

ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO CATARINENSE QUE ENQUADROU O *SOFTWARE* COMO MERCADORIA IMATERIAL PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ICMS

ANALYSIS OF CATARINIAN LEGISLATION WHICH ISSUES THE SOFTWARE AS AN IMMEDIATE MERCHANDISE FOR ICMS INCIDENCE PURPOSES

JOSÉ JULBERTO MEIRA JUNIOR

Mestre em Direito Empresarial pelo Programa de Pós-Graduação do Centro Universitário Curitiba (2018) e Especialista em Direito Tributário (1999) pelo IBEJ/FESP. Professor Universitário em cursos de especialização. Estágio docente realizado na Universidade de Santiago de Compostela (USC/Espanha). Membro da Comissão de Tributário da OAB/PR. Membro honorário do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT). Membro do Comitê de Estudos Tributários, Fiscais e Contábeis do CRC/PR e do Conselho Temático Tributário da Federação das Indústrias do Paraná (FIEP). Advogado.
julberto@consult.com.br.

PEDRO HENRIQUE FONTANEZ MATEUS

Especialista em Direito Tributário (2018) pelo IBET. Especialização em Gestão Contábil e Tributária na FAE - Business School (previsão de conclusão em 2020). Advogado.
pedro@dalcomunidade.com.br

Resumo: O presente artigo pretende fazer uma análise objetiva e pontual da mudança promovida pela legislação catarinense com vistas a enquadrar os programas de computador (*softwares*) como bens imateriais, e, ato contínuo, sujeitá-los à incidência do ICMS. Partindo-se da exposição de motivos do projeto que lhe deu origem e fazendo uma análise da discussão reinante em nosso país, bem como no posicionamento doutrinário envolvendo tanto as questões tributárias quanto conceituais do objeto de tributação, produziu-se uma análise que pretende chamar a atenção para outros aspectos que o tema permite e que não tem sido adequadamente explorado sob a ótica dos autores.

Palavras-chaves: ICMS; bens imateriais; mercadoria; incidência; *software*.

Abstract: This article intends to make an objective and punctual analysis of the change promoted by the legislation of Santa Catarina with a view to framing computer programs (*softwares*) as immaterial goods and, subsequently, subjecting them to the incidence of ICMS. Based on the explanatory memorandum of the project that gave rise to it and analyzing the discussion prevailing in our country, as well as the doctrinal positioning involving both the tax and conceptual issues of the object of taxation, attention to other aspects that the theme allows and that has not been adequately explored from the perspective of the authors.

Keywords: ICMS; intangible goods; merchandise; incidence; *software*.

Sumário: 1. Considerações iniciais - 2. Análise de alguns dos fundamentos da exposição de motivos do Projeto de Lei Nº 0055.5/2019: 2.1. Do RE 176.626-SP; 2.2. Da ADIn 1.945-MT - 3. Análise da validade da Lei Estadual Nº 17.736/2019: 3.1. Análise da norma a partir da interpretação do Artigo 146 da CF/88; 3.2. A materialidade do ICMS e a (im)possibilidade de incidência sobre *software* - 4. Breves conclusões - 5. Referências.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As razões do presente estudo se prendem ao fato do Estado de Santa Catarina ter sancionado, no dia 19 de junho de 2019, a Lei Estadual N° 17.736, de 18 de junho de 2019,¹ que, por sua vez, veio a alterar a Lei N° 10.297, de 26 de dezembro de 1996² (Lei Orgânica do ICMS/SC), considerando a sua efetiva vigência, em respeito aparente ao princípio da anterioridade, a partir de janeiro de 2020, e estabelecendo a incidência do ICMS sobre os *softwares*, no que a nova lei chama de:

[...] disponibilização de bens digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias.³

Tal alteração é fruto do Projeto de Lei N° 0055.5/2019,⁴ encaminhado à Assembleia Legislativa daquele Estado em 28 março de 2019, mostrando, aliás, uma agilidade impressionante quando há intenção de atender aos interesses de arrecadação, a despeito dos interesses da tributação e da moralidade do Estado e do contribuinte como apregoa Klaus Tipke.⁵

Ressalte-se que o tema está, há mais de 20 anos, sendo discutido no âmbito do STF sem posicionamento definitivo ainda, vindo a suscitar questionamentos naturais acerca do limite a ser considerado pelos Estados e DF no âmbito do ICMS, e em que pese a sua competência originária decorrente do Art. 155, II de nosso texto constitucional, preocupa, em um ambiente democrático e republicano, não só o açodamento que caracteriza tal agilidade, aliada a fundamentos não tão claros, bem como a não observância, sob nossa ótica, dos limites impostos pelo Art. 146 do mesmo texto constitucional, notadamente pela perigosa ampliação conceitual que o termo mercadoria ganhou no novo texto no âmbito dos chamados *softwares*.

