

CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

*30 anos
o moderno Direito
Constitucional Tributário*

*Alexandre Freitas Costa
Flávio Couto Bernardes
[Orgs.]*

**mercionalização de software e o convênio ICMS
017. ICMS ou ISSQN ou a prova da necessidade
da urgente reforma tributária?..... 377**

Antônio Masset Lacombe

receito jurídico de renda no direito brasileiro..... 393

**incípio da Anterioridade Tributária
garantia fundamental..... 407**

Luiz Gama

É com satisfação que o Instituto Mineiro de Estudos Tributários e Previdenciários – IMETPrev traz ao público a obra “Constituição Federal: 30 Anos – O moderno Direito Constitucional Tributário” o qual apresenta relevantes discussões, reflexões e análises do Direito Constitucional Tributário no ano em que a Constituição Federal completa 30 anos de sua promulgação.

O IMETPrev é uma associação civil de caráter técnico-científico e cultural, sem fins lucrativos e motivação de natureza político-partidária, que tem o objetivo, dentre outros, de promover debates, fomentar pesquisas e estudos nas áreas de conhecimento em matéria tributária e do direito previdenciário e financeiro em geral.

Reunindo estudos de diversos nomes do Direito Tributário brasileiro, a presente obra vem à lume cumprindo um dos mais relevantes compromissos estatutários do IMETPrev: conceber, planejar, realizar e incentivar a publicação de obras que estudem o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Espero que o leitor aceite o convite ora formulado para refletir sobre o direito tributário e seus limites estabelecidos na Constituição Federal de 05 de outubro de 1988.

Belo Horizonte, Setembro de 2018

Prof. Alexandre Freitas Costa

Diretor Presidente do Instituto Mineiro de Estudos Tributários
e Previdenciários – IMETPrev

Em tal contexto, a incidência do IPI nas operações de saída do importador apenas seria possível caso o produto importado fosse submetido a uma nova operação de industrialização.

Destacamos que há uma clara distinção entre a definição da sujeição por meio da equiparação do aspecto material da incidência tributária. No sentido, a remissão à lei complementar para a definição da sujeição que foi feita por meio do artigo 51 do CTN, de forma alguma poderia violar a competência constitucional para a incidência do IPI, definida em relação ao aspecto material: (i) industrialização e saída do produto industrializado; ou (ii) exportação de produto industrializado. Assim, entendemos que a equiparação do sujeito passivo da obrigação tributária principal do IPI somente seria válida em situações abrangidas pelo próprio aspecto material do imposto. Outro ponto fundamental deve ser enfrentado pela nossa corte suprema: a distribuição, pela União, da competência dos Estados e do Distrito Federal para regular a circulação de mercadorias através do ICMS. Ao se permitir a equiparação a industrial e a incidência de IPI nas saídas de produtos imporsem que qualquer operação de industrialização tenha sido realizada no estabelecimento do importador, estar-se-ia configurada a bitributação da circulação de mercadorias, com a incidência do ICMS e do IPI sobre o mesmo fato.

Aguardamos, portanto, o posicionamento da Suprema Corte que, no intuito de promover a segurança jurídica, deverá realizar a análise da matéria perante a Constituição Federal para resolver a controvérsia. Ressalta-se que se trata de um imposto extrafiscal e, desse modo, seu impacto arrecadatório deve ser analisado em segundo plano, possibilitando uma decisão judicial que, na fundamentação, não priorize suas possíveis consequências fiscais.

A comercialização de software e o convênio ICMS 106/2017. ICMS ou ISSQN ou a prova da necessidade de uma urgente reforma tributária?

Rodrigo Santos Masset Lacombe¹

Introdução

A dinâmica social inequivocamente é muito mais célere do que a dinâmica normativa. Tal fenômeno é facilmente explicado pelo simples fato de que a ordem jurídica, enquanto sistema fechado (LUHMANN, 2016, p. 51 e ss), depende da provocação da sociedade. São as demandas sociais que provocam a evolução do sistema jurídico, que somente existe em razão da necessidade de harmonização das relações sociais. Desta forma, se tudo está bem não há razão para que o sistema social provoque o sistema jurídico por nova normatização.

Dentro deste contexto, muitos doutrinadores defendem a mutação constitucional como forma de atualização do texto constitucional sem alteração ou supressão de textos. Como exemplo podemos citar o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do RE nº 330.817/RJ, que estendeu aos livros digitais a imunidade dos livros físicos. Obviamente que em 1988, quando foi promulgada a nossa Constituição Federal, a ideia de um livro que não tivesse como suporte físico o papel era algo impensável fora da ficção científica, e mesmo nos filmes da época um kindle, um tablet ou qualquer outro tipo de leitor de livros digitais era algo que nem o cinema conseguia reproduzir. Foi somente na série “Star Trek: A nova geração” que pude ver um dispositivo semelhante aos kindles.

¹ É Professor assistente de Direito Tributário, Administrativo e Econômico da Universidade Federal de Goiás - UFG, especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT (2000) e em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2005), mestre em Ciências Jurídico-Políticas também pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2009), Doutorando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica/SP, membro do Conselho editorial da Revista de Direito Tributário Internacional, ex-Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARE Advogado Militante.

fenômeno parecido ocorre com os softwares. Apenas lembrando a história da informática o que seria o precursor do computador foi “Chris-” máquina inventada pelo matemático Alan Turing para decodificar a máquina Enigma, usada pelos nazistas para criptografar as mensagens transmitidas durante a Segunda Guerra Mundial.

Após o sucesso obtido por Turing, as pesquisas avançaram no desenvolvimento de computadores (mainframes) para somente na década de 70 foram criados os primeiros computadores pessoais. Até então os softwares eram desenvolvidos com exclusividade. É após o sucesso do Apple II que começaram a surgir softwares de texto e planilhas, mas eram comercializados juntos com o hardware como até hoje é feito pela Apple com os seus Mac.

No Brasil essa realidade somente chegou no final da década de 80, início dos anos 90. Após a abertura do mercado brasileiro muitos computadores chegaram ao país e apesar dos preços ainda caros passaram a substituir as máquinas de escrever.

Com o avanço da informática, as soluções passaram a uma nova realidade, programas de computador passaram a ser replicados em massa e comercializados em “prateleiras” de lojas de informática gravados em “disquetes” ou com o avanço da internet, hoje considerada pela ONU com um direito humano fundamental (ZWICKER; ZANONA, [s.d.]), a comercialização de programas de qualquer tipo passou para a web sendo simplesmente “baixados” pela internet. Com a facilidade do download de softwares a comercialização de programas de computador prescindiu do suporte físico.²

Além disso, da análise e pesquisa sobre a adequabilidade dos sistemas e dos programas encontramos geralmente uma classificação binária em programas comerciais comuns (conhecidos pela sigla COTS) e programas comerciais exclusivos, criados e escritos sob encomenda popularmente conhecidos como programas ou produtos customizados. Essa classificação também é encontrada até na legislação tributária.

Corre, que o mundo da informática, apesar de usar códigos binários para a criação de seus produtos, não é um mundo binário limitando-se a 0 e 1. Um produto COTS e um produto exclusivo há uma distância enorme criada por produtos COTS customizáveis até produtos exclusivos praticamente redigidos, mas que sem a customização não são executáveis. Assim como exemplo podemos citar o mais famoso produto COTS, o pacote Office da Microsoft, que permite a sua customização com a aderência de suplementos³ ou mesmo a sua simples configuração de preferências, além de ser facilmente modulado. Por outro lado, temos produtos que são previamente

² e o suporte físico e sua importância falaremos mais adiante.

³ Assim como exemplo esse texto foi redigido em Word com a ajuda de um suplemento chamado Zotero que formata as citações no padrão ABNT e constrói a bibliografia utilizada.

redigidos, mas que sem a personalização do sistema simplesmente não rodam e não executam nada, são completamente inúteis.

Em razão de exigências mercadológicas os fornecedores de produtos COTS foram obrigados a permitir um maior grau de customização, de tal forma que hoje não existem produtos COTS puros, que funcionem simplesmente “tirando da caixa”, sem qualquer tipo “customização”. Passou-se usar a palavra “configurar” ou “parametrizar” em vez de “customizar” para designar alterações leves e aliviar o medo associado à customização. Para alterações mais complexas ou processos bem mais elaborados que podem envolver a criação de scripts, software suplementares, o desenvolvimento de lógica para um controlador lógico programável, ou a criação de componentes de comunicação para interconectar sistemas costuma-se utilizar a palavra customização.

Nos tempos atuais, é muito raro um produto ser escrito do zero exclusivamente para um único cliente, “vale a pena lembrar que, quando realizada pela empresa fabricante do software, a customização pode significar uma fonte de renda, já para outras, prejuízo. Quando há a possibilidade de agregar seu produto a uma rede de serviços capaz de implementá-lo sem modificar o produto final, considera-se uma fonte de renda. Já quando a exigência de customização não pode ser seguida pelo fornecedor, devido à falta de recursos, ou quando se tem uma versão diferenciada do produto para cada cliente, considera-se prejuízo” (MOLSKI, [s.d.]).

Essa realidade econômica, por sua vez, não pode simplesmente desnaturar o conceito legal do produto final. Como veremos em seguida a natureza jurídica dos programas de computador não deve ser estabelecida pelo proveito econômico dos seus desenvolvedores.

ICMS ou ISSQN, qual deve incidir?

Diz a Constituição Federal de 1988 (CF) que, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Por outro lado, determina a mesma CF que compete aos Municípios instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. A Lei complementar 116/03 define, dentre outros tantos, os seguintes serviços relacionados ao presente tema: 1 – Serviços de informática e congêneres; 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas; 1.02 – Programação; 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016); 1.04 – Elaboração de pro-

mesmo o aluguel de bens móveis ou imóveis nada mais são do que isso, *locatio rei*! A única diferença está na quantidade que caracterizadora da natureza empresarial da exploração dos softwares produzidos em escala comercial. Mas, até aí, também não temos muita diferença para a exploração de direitos autorais de obras audiovisuais, por exemplo, que somente em 2013 passaram a ser protegidos pela imunidade, por obra da Emenda Constitucional nº 5/2013. Em outras palavras até 2013 havia uma gama de hipóteses de cessão e direitos de uso passíveis de tributação muito maior do que há hoje. O legislador constituinte houve, por bem ou por mal, não atribuir diretamente a competência a qualquer ente da federação. Um silêncio eloquente? Talvez!

Outro dado muito importante a ser analisado é a questão do streaming em como das cessões de direito de uso temporárias sujeitas a pagamentos periódicos. Em tais situações é mais flagrante ainda a incoerência de transferência de propriedade. No primeiro caso o conteúdo digital é transferido apenas provisoriamente e não fica gravado na máquina do usuário, caso o usuário queira acessar novamente o conteúdo é necessário novo acesso à rede do provedor ou distribuidor do arquivo digital. No segundo caso, embora haja transferência de conteúdo, após determinado período esse conteúdo é bloqueado pelo sistema se não for confirmada nova licença de uso mediante continuidade dos pagamentos, um verdadeiro aluguel de direito de uso.

Assim, não vejo a utilidade do instituto da mutação constitucional uma vez que o gênero cessão de direito de uso, já existia desde o direito romano. Desta forma, se não foi eleito como competência tributária de nenhum ente foi porque assim quis o legislador constituinte, manifestando-se em silêncio eloquente.

A segunda crítica aos argumentos da decisão proferida pelo STF reside na necessidade de utilização de uma mutação constitucional. Se no caso anterior não vislumbramos utilidade por não haver uma novação jurídica de situação, lado que a natureza jurídica da materialidade já era prevista desde o direito romano, por outro lado não vemos a necessidade da utilização do instituto da mutação. Ora tal necessidade não se mostra nem de longe adequada. Primeiro por não serem direito ou situações fáticas semelhantes. Nem por equidade seria possível tal conclusão. Tratam-se de direitos formal e materialmente distintos, a inexistência de bem corpóreo é de extrema relevância e não é novidade alguma existindo e sendo tipificado, repita-se, desde o direito romano!

A relevância econômica da tributação sobre cessão de direito de uso igualmente não justificaria a mutação. Primeiro, se possível fosse o STF poderia ter realizado tal mutação constitucional ao julgar a incidência do ISSQN sobre locações de bens móveis e não o fez. Segundo porque, o sistema tributário nacional não é informado pela rigidez da competência, e ao nosso ver o argumento mais relevante, a própria constituição estabelece a competência residual da União Federal para a instituição de tributos não previstos (impostos e contribuições).

O que faltou, e isso precisa ser dito, foi vontade política para a sua instituição. A solução mais adequada seria a criação de um imposto sobre cessão de direitos de uso e autorais. Nem se diga que a instituição de novo imposto seria de grande dificuldade pela exigência de lei complementar, pois essa espécie normativa é exigida até mesmo para os tributos expressamente previstos na constituição, o que se diria dos não previstos.

A tipificação da nova competência tributária inclusive evitaria discussões quanto ao conflito de competência que abordaremos mais adiante.

Da necessidade de uma Reforma Tributária

Desde o início da década de 90 ouvimos falar em reforma tributária, muitas vezes temos a sensação de que o atual sistema tributário inaugurado com a CF/88 foi natimorto. De tempos em tempos, geralmente coincidindo com as trocas de governo, a reforma tributária volta ao centro do debate político. Inúmeras propostas vêm e vão e hoje várias propostas estão em discussão. Em geral tais propostas defendem a unificação dos tributos sobre o consumo (ISSQN, ICMS, IPI, PIS e COFINS). Mas, penso que a materialidade poderia ser ampliada para contemplar nessa unificação hipóteses como a cessão de direitos e/ou a cessão da fração econômica de tais direitos como os autorais, direitos de imagem direitos de uso e uma série de novas hipóteses tributárias representativas de capacidade contributiva e que de certo forma se relacionam com o consumo e com a produção.

A maioria, no entanto, não contempla uma questão que até pouco tempo éramos contra, mas que fomos convencidos pelo excelente trabalho desenvolvido pelo CCIF⁷ e que igualmente pensamos ser crucial no que diz respeito à tributação sobre o consumo: a igualdade no tratamento tributário. De nada adianta uma reforma que não traga simplificação tributária. Não basta reduzir a quantidade de tributos se se mantiver um modelo tributário pautado nas exceções, regimes especiais, alíquotas diversificadas, diferenciações de toda sorte entre os setores econômicos que transforma a regra em exceção.

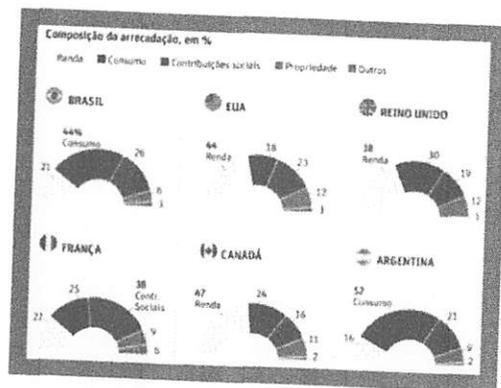
Certamente a simples unificação de cinco tributos em um só já resultaria em considerável simplificação⁸, principalmente quando consideramos os dados trazidos pelo Banco Mundial em seu “*doing business*” que apontam para um gasto de mais de 2000hs/a (duas mil horas por ano) só para se apurar os tributos devidos.⁹ Isso significa um trabalho médio de 250 dias úteis ao ano

⁷ Centro de Cidadania Fiscal.

⁸ Ou não, basta vermos no que se transformou o simples nacional, normatizado de tal forma que muito profissionais precisaram fazer cursos de atualização. O como o mercado costuma dizer: de simples só temo o nome!

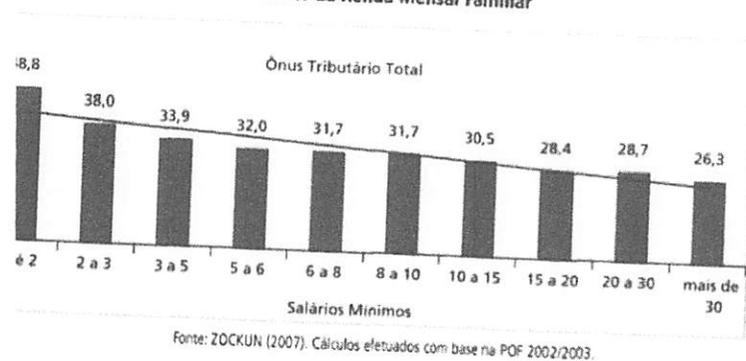
⁹ O ano de 2018 possui 8.760 hs, 365 dias, 104 dias de finais de semana, 10 feriados, totalizando 252 dias úteis.

uma jornada de 8hs sem intervalos. Em outras palavras, o departamento ábil precisa de mais colaboradores, pois o ano tem aproximadamente dias úteis variando conforme os feriados. Assim a simples unificação rotaria, mas não resolveria o caos tributário que é o nosso sistema fiscal. Mas, devemos acima de tudo entender a composição da tributação brasileira para melhor compreender a importância da reforma tributária:



Como se pode perceber, a tributação nacional recai pesadamente sobre o consumo, tendo como resultado uma tributação regressiva. Em outras palavras o se utiliza uma tributação focada no consumo a carga tributária tende a ser inversamente proporcional aos rendimentos, como se pode verificar no gráfico a seguir.

Gráfico 1 - Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004
Em % da Renda Mensal Familiar



Para esclarecido os efeitos da tributação sobre o consumo devemos lembrar a Constituição Federal de 1988, estabeleceu, já em seu preâmbulo o mesmo com a justiça social e tendo como fundamento (art. 1º, inc.III) "dignidade da pessoa humana" e como objetivo fundamental (art. 3º, inc

III e IV) "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".

Como consequência a CF/88 ao tratar da tributação determina expressamente no § 1º do artigo 145 que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

O princípio da capacidade contributiva, obviamente é corolário do princípio da isonomia. Desta forma poderíamos perfeitamente parafrasear a célebre lição de Rui Barbosa e dizer que respeitar a capacidade contributiva é tributar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual no limite da sua capacidade contributiva.

Como salienta LACOMBE, a capacidade contributiva por ser justamente decorrência lógica da isonomia deve ser aplicada sem qualquer restrição ou ressalva. A expressão "sempre que possível" deve ser entendida em relação à pessoalidade dos impostos. A graduação segundo a capacidade contributiva sempre é possível, mesmo quando estamos tratando dos ditos impostos indiretos ou impostos sobre o consumo de bens ou serviços (2000, p. 35). Isso por que, aos ditos impostos indiretos deveríamos aplicar o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto ou serviço como instrumento de efetivação da capacidade contributiva.

É de se notar que o reflexo da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo deveria se dar justamente por meio da seletividade. Quanto mais essencial for um serviço ou produto à dignidade da pessoa humana, menor deveria ser a tributação, sob pena inclusive de configurar efeito confiscatório.

Contudo, analisando a norma em razão da sua função social, da sua efetividade e eficiência, a utilização ou manipulação da carga tributária como instrumento de justiça social, como instrumento de redistribuição de rendas, não vem mostrando qualquer resultado prático, muito pelo contrário! Seus efeitos vêm agravando a desigualdade social.

A diferenciação de alíquotas conforme o produto está longe de ser uma solução. Em que pese o apelo populista de uma tributação maior sobre produtos supérfluos, tal sistemática não vem, repita-se, surtindo o efeito esperado de redução da desigualdade, muito pelo contrário tende a impedir a classe proletariada de acessar bens de consumo tidos de luxo pelo aumento dos preços decorrente da carga tributária mais elevada, gerando desigualdade. O chamado princípio da seletividade, não vem se mostrando eficaz e nem eficiente.

Diz a CF/88 que a tributação sobre o consumo deve ser seletiva em função da essencialidade do produto. A primeira crítica está justamente no conceito de "essencial", valor altamente impregnado de subjetividade. Energia elétrica, "bem" que é essencialíssimo, sofre altíssima tributação por questões

idade de arrecadação. Em geral as alíquotas praticadas são as mais elevadas. As Gerais, por exemplo, tributa o consumo de energia em 30%. O que se dá com as comunicações, internet e outros meios de informação, no já salientamos é considerado direito humano fundamental e por isso é essencial! No entanto, são gravados com as alíquotas máximas!

Nesta forma, a diversidade de regimes e alíquotas, bem como a ineficácia e a ineficiência da extrafiscalidade do princípio da seletividade, têm trazido como consequência uma maior complexidade do sistema, um aumento da insegurança jurídica, da litigiosidade administrativa e judicial, uma menor produtividade e a elevação dos preços. Tudo que se pretendia com a seletividade do ICMS, em razão de uma suposta necessidade arrecadatória, acabou tornando um verdadeiro tiro pela culatra! Produz o efeito contrário do que pretendia o legislador constituinte.

Como salienta LUKIC; CANAD e MONGUILOD (2018), “É impossível que a lei traga um rol exaustivo de todos os produtos existentes e que eles possam vir a existir. Sempre haverá espaço para interpretação quanto ao conteúdo de determinado produto em determinada alíquota ou regime tributário. Os “cros” são sandálias de borracha ou sapatos impermeáveis? Barreiras cereais são produtos de confeitaria ou preparações de cereais? Esses são alguns exemplos de discussões recentes no Brasil”. Os apontamentos sobre a divergência de classificação fiscal dos produtos citados não são discussões meramente acadêmicas como pode parecer aos iniciantes no direito tributário. Há muitos casos efetivamente julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Em qualquer sombra de dúvidas que as empresas, os órgãos do poder público, não deveriam perder tempo e recursos com esse tipo de discussão, é um desperdício de recursos que poderiam estar sendo investidos na produção, no desenvolvimento da iniciativa privada, que ao final deixam de ser investimento para se tornar elevando os preços. “Um modelo de tributação sobre o consumo que diferencia essas diferenciações, para que o sistema se torne mais eficaz, sim, é revisível” (LUKIC; CANAD; MONGUILOD, 2018). Assim, menos investimentos na administração fazendária seriam necessários permitindo que o contribuinte pudesse concentrar seus recursos e investimentos em saúde, educação e cultura, sua verdadeira razão de ser!

Convênio ICMS 106/2017

Assim, a primeira conclusão é pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações com softwares. Contudo, não foi isso que o STF decidiu! O que nos leva a necessidade da análise das normas contidas no Convênio ICMS 106/2017.

Para analisar essas ponderações, passemos à análise do Convênio ICMS 106/2017:

Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 166ª Reunião Ordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 29 de setembro de 2017, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), bem como na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e nos arts. 2º, I, 6º, 11, § 3º e 12, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.

Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Cláusula sexta A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55.

Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação.

Pois bem, chama-nos a atenção a parte inicial da cláusula primeira do referido Convênio Confaz, que expressamente determina que nas ações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, **que sejam onizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados**". e-nos que há uma flagrante invasão de competência tributária a depender au de adaptabilidade do software.

Ademais, verifica-se que os termos utilizados no Convênio Confaz, e adequam ao que foi decidido por nossos tribunais superiores. As-

sim, resumidamente, seguindo os entendimentos do STF e do STJ¹⁰ sobre

¹⁰ "EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido." (RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENTVOL-01948-02 PP-00307)

"TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS - DL 406/68 - NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes.

4. Recurso especial não provido."

(REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008)

Tributário. ICMS. ISS. Programas de computador (software). Circulação.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).

2- Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS.

3- Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "word 6, windows", etc, e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.

4- Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS.

(Resp 123022/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 14/08/1997, DJ 27/10/1997, p. 54729)

TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS - DL 406/68 - NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.

3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes.

4. Recurso especial não provido.

licação do software podemos definir dois cenários: (i) se o software for produzido de forma padrão e uniforme, sem qualquer especificação para natário (programa de computador de prateleira, o que não impede alterações) e que possa ser livremente revendido, sem a necessidade de licença, ainda que possam ser adaptados, há incidência do ICMS (ainda que tenhamos inconstitucionalidade e equívocos na decisão pretoriana) independentemente da forma de aquisição deste software ser por suporte físico ou por transmissão de dados (download); (ii) e, por sua vez, se o conteúdo do software for elaborado especificamente para uma pessoa jurídica ou física, que seja concebido, mas que dependa de adaptações específicas que exijam conhecimentos técnicos específicos de informática, há incidência do ISS por se tratar de típica prestação de serviço.

O software por encomenda ou customizado, não é um programa desenvolvido exclusivamente para o usuário, mas sim de acordo com suas necessidades e que inclui necessariamente os serviços de consultoria e ajuste. Nesse caso, o programador é contratado para prestação de um serviço exclusivo. A hipótese de ajustes de configuração de um software comum de mercado, que inclusive pode ser modulado.

A questão da incidência ou não do ICMS sobre Softwares deve ser analisada de forma semelhante à questão dos serviços prestados com fornecimento de mercadorias ou aos serviços gráficos personalizados, onde se exclui a incidência do ICMS privilegiando a tributação municipal pelo ISSQN. Quando, havendo a customização, que se caracteriza pela adaptação complexa do software, e não uma simples configuração, há de incidir o ISSQN, caso contrário a incidência deverá ser do ICMS. Esse é o correto entendimento adotado pelo estado pelos nossos tribunais superiores.

Contudo, a redação do Convênio ICMS 106/2017, ao utilizar uma expressão de gênero, leva a um entendimento divergente. Ao que tudo indica as decisões Fazendárias dos diversos Estados e do Distrito Federal, com o Convênio ICMS 106/2017, provavelmente irão exigir o ICMS sobre a aquisição de softwares elaborados pelas empresas de tecnologia independentemente de serem customizados ou não, uma vez que a cláusula 1ª do dito convênio contém a expressão “adaptados” que, à nosso entender, repetimos, caracteriza um tipo de software do qual são espécies a “configuração, parametrização e customização”. Se assim for, entendemos haver flagrante inconstitucionalidade do entendimento fazendário, tendo em vista a usurpação da competência municipal que poderá ensejar uma bitributação, tendo em vista a municipalidade não abrir mão de sua arrecadação até por questão de responsabilidade fiscal.

Não foi por outra razão que a Brasscom – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação, impetrou mandado de segurança coletivo. Ao apreciar o pedido liminar o Poder Judiciário Paulista entendeu que:

Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o software padronizado por transferência eletrônica por *download* (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado *streaming* (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).

Ademais, o Plenário do STF, no julgamento da ADIn 1945, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, embora tenha se posicionado, por maioria de votos, pela necessidade de ser dado tratamento idêntico ao software em base física àquele objeto de *download* na internet, ainda não há decisão definitiva e, assim, forçoso concluir que deve ser analisado se o comércio de produtos digitais na internet constitui fato gerador do ICM, diante dos termos do art. 155, II da Constituição Federal, isto é, se a transferência de conteúdo de digital (por *download* ou *streaming*) configura uma circulação efetiva de mercadorias.

Parece-nos uma decisão muito acertada e em linha com o que defendemos até aqui, não merecendo ser reformada.

Conclusão

De tudo o que foi escrito aqui podemos concluir que:

- Necessitamos urgentemente de uma reforma tributária que traga simplicidade à nossa tributação sobre o consumo, com menos deveres instrumentais e alíquotas uniformes e menor margem de interpretação.
- A competência para tributação de direito imateriais é residual da União, não podendo Estados, Distrito Federal e Municípios pretenderem cobrar tributos sobre o que não é mercadoria e nem serviço.

Bibliografia

ACOMBE, Américo Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000.

JHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo, SP: Martins Fontes, 2016.

JKIC, Melina Rocha; CANADO, Vanessa Rahal; MONGUILOD. Quatro artigos sobre a reforma tributária. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, SP, 18. Disponível em: [http://opinio. estado.com.br/noticias/geral,quatro- artigos-sobre-a-reforma-tributaria,70002171807](http://opinio.estado.com.br/noticias/geral,quatro- artigos-sobre-a-reforma-tributaria,70002171807)

OLSKI, Fernando Ricardo. CUSTOMIZAÇÃO DE SOFTWARE COM ÊNFASE NA ARQUITETURA MVC E STRUTS. **DEV MEDIA**, [s. l.], [d.]. Disponível em: <https://www.devmedia.com.br/customizacao-de- software-com- enfase-na-arquitetura-mvc-e-struts/8830>. Acesso em: 26 mar. 2018.

WICKER, Gisele Amorim; ZANONA, Paula Lima. O acesso à internet como um direito humano fundamental. **Conjur**, [s. l.], [s.d.]. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI260077,91041-O+acesso+ a+internet+como+um+direito+humano+fundamental>. Acesso em: 5 mar. 2018.

O conceito jurídico de renda no direito brasileiro

Solon Schu¹

1. Introdução

Antes do estudo do conceito de renda, cumpre destacar que, no direito brasileiro, ao contrário do que ocorre no ordenamento jurídico de outros países, o texto constitucional disciplinou a competência impositiva das pessoas políticas de direito público interno por meio de referências objetivas à materialidade dos tributos que podem ser validamente instituídos². Ao mesmo tempo, adotou a técnica de imposição de limites derivados de normas interpostas, prevendo a edição pela União de normas gerais de direito tributário, mediante lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição. Isso faz com que os tributos fiquem submetidos a um processo fragmentado de concretização progressiva, a cargo das três espécies legislativas que nele podem interferir: a lei constitucional, a lei complementar e a lei ordinária³.

As normas gerais de direito tributário, por sua vez, encontram-se previstas no Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.171, de 27 de outubro de 1966. Nessa época, ainda não havia previsão de reserva de lei complementar nessa matéria, o que somente ocorreu com o advento do art. 18, §

¹ Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-Conselheiro do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 139 e ss.; ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 36-37; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 433 e ss.

³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antichisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 22.