

Opinião: A tributação de aplicativos eletrônicos e o RE 688.223

No federalismo brasileiro, a regra do que já é complexo se torna ainda mais intrincada. Formando a singular trinca federativa brasileira, são considerados entes autônomos os municípios. Fazendo jus a essa característica, os municípios podem instituir tributos e participar ativamente no sistema tributário nacional. O artigo 156, inciso III, da Constituição Federal autoriza a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) pelos entes municipais, exceto aqueles compreendidos no transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.



Desse modo, já no texto constitucional é possível inferir

algumas características do ISS. Além da competência municipal, têm-se: 1) o fato gerador se caracteriza como a prestação de serviço, o fazer humano; 2) a base de cálculo como valor pecuniário atribuído ao serviço; 3) e o contribuinte como o prestador de serviço, com capacidade passiva. Para além disso, é preciso ressaltar a vinculação da norma constitucional tanto ao legislador federal, que definirá a lista de serviços abrangidos pelo imposto por lei complementar, quanto ao legislador municipal ordinário que promulgará as regras municipais.

Nessa nossa federação tripartite, conquanto a Constituição Federal desenhe o que deveria ser um sistema tributário nacional harmônico, numerosos são os problemas nas relações federativo-fiscais. Um dos mais recentes e significativos, ante a digitalização das relações sociais e da economia, é o da tributação dos aplicativos digitais, notadamente os utilizados via *smartphones*.

Há quem defenda que as rebuscadas transferências de dados constituem operação a ser tributada pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), posto que se assemelha à compra de um produto. Há quem defenda, de outro lado, que o que deve ser tributado é o serviço fornecido pelos aplicativos, o que enseja a tributação pelo ISS.



Como dito, a prestação de serviço, fato-gerador do ISS, tem como partes o tomador-consumidor e o prestador-contribuinte, afigurando-se como relação econômica. É interessante atentar-se ao conceito tributário de "serviço", que não pode ser equiparado ao do direito do consumidor previsto no artigo 3, §2º, da Lei 8.078/1990, e que não pode ser confundido com o objeto "contrato de trabalho" previsto na legislação trabalhista. Contudo, em referência à dogmática civil, tem-se que o serviço a ser prestado, segundo Maria Helena Diniz, seria qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva. Portanto, é importante atentar-se ao termo "de qualquer natureza" na denominação do tributo, que abrange serviços de qualquer origem e espécie, inclusive os tecnológicos.

No presente artigo, portanto, nos propomos a analisar a prestação de serviços no setor de informática presente no item 1 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 e a incidência do ISS sobre esses serviços, haja vista que sua prestação tende, hoje, à fragmentação entre diversos municípios.

É visível que a descrição dos serviços na lista anexa destaca a ação e o fazer humano. A título de exemplo, aborda-se: *"Análise e desenvolvimento de sistemas"* no item 1.01 e *"processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres"* no item 1.03.

Já no item 1.04 é colocada a elaboração de *softwares* como tributável pelo ISS. Porém, discute-se a diferença entre *softwares* "de prateleira", que são aqueles feitos em larga escala, de maneira uniforme, para um perfil de consumidor amplo e sem um destinatário específico, e aqueles personalizados, pensados para as necessidades de um consumidor específico. É realizada diferenciação jurisprudencial, de modo que o primeiro sofrerá incidência do ICMS (RE 176.626-3/SP, RE 199464-9/SP, REsp 1553801/SP), e o segundo é do ISS, pois se considera que há um serviço feito sob encomenda, o que se enquadra como prestação de serviço (ROMS 5.934/RS, REsp 123.022/RS).

A jurisprudência encontra eco na posição do STJ quanto ao ponto 1.05 do anexo da LC 116/2003, que trata do licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares*. O licenciamento refere-se principalmente à autorização de uso de um programa mediante o pagamento de uma quantia. Isso é feito em serviços tecnológicos conhecidos pelo consumidor amplo, como o Pacote Office, conjunto de programas muito utilizado em computadores cujo sistema operacional é o Windows, da Microsoft. Decidiu-se, assim, nos autos do REsp 39.797-9/SP, entendendo-se pela incidência de ISS.

O tema voltou a ser discutido pelo STF por meio do RE 688.223. Em decisão em que se apreciou o Tema 590 de repercussão geral, decidiu-se pela incidência do ISS no licenciamento ou cessão de uso de *softwares* personalizados. No caso concreto, analisou-se a obtenção, através de companhias estrangeiras, de programas de computador que atuam no planejamento de redes de telecomunicação da TIM Celular S/A.

Por determinação da Lei 9.609/1998, o uso desse tipo de programação é justamente o objeto do contrato de licença previsto no item 1.05 da lista anexa da LC 116/2003. A argumentação é precisa ao analisar que a criação do *software* é produto de um serviço humano, por isso, criação intelectual, caracterizando prestação de serviço.



O julgado vai ao encontro das ADIs 1945/MT e 5659/MG, que decidiram que tanto o *software* customizado quanto o padronizado devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. É preciso, nesse sentido, destacar o voto do ministro Gilmar Mendes, que antevê o avanço da tecnologia e a busca pela proteção e segurança levem ao retorno da mecanização da disponibilização desses *softwares*.

Com isso, a decisão veio para reforçar o entendimento da corte de que a incidência de ISS independe do nível de customização ou até mesmo o modo que ocorrerá a transferência de dados. Contudo, para além dessa primeira inquirição, é imprescindível analisar o fazer humano e, por mais que seja possível argumentar que esse esforço só seja empregado na fase de elaboração do programa que depois só será objeto de autorização, é preciso notar que para sua própria utilização há de haver um esforço intelectual para suporte dos usuários, por exemplo. Tais discussões, no paradigma atual da economia digital, deverão ser revisitadas pelas autoridades.

Date Created

18/12/2021