Desta forma, fica a indagação inicial, e que se pretende, ao mínimo, discutir: em que medida, enfim, poderia a legislação estadual estabelecer tal entendimento lastreado no princípio latino segundo o qual, “quem pode o mais, pode o menos”?⁶

Neste diapasão, e, na expectativa de se evitar conflitos com o ISS, em seu novel §2º do Art. 2º da Lei original (sendo que o Parágrafo único original se converteu em §1º), o legislativo do Estado de Santa Catarina estabeleceu que, para fins de incidência do ICMS (sic):

¹ Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei_19_17736.htm. Acesso em 01 jul. 2019.

² Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lei_10297.htm. Acesso em 24 jun. 2019.

³ Preocupação evidente com o conceito ainda em discussão dos *softwares* e demais programas personalizados (sujeitos ao ISS) em oposição ao chamado *software* de prateleira (ou balcão como conhecido por muitos).

⁴ Disponível em <http://www.ale.sc.gov.br/legislativo/tramitacao-de-materia/PL/0055.5/2019>. Acesso em 24 jun. 2019

⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 9.

⁶ *Qui potest quod est plus, potest facere minus*.

[...] o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

- I - compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e
- II - não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.

Contudo, algumas considerações iniciais quanto ao potencial questionamento da referida lei se fazem necessários, pois, em que pese ter havido respeito ao princípio da anterioridade (Art. 150, III, “b” e “c” da CR/88) - a mesma entrará em vigor em 01 de janeiro de 2020 -, avista-se muita discussão à frente ainda, como de outro modo, tem sido desde a sua apresentação e a própria exposição de motivos,⁷ e que merecem nossas primeiras e superficiais considerações no presente texto.

2. ANÁLISE DE ALGUNS DOS FUNDAMENTOS DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DO PROJETO DE LEI Nº 0055.5/2019

A exposição de motivos do Projeto de Lei (PL) Nº 0055.5/2019 utiliza, principalmente, os seguintes fundamentos para justificar a tributação dos *softwares* pelo ICMS:

a) Que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) Nº 176.626-SP, “*admitiu a incidência do ICMS sobre o ‘software de prateleira’ (sic)*;

b) Em que pese existir o entendimento de que somente haveria incidência do ICMS sobre as “*cópias em meio físico*”, “*essa dificuldade, entretanto, foi resolvida pelo Pleno do STF que, no julgamento da ADI 1.945 MT, em 2010, decidiu pela irrelevância da inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito*” (sic);

Preliminarmente, de forma a iniciar uma discussão sobre o tema, apresentamos uma breve análise de cada um desses fundamentos/precedentes utilizados na exposição de motivos.

2.1. Do RE 176.626-SP

O PL Nº 0055.5/2019 afirma que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário Nº 176.626-SP, reconheceu a incidência do ICMS sobre o *software* de prateleira.

Contudo, através de uma análise aprofundada do referido precedente e do seu contexto fático e processual, chega-se à conclusão diversa da apresentada pelo Governo do Estado de Santa Catarina no referido PL.

⁷ Disponível em <http://visualizador.alesec.sc.gov.br/VisualizadorDocumentos/paginas/visualizadorDocumentos.jsf?token=c5c81594b7eba63e8cea2965cb9bd04a83f3d60314a9729cbe6d99c145bb59cc47a40691fdd5efe0ac4617176a2dafd1>. Acesso em 24 jun. 2019.

O RE 176.626-SP tem origem em uma Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária, ajuizada em 1991 pela empresa MUMPS – Processamento de Dados LTDA em oposição ao *Estado de São Paulo*. A referida ação tinha por objeto afastar a incidência do “*ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador*”.

Tanto no Tribunal de Justiça de São Paulo quanto no Superior Tribunal de Justiça, o contribuinte teve seu pedido acolhido, sob o fundamento de que a exploração de programas de computador estaria sujeita ao ISS, uma vez que não se confunde o mesmo com seu suporte físico, não podendo ser considerado mercadoria para fins de incidência do ICMS.

A questão foi levada pelo Estado de São Paulo ao Supremo Tribunal Federal (STF), sob o argumento de que não pretendia tributar pelo ICMS *software* sob encomenda (personalizado), mas sim *software* de prateleira, uma vez que esse é produzido em escala industrial, atendendo um número indefinido de usuários e que forma estoques circuláveis (suporte físico).

