos serviços, e não do prestador. Trata-se de situação nova no Direito Tributário Brasileiro, e requer atenção especial dos municípios, que devem buscar atualizar suas legislações próprias rumando a traçar caminho paralelo à legislação federal, e, por consequência, evitar a evasão fiscal e a renúncia de receita.

Para este trabalho, porém, mais importante é conhecer o local de pagamento do serviço trazido pelo subitem 1.05, “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”,⁶⁷ contido no item 1 da lista anexa à LC 116 (serviços de informática e congêneres).

Como já explicado, a regra para a obtenção do local adequado para recolhimento do ISSQN é o local do estabelecimento do prestador, a menos que haja a constituição de uma exceção prevista em Lei Complementar. Não é o caso, e, portanto, o local de recolhimento do ISSQN nessa hipótese de incidência segue a regra geral do art. 3º, *caput*, da LC 116/2003.

Por fim, também é importante ressaltar que a necessidade de retenção do imposto não altera seu local de pagamento, como erroneamente passou a ser o entendimento de muitos municípios que, ao tomarem um serviço, ainda que o prestador seja pessoa jurídica com estabelecimento em outro município, realizam a retenção do imposto no momento do pagamento, descontando do prestador um valor indevido atribuído ao ISSQN. Tal cobrança equivocada ocasiona bitributação, uma vez que o ente responsável pelo recolhimento correto do tributo deverá realizar a cobrança também, e, como explica Leandro Paulsen, “ocorre bitributação, por exemplo, quando tanto lei do Estado como lei do Município consideram a prestação de determinado serviço como gerador da obrigação de pagar imposto que tenham instituído (por exemplo, ICMS e ISS)”.⁶⁸

4.2.4 Momento da incidência

Possivelmente a fração mais simples do estudo do ISSQN, o momento da ocorrência do fato gerador do imposto, ou aspecto temporal, é entendido como o

⁶⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003, lista anexa, subitem 1.05.

⁶⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 47.

momento em que o serviço é de fato prestado ao tomador. Assim o é por força do já mencionado artigo 1º da LC 116, que, ao estabelecer o fato gerador, o definiu genericamente como sendo a efetiva prestação de serviços, de tal forma que uma mera promessa, ou apenas a potencialidade de determinado serviço, não implicam na incidência do ISSQN.

Por esse aspecto legal, pode-se concluir que o ISS não incide antes da prestação do serviço, o que não impede o pagamento adiantado do crédito tributário vinculado à atividade desenvolvida.

4.2.5 Base de cálculo e alíquotas

Quanto à base de cálculo do ISSQN, a LC 116 trata do assunto de forma prática e direta, especificamente no seu artigo 7º, onde estabelece ser o preço do serviço. Não é considerado, todavia, para a composição do preço, os materiais empregados na realização dos serviços listados nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista Anexa, quais sejam, aqueles ligados à construção civil e obras de engenharia, mas somente, consoante ao entendimento do STJ e STF, nos casos em que forem produzidos em local diverso do local da prestação de serviço e tiveram incidência ICMS.

Em relação às alíquotas, tal Lei Complementar não se aprofundou, se limitando a definir apenas as alíquotas mínimas e máximas de 2% e 5%, respectivamente, visto ser considerada matéria constitucionalmente delegada aos municípios, por força do artigo 156, inciso III da CF/88. Compete, então, a cada município decidir sobre o percentual ideal a ser cobrado sobre cada tipo de serviço, de modo a incentivar determinadas atividades em detrimento de outras, observados os limites e a vedação do artigo 8º-A, §1º, que impede a concessão de qualquer tipo de “isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado”,⁶⁹ deixando claro que não poderá ser cobrado um valor abaixo da alíquota mínima.

Haverá, porém, situações em que a alíquota aplicada não é definida pelo município, como é o caso da aplicação da chamada “alíquota efetiva”, instituto este trazido pela LC 123/06, com o advento da possibilidade de o prestador de serviços optar pelo regime simplificado de recolhimento de tributos denominado Simples

⁶⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003, art. 8-Aº, §1º.

Nacional, questão que será abordada com maior profundidade no tópico 4.4 deste artigo.

4.3 Legislação do ICMS

4.3.1 Hipótese de incidência

De acordo com a Carta Magna, o fato gerador do ICMS pode ser dividido em três situações, incidindo o imposto sobre todas elas, nos casos em que há circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte de natureza interestadual ou intermunicipal, e a prestação de serviços de comunicação.

Eduardo Sabbag, porém, esclarece que a doutrina transcreve o fato gerador do ICMS de forma mais elaborada:

Segundo entendimento doutrinário, existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do art. 155, II, da CF, a saber:

- a) um imposto sobre circulação de mercadorias;
- b) um imposto sobre serviços de transportes interestaduais ou intermunicipais e de comunicação;
- c) um imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos ou gasosos e energia elétrica;
- d) um imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.⁷⁰

Portanto, como lembra Leandro Paulsen, trata-se, também, a exemplo do ISSQN, de imposto incidente sobre serviços, embora sejam apenas aqueles expressamente trazidos no núcleo da hipótese de incidência geral.⁷¹

Regina Helena Costa faz uma abordagem semelhante, mas apresenta “os impostos” de maneira levemente distinta quando se refere aos serviços de comunicação apenas:

Assim é que o ICMS incide sobre: a) operações relativas a circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;

⁷⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 284.

⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 186.

e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁷²

A seguir a autora apresenta algumas explicações pertinentes, sucintamente, acerca de alguns termos importantes utilizados pelo legislador, como o de “operação de circulação de mercadorias”, sendo a materialidade mais antiga do ICMS, onde a ideia de “circulação de mercadoria”, nas palavras dela, “traduz negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de propriedade do bem. Não se trata, à evidência, de mera circulação física”. E, por fim, aponta o conceito extraído do antigo direito comercial para designar “mercadoria” como sendo qualquer bem imóvel que esteja sujeito à mercancia.⁷³

4.3.2 Contribuinte

A legislação responsável pela regulamentação do ICMS, Lei Complementar nº 87/1996, trata de fazer uma conceituação e definição acerca de quem seria considerado o contribuinte na relação jurídica tributária que envolva a cobrança do ICMS. Dessa forma, aponta que o seguinte:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.⁷⁴

Como afirma com razão Leandro Paulsen, “os requisitos da ‘habitualidade’ e do ‘volume’ constituem requisitos de difícil aferição”, pois possuem elevado grau de subjetividade, um dos motivos que levam a tantas incongruências no processo de fiscalização e arrecadação do tributo.⁷⁵

⁷² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 155.

⁷³ Ibidem, p. 156.

⁷⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF, 1996, art. 4º.

⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 266.

Eis que, ainda, haja uma definição legal criteriosa do contribuinte, mesmo que ampla e genérica, o mesmo não é definido com exatidão no âmbito da relação tributária na prática. Assim, mesmo que exista esta definição legal, de acordo com Cláudio Carneiro, existe uma controvérsia quanto a esta posta regra quando se examinam as figuras do contribuinte de direito e contribuinte de fato:

É o produtor, fabricante industrial, que é responsável a título de substituto tributário, pelo recolhimento do tributo. Nesse caso ele é chamado de contribuinte de direito (pessoa indicada na lei), mas quem acaba suportando de fato o ônus fiscal é o consumidor final, porque o valor do tributo é repassado no preço da mercadoria, por isso ele ser chamado de contribuinte de fato. Discute-se então, quem é o contribuinte de fato. Para a doutrina é o consumidor final, já que é ele quem suporta, de fato, o encargo fiscal. Para a jurisprudência é a primeira pessoa que se submeteu ao desgaste da repercussão, pouco importando se houve ou não repercussões posteriores.⁷⁶

De forma semelhante ao ISSQN, o ICMS também permite a inclusão de responsáveis tributários no polo passivo, de forma substitutiva ou suplementar.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.⁷⁷

Este artigo traz uma situação bastante comum, envolvendo o ICMS, que é a possibilidade de utilização do instituto da substituição tributária. Porém, não se faz prescindível a observância do requisito mencionado, qual seja, a necessidade de existência de previsão legal em âmbito estadual, considerado pela doutrina como requisito de validade do processo arrecadatório vinculado ao tributo.

4.3.3 Local de incidência

De forma clara e objetiva, Regina Helena explica o local de recolhimento do ICMS, ou seja, esclarece seu aspecto espacial:

⁷⁶ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 252.

⁷⁷ BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília, DF, 1996, art. 6º, §§1º e 2º.

Anote-se que o ICMS, em regra, é devido na origem, isto é, no Estado em que a operação mercantil se dá - onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada, sendo irrelevante se o destinatário está situado no mesmo ou em outro Estado. Todavia, na hipótese de a operação mercantil haver ocorrido no exterior - "se iniciado no exterior", na dicção constitucional - inverte-se a diretriz, sendo devido o ICMS ao Estado-membro ou Distrito Federal onde estiver localizado o destinatário final da mercadoria.⁷⁸

Percebe-se que não há muita complexidade quanto ao local de recolhimento do imposto, Sabbag esclarece, no mesmo sentido, que "o tributo será recolhido no local em que se inicia a prestação do serviço de transporte, valendo, assim, a regra geral". Assim como o ISSQN, existe a regra, que é o local de origem da operação mercantil, porém, neste caso em específico, a regra prevalece sobre as demais exceções quanto ao licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computadores.⁷⁹

Imperioso, por fim, informar que a previsão legal para tanto se encontra na Lei Kandir, em seu artigo 11, que traz inúmeras hipóteses e diversos locais para recolhimento do tributo, não pertinentes, porém, ao presente trabalho.

4.3.4 Momento da incidência

Diante de tantos fatos geradores do ICMS, é natural prever que deva existir grande diversidade também em relação ao momento da incidência do imposto em cada situação. Assim, tem-se que:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 155.

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 286.

transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.⁸⁰

Não satisfeito com tantas hipóteses, o legislador ainda inseriu complementações, através dos três parágrafos a seguir transcritos:

§1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.⁸¹

Assim, nada de extraordinário carrega o teor legal quanto do momento da incidência do tributo, ainda que fosse objeto deste estudo, tendo sido explanados apenas para fins de contextualização e comparação ao ISS.

4.3.5 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo do ICMS se subdivide, a exemplo do momento de incidência, entre várias situações. A previsão legal é o artigo 13 da Lei Kandir, que,

⁸⁰ BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília, DF, 1996, art. 12, incisos.

⁸¹ *Ibidem*, art. 12, §§1º, 2º e 3º.

além de seus inúmeros incisos, vem complementado do disposto no artigo 15 da mesma LC, que define a base de cálculos nas situações em que não é possível saber o valor original.⁸²

A fim de facilitar o entendimento, de forma resumida e concisa, Sabbag⁸³ aponta que a base de cálculo do ICMS pode ser o valor da operação, o preço do serviço, ou o valor da mercadoria ou bem importado (somando-se, este último, ao IPI, IOF, II e demais despesas aduaneiras).

Em relação às alíquotas, tendo em vista que são de definição atribuída à lei estadual, o autor aponta aquelas fixadas pela Resolução nº 22/1989 do Senado Federal, sendo as alíquotas internas fixadas livremente pelos Estados (17% ou 18%) e as interestaduais assim delimitadas:

- a) operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destinação de mercadorias ou serviços a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo: 7%;
- b) operações com mercadorias ou serviços com destino às regiões Sul ou Sudeste: 12%;
- c) operações de importação: 17% ou 18%.

Por fim, é válido ressaltar que em relação ao limite mínimo e máximo de alíquotas internas, compete exclusivamente ao Senado Federal regular, através de resolução, de acordo com a literalidade da Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso V, alínea “a”.

4.4 Lei Complementar 123/2006: Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional

Com o intuito de simplificar a arrecadação tributária, foi publicada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, criando um regime simplificado de tributação para empresas consideradas Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte, assim classificadas de acordo com sua receita bruta a cada exercício:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil

⁸² Ibidem, art. 13, art. 15.

⁸³ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 287.

de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).⁸⁴

Por receita bruta, através de conceito trazido no supracitado artigo, em seu parágrafo primeiro, se entende “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia”,⁸⁵ não tendo sido incluídas neste rol as vendas canceladas, bem como os descontos incondicionais concedidos.

O Simples Nacional surge como uma forma unificada de pagar tributos, onde, através da LC 123, elenca, mais especificamente em seu artigo 13, todos os tributos englobados na forma de pagamento mensal, por opção da empresa, nos quais se encontram contidos os dois impostos objetos deste estudo, o ISSQN e o ICMS:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.⁸⁶

Quanto ao ICMS, de acordo com Leandro Paulsen, baseando-se na legislação em tela, existem hipóteses em que é devido o pagamento do ICMS pelos optantes pelo Simples Nacional, como: quando há substituição tributária, quando a lei obrigue um terceiro, quando da entrada de petróleo e derivados ou energia elétrica (desde que não sejam destinados ao comércio ou à indústria), quando há desembaraço aduaneiro, quando há aquisição ou manutenção de mercadorias, bem como operação ou prestação sem documentos fiscais, quando há antecipação do recolhimento nas aquisições em outros Estados, com ou sem encerramento da tributação, ou ainda quando das aquisições em outros Estados de bens ou mercadorias, mesmo que não sujeitas ao regime de recolhimento antecipado, com referência à diferença no valor

⁸⁴ BRASIL. Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF, 2006, art. 3°, I e II.

⁸⁵ Ibidem, art. 3°, §1°.

⁸⁶ BRASIL. Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF, art. 13, VII e VIII.

do recolhimento devido à alíquotas distintas.⁸⁷

O autor ainda afirma ser questionável a vedação da ME e EPP, optante pelo Simples, ao crédito total do ICMS, uma vez que “o tratamento diferenciado (CF, art. 146, III, d; parágrafo único, IX; art. 179) é mais desvantajoso do que a sistemática normal prevista para a fruição do crédito do ICMS (art. 155, §2º)”.⁸⁸

Em se tratando do crédito relativo ao ISSQN, no âmbito do Simples Nacional, a LC 123, ainda em seu artigo 13, desta vez no §1º, inciso XIV, traz que o ISS é devido “em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte” e “na importação de serviços”.⁸⁹

4.5 A celeuma: ISS vs. ICMS

Analizados os critérios de aplicação e hipóteses de incidência do ISSQN e ICMS, parte-se para o questionamento núcleo a ser abordado: qual dos dois impostos incide sobre as operações envolvendo o licenciamento e a cessão de direito de uso dos programas de computador?

Em análise sintetizada, Sabbag menciona decisão do STF, na tentativa de dissolver a controvérsia existente na tributação deste fato:

As operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares*, segundo entendimento do STF, não se constituem como bem físico, portanto não haverá incidência de ICMS. Tal regra não se aplica a *softwares* comercializados no varejo, conhecidos como *off the shelf*.

Nos casos de *softwares* comercializados sob encomenda, haverá a incidência de ISS, conforme a LC n.º 116/2003.⁹⁰

Em verdade, o tratamento e a justificativa que o STF deu para a correta cobrança do ISSQN nesses casos não permanece repousada apenas no fato de determinados *softwares* não serem físicos, mas sim também na análise de todo o esforço humano aplicado no desenvolvimento de um programa de computador que visa resolver uma determinada problemática, previamente informada ao desenvolvedor.

Leandro Paulsen também tece comentários no mesmo sentido, porém se

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 323.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 324.

⁸⁹ BRASIL, opus citatum, art. 13, §1º, inciso XIV.

⁹⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 291.

referindo ao *download*:

Este bem digital não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II) de mercadoria, além do que o respectivo software representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica.⁹¹

Para o autor, fundamentando-se na legislação vigente, se não há mercancia ou habitualidade, não há incidência do ICMS. E cita a jurisprudência do STF, porém, no sentido de permitir que seja cobrado ICMS nas relações envolvendo *softwares*:

Entretanto, a jurisprudência passa a compreender os *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, porque o STF passou a entender que não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas, por considerar que o apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.⁹²

Em resumo, o entendimento do STF era no sentido de que a ausência de previsão normativa quanto às novas formas de mercadorias não impedia a tributação, desde que preenchidos os demais critérios para incidência do tributo.

Não obstante os divergentes entendimentos em relação à incidência do ICMS ou ISS sobre os *softwares*, não é situação exclusiva, muito menos novidade, isso porque, apenas a título de exemplificação, Harada traz diversas situações polêmicas relativas ao ISS, dentre elas a tributação de embalagens personalizadas por encomenda:

Nos parece óbvio que a produção e circulação de embalagem comum sujeita-se apenas ao ICMS porque ela é objeto de venda no mercado atacadista ou varejista. Outra coisa diversa é a embalagem personalizada que só serve para o uso do encomendante.⁹³

Tal entendimento, porém, não reinou na decisão do STF, que atribuiu à industrialização de embalagens através de encomenda, desde que destinadas à utilização e/ou integração de forma direta nos processos subsequentes de industrialização/circulação de mercadoria, incidência exclusiva do ICMS. Afastou a incidência do ISS, desconsiderando se tratar do serviço listado no subitem 13.05 da

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 250.

⁹² *Ibidem*, p. 249.

⁹³ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 301.

lista anexa à LC 116, que até então descrevia serviços de “composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia”.⁹⁴

Pelo menos neste exemplo citado, foi redigida uma Lei Complementar, a já referida LC 157/2016, que alterou o subitem 13.05,⁹⁵ para constar uma especificação mais detalhada acerca do que deveria de fato ser tributado como serviço pelo ISS, e o que restaria considerado produto. Tal solução resolveria os dilemas também no âmbito da celeuma contida na tributação dos *softwares*, ou seja, se faz necessária a redação de uma Lei Complementar no sentido de especificar os tipos de *softwares* que de fato devem ser tributados como serviço ou como produto.

⁹⁴ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 302.

⁹⁵ 13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

5 LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE

5.1 Posicionamento do STF

Ao abordar o tema das alterações jurisprudenciais frequentes nos órgãos superiores no tocante ao ISSQN, Harada⁹⁶ cita dificuldades que comumente são enfrentadas por contribuintes quando da realização de pagamento do imposto em local divergente do devido no entendimento jurisprudencial, e, em virtude de novo entendimento, buscam a repetição do indébito. Para o autor, “é de todo conveniente que o STJ faça a modulação dos efeitos da decisão sempre que implicar alteração da jurisprudência consolidada”.⁹⁷

Assim, no intuito de dirimir a questão incongruente da tributação dos programas de computadores, o STF julgou conjuntamente duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIs, no dia 24 de fevereiro de 2021, regulamentando com força vinculante e modulando diversas situações pendentes de resolução, com mesma situação fática e tema conflitante, no mesmo sentido.

Na decisão da ADI nº 5.659-MG, o STF se incumbiu de explicar, através de sua emenda, a seguir transcrita parcialmente, o contexto fático da situação litigiosa julgada, sua causa, e apontou as alterações na legislação em face às decisões jurisprudenciais:

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 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.⁹⁸

A essa citação se resume toda a problemática envolvida nesta pesquisa, desde a existência do problema antes e depois da redação e atualização da LC 116/2003, mencionando que sua jurisprudência, como já referenciada anteriormente, era no sentido de que cabia, por analogia, o ICMS nas relações envolvendo *softwares*.

⁹⁶ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 327.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 328.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.659/MG**, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021, p. 2.

Ainda na ADI 5.659, ressalta-se o entendimento da parte requerente, Confederação Nacional de Serviços - CNS, que conceitua o *software* como “um conjunto de informações e procedimentos que permite o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário”,⁹⁹ não se tratando, portanto, de produto tributado na forma do ICMS, contrariando a até então firmada jurisprudência do STF.¹⁰⁰

Novamente, a Suprema Corte Brasileira se pronunciou, mas dessa vez no julgamento da ADI n° 1.945-MT, e o fez da seguinte forma no tocante à tributação dos programas de computadores:

Em continuidade de julgamento, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo 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.¹⁰¹

Ao que se refere à modulação dos efeitos da decisão do STF, uma vez que publicada a decisão, considerada como marco temporal a publicação da ata de julgamento, passou a vigor o entendimento da Corte no intuito de repelir novas cobranças de ICMS sobre os fatos geradores ainda não ocorridos até a ocorrência do marco temporal.

Em relação à situação anterior, o STF garantiu duas exceções, sendo a primeira para o caso de já existir uma ação judicial em curso no momento da publicação da ata, mesmo aquelas referentes à repetição de indébito e execuções do

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.659/MG**, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021, p. 6.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n° 176.626/SP**, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data do Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945/MT**, Relatora: MIN. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021, p. 6.

crédito do ICMS, e a segunda situação, as hipóteses de comprovada bitributação, onde ficou garantida ao contribuinte a repetição do indébito relativo ao ICMS, mantido o pagamento do ISS, bem como mantida a cobrança do ISS se nenhum dos tributos foi pago.

Ainda se referindo à modulação trazida pela ADI 1945, a mesma impossibilita que os créditos do ICMS sejam restituídos ao contribuinte que realizou seu pagamento ao invés do ISS. Por uma questão de justiça, os municípios também ficaram impedidos, neste caso, de realizar a cobrança do ISS. A justificativa para isso se funda na proteção do contribuinte contra futuros casos de bitributação.

5.2 Posicionamento Doutrinário

Pouco se tem discutido na doutrina acerca da divergência na forma de tributação dos programas de computadores, e, inclusive, justifica-se tal déficit pelo relativo avanço acelerado das tecnologias nos últimos anos, somado à morosidade do sistema judiciário brasileiro. Eis que na prática tributária esta situação não se repete, haja vista que é lá onde as divergências legais refletem em primeiro lugar, seguindo uma cronologia metódica: publica-se a lei, surge um problema na prática, a doutrina discute resoluções, o judiciário julga, publica-se uma lei corrigindo os aspectos controversos da legislação anterior. Ocorre quase como um círculo vicioso.

Leandro Paulsen tece os seguintes apontamentos quanto à incidência de tributos sobre mercadorias ou serviços:

Os serviços (obrigações de “fazer”) distinguem-se das mercadorias (obrigações de “dar”), sendo irrelevante a significação econômica, os bens utilizados e o fato de se traduzirem em elementos corpóreos. É impertinente aplicar uma teoria da preponderância com o objetivo de mensurar o custo pertinente ao esforço intelectual e material (serviço), e aos bens aplicados (mercadorias).¹⁰²

Para o autor, não importa o quantitativo de serviço ou mercadoria, se são corpóreos ou não, não admitindo também a possibilidade de considerar uma existência de operações mistas (ao mesmo tempo serviço e mercadoria), sendo bastante saber a definição do negócio jurídico realizado e pretendido pelas partes na

¹⁰² PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 363.

relação negocial.¹⁰³

Sabbag, ao se pronunciar sobre a imunidade garantida ao *software*, porém, aplica o critério da materialidade do bem como requisito para incidência, sendo possível se desprender o pensamento de que se o bem não é corpóreo, ou seja, se for de natureza intelectual ou eletrônica, imaterial, não há incidência do ICMS.¹⁰⁴

Regina Helena Costa, ao explicar mercadoria é o bem móvel sujeito à mercancia, permite que se considere plausível e suficiente para de fato dirimir toda a problemática da definição sobre o cabimento do ISS ou do ICMS, definir se o *software* é ou não um bem móvel incorpóreo, a exemplo da energia elétrica. Ainda, sugere auferir que, em linhas gerais, critérios específicos e uma definição concisa para cada elemento do conceito da base de cálculo do ISS e do ICMS resolveriam grande parte das lides envolvendo conflitos de competência entre os municípios e os estados brasileiros.¹⁰⁵

Em contraposição ao desprendimento do pensamento supramencionado, porém, é preciso lembrar do já mencionado posicionamento de Leandro Paulsen acerca da jurisprudência do STF, quanto à classificação do *software* como bem móvel por analogia. Todavia isso não muda o fato de que conceitos específicos e detalhados acerca da base de cálculo seriam tidas com bons olhos, tanto pelo ente tributante quanto pelo judiciário.¹⁰⁶

5.3 Posicionamento dos Estados e Municípios

Aos Estados e Municípios cabe a função de arrecadar tais impostos e fiscalizar devidamente suas operações, não possuindo, no entanto, competência própria para dirimir questões de natureza técnica e conceitual advindas da interpretação de norma legal de hierarquia superior. Assim, nas situações práticas, também a fim de se evitar perda de receita e evasão fiscal, o fisco realiza a arrecadação dos tributos, ainda que não tenha certeza se é devido de fato.¹⁰⁷

¹⁰³ Ibidem, p. 363.

¹⁰⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021, p. 291.

¹⁰⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 155.

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 250.

¹⁰⁷ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF, 1988, art. 156.

Nos casos de evasão e sonegação fiscal, não só a administração age cobrando os tributos, como o próprio contribuinte age no interesse de realizar o pagamento, por medo de incorrer em crime, fato típico descrito no art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.¹⁰⁸

No caso em tela, tanto os Estados realizavam a arrecadação do ICMS, como os municípios arrecadavam o ISS. Essa foi a bitributação que, inclusive, fez com que o caso chegasse ao STF, para que fosse realizada a devida interpretação, de forma *una* e definitiva.

Resta aguardar que, ao que bem lembra Luciano da Silva Amaro,¹⁰⁹ uma nova Lei Complementar, atendendo sua função constitucional, defina com solidez os limites da tributação no tocante ao ISSQN e ICMS.

¹⁰⁸ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

¹⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 54.

6 CONCLUSÃO

O fato gerador dos impostos ISSQN e ICMS se confundem em diversas vezes, por diversos motivos, gerando sempre uma série de demandas ao judiciário, a fim de ser este o poder responsável por resolver a lide, orientar os procedimentos a serem observados em novas situações fáticas semelhantes, e dirimir desavenças, sejam entre o fisco e o contribuinte, ou até mesmo entre os próprios entes federados.

Se verifica que, em que pese o STF já tenha se pronunciado em matéria de repercussão geral sobre o tema, há que ser noticiado que a problemática em tela não foi totalmente dissolvida, pois se deixou envolver o direito tributário por subjetividade exacerbada quanto à definição do fato gerador dos impostos conflitantes, enquanto se buscava conceituar o serviço de forma objetiva e inequívoca, especificamente ao que se refere à hipótese de incidência do ISSQN.

No que tange à modulação aplicada pelo STF, restou definido que é devido o ISS a partir da data de publicação da ata de julgamento, e somente é devido o ICMS nos casos em que já havia sido pago, no lugar do ISS, antes do julgamento.

E, ainda, apesar de definido que sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso dos programas de computadores há a incidência apenas do ISSQN em detrimento do ICMS, restou precariamente delimitado o que deveria ser considerado como “*software-serviço*” e o que seria “*software-produto*”, devendo o judiciário arcar com os custos de, a cada caso concreto, decidir sobre sua forma correta de tributação.

Por fim, este trabalho se fundamentou na apresentação dos principais conceitos atinentes à correta interpretação da legislação tributária aplicável, traçando um paralelo entre o ICMS e o ISS, discorrendo sobre seus pontos mais importantes, do ponto de vista legal, doutrinário e jurisprudencial, com o objetivo principal de possibilitar a compreensão, em relação à sua adequação, acerca da decisão do STF, quanto à tributação do licenciamento ou cessão de direito real de uso sobre programas de computador, dando subsídios para isso, principalmente, através de pareceres doutrinários.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 09 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 09 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 05 de setembro de 2021.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 3188 PR 1990/0004689-0**, Relator: Min. MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 23/03/1994, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 09.05.1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945/MT**, Relatora: MIN. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.659/MG**, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 176.626/SP**, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data do Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial** - volume 1: direito de empresa. 23 ed. Ver, atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS** - um estudo de casos na era da internet. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil** - 16. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2021.

VENOSA, Silvío de Salvo. **Direito Civil: obrigações e responsabilidade civil**. vol. 2. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