Em 1998 sobreveio acórdão não conhecendo do RE, uma vez que: *i) Software* não se encaixa no conceito de mercadoria para fins de tributação pelo ICMS, uma vez que não é corpóreo; *ii) O licenciamento do software*, em razão do direito autoral (exclusivo), não se confunde com operações realizadas com o exemplar do programa; *iii) O licenciamento e cessão de uso* é entre o autor (titular dos direitos) e o usuário do *software*, razão pela qual o vendedor do exemplar do programa não faz transferência do bem jurídico; *iv) E que o revendedor do software* negocia apenas o *corpus mechanicum*, sendo que somente sobre esse suporte físico é plausível cogitar a tributação pelo ICMS.

Portanto, ao contrário do que leva a crer a exposição de motivos do PL ora analisado, o STF apenas cogitou a possibilidade de tributação do suporte físico do *software* pelo ICMS. Não há, portanto, no referido acórdão qualquer disposição expressa de que é possível incidir ICMS sobre as operações com *software* objeto do licenciamento ou cessão do direito de uso.

Outro ponto importante a ser levado em consideração é o fato do RE não ter sido conhecido e a controvérsia sobre a tributação do software não ter sido analisada exhaustivamente, pois não era objeto da discussão travada na origem.

Há que se lembrar, ainda, que o referido acórdão foi proferido em controle difuso, ou seja, seus efeitos possuem validade apenas para as partes envolvidas no caso concreto. Sendo assim, não pode o Governo do Estado de Santa Catarina utilizar esse RE como se uma decisão judicial com efeitos ergas omnes fosse (súmula vinculante, decisão do STF sob o rito da repercussão geral ou do STJ sob o rito dos recursos repetitivos) para instituir uma nova materialidade para incidência do ICMS.

Temos a considerar, por fim, quanto ao anacronismo da exposição de motivos do referido projeto de lei, uma vez que o acórdão proferido no RE 176.626 ter sido exarado em 1998, não tendo, via de consequência, considerado a vigente Lei dos

Direitos Autorais, Lei Nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 (em especial a regra do seu Art. 7, XII, §1º), e sim, ter sido respaldada em problemática anterior decorrente da lei vigente à época, a Lei Nº 7.646, de 18 dezembro de 1987 (textualmente revogada pelo Art. 16 da Lei Nº 9.609, de 19 fev. 1998), o que torna, no mínimo, qualquer ilação complementar anacrônica (e no mínimo descuidada) quando usada de forma generalizada como foi na referida exposição, por mais que alguns dos seus argumentos continuem atuais.

Sendo assim, resta demonstrada que a primeira premissa utilizada pelo o Governo do Estado de Santa Catarina no PL Nº 0055.5/2019 é questionável, uma vez que o acórdão proferido no RE Nº 176.626 não autorizou a tributação sobre *software*, foi proferida em controle difuso e, por fim, não levou em consideração a Lei dos Direito Autorais.

2.2. Da ADIn 1.945-MT

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) Nº 1.945-MT, ajuizada pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB, visa a reconhecer a inconstitucionalidade da Lei Estadual Nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado do Mato Grosso, tendo como um dos fundamentos originais a impossibilidade de incidência do ICMS “*sobre as operações com programas de computador – software –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*”.

O STF, em análise ao pedido liminar formulado na referida ADI, reconheceu a constitucionalidade do ICMS sobre as operações com *software*, sob o fundamento de que é irrelevante para a incidência do ICMS o fato do bem ser corpóreo ou incorpóreo.

Com relação a esse dispositivo questionado (Artigo 2º, inciso VI da Lei Estadual Nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998), prevaleceu no julgamento da liminar o voto do Ministro Nelson Jobim. O fundamento utilizado foi de que não há diferença entre adquirir um *software* em CD/disquete ou via *download*, uma vez que haveria um mesmo tipo de operação.

Com base nesse acórdão proferido na ADIn Nº 1.945, o Governo do Estado de Santa Catarina sustenta que representam hipótese de incidência do ICMS as operações com *software*, independentemente de haver ou não bem corpóreo. Ocorre que a conclusão do Governo do Estado é precipitada e deveria considerar, ao menos, as ressalvas demonstradas a seguir.

A primeira delas é que o acórdão utilizado como fundamento pelo Governo foi proferido em análise ao pedido liminar. Ou seja, a constitucionalidade ou não acerca da incidência do ICMS sobre *software* ainda será analisada no mérito. Trata-se, portanto, de decisão provisória que não pode sustentar e justificar a criação de uma nova materialidade do ICMS.

Tal argumento demonstra, sob nossa ótica, que a CCJ da ALESC não observou tal peculiaridade, quando deveria tê-lo considerada, pois a concessão ou não de

liminares não está a induzir, necessariamente, o entendimento definitivo sobre o tema, notadamente porque o mesmo ainda carece de decisão de mérito, dependendo de julgamento a ser marcado, como se pode observar a partir do portal do STF.⁸

Em síntese, observamos que a primeira alegação da ADIn N° 1.945-MT em comento, é fruto apenas de decisão momentânea, em sede de liminar, frise-se, e que não corresponde à veracidade da alegação ainda por não haver discussão do seu mérito, o que torna o seu uso um desatino à melhor técnica jurídica na feitura da lei, ludibriando os incautos, pois como o tema se eternizou na nossa corte suprema pelo exagerado decurso de prazo, não se pode afirmar ser esta posição a prevalecer por ocasião da finalização do julgamento, notadamente porque tivemos mudança do colegiado ao longo dos anos, o que, por certo, não significa exata correspondência com o pensamento de outrora.

Outra ressalva importante, decorrente do argumento retro, é o fato de que, dos Ministros que votaram pelo indeferimento da liminar, somente os Ministro Dias Toffoli e Gilmar Mendes permanecem na suprema corte, razão pela qual a discussão encontra-se totalmente aberta e somente poderá, eventualmente, ser utilizada como orientação pelo fisco e pelos contribuintes após o seu julgamento no mérito.

Outra peculiaridade a ser considerada, é que o voto proferido na referida ADIn foi acolhido apenas por maioria dos Ministros presentes, razão pela qual não é possível afirmar, como sugere dita exposição de motivos, que a questão se encontra já pacificada. Pelo contrário, foram votos vencidos os Ministros Octavio Gallotti (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, o que reforça a existência de uma controvérsia acerca do tema que não pode ser desconsiderada e dar o tema como solucionado.

Por fim, mas não menos importante, deve-se analisar a própria fundamentação apresentada pelo Ministro Nelson Jobim para indeferir o pedido liminar, pois a análise de todos os votos proferidos nos autos da ADIn N° 1.945-MT (inclusive o vencedor), é fácil se verificar ser incontroverso que todos os Ministros utilizaram como premissa pontual o acórdão proferido no RE N° 176.626-SP (de forma expressa ou não). Ocorre que, conforme já analisado brevemente no tópico antecedente, não restou reconhecido no referido precedente a possibilidade de tributação pelo ICMS dos *softwares* de prateleira.

Na realidade, cogitou-se apenas a possibilidade de incidência do ICMS sobre o *corpus mechanicum* em que o *software* é comercializado. Ou seja, sobre o disquete, CD/ROW etc. Portanto, a decisão liminar proferida na referida ADIn parte de premissa equivocada.

O voto do Ministro Nelson Jobim deixa evidente o equívoco acima apontado ao justificar a incidência do ICMS sob o fundamento de que não há diferença entre

⁸ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em 24 jun. 2019.

adquirir um *software* contido dentro de um disquete e outro via *download*. Ora, parte-se da premissa de que há incidência do ICMS sobre o *software* em si e não somente sobre o disquete, por exemplo, fato esse que elucida que o Excelentíssimo Ministro, com a devida vênia, realiza uma interpretação extensiva e, a nosso ver, com a devida vênia, equivocada do acórdão proferido no RE Nº 176.626-SP.

Além disso, consta no voto vencedor que o que se adquire é uma linguagem matemática binária que compõe o *software*. Entretanto, como já relatado alhures, e por isso inviável tal referência por falta de sincronia, o conceito de *software*, hodiernamente, é extraído da Lei dos Direitos Autorais⁹ e da própria lei que regulamenta a proteção da propriedade intelectual de programa de computador,¹⁰ que em seu Artigo 1º trabalhou apenas com o conceito de software vinculado a meios magnéticos, nos seguintes termos:

[Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Ressalte-se que a Lei 9.609/1998, embora use, em sua ementa a expressão “comercialização”, o faz no sentido genérico, observando expressamente em seu Artigo 9º,¹¹ que o seu uso será objeto de contrato de licença e não de compra e venda, com a transferência da propriedade. Somente haverá comercialização se a houver “entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia”, situação essa que não nos parece ser a intenção do Governo do Estado.

Evidencie-se que seria “razoável” eventual aceitação de nova concepção aos bens sujeitos ao ICMS ante às novas tecnologias, o que não significa uma convicção absoluta analógica em vista da limitação imposta pelo Art. 108, I, §1º¹² do CTN, porque tal analogia está vinculada à exigência de tributo, o que é, como se verá, *a posteriori*, matéria afeita à Lei Complementar, sendo, portanto, uma inverdade que o tema estaria resolvido como sugere a propalada exposição de motivos; saliente-se, pois, que dita decisão apenas manteve a questionada lei mato-grossense, porquanto a referida ADI está sendo discutida desde 1999 e, mesmo nos dias de hoje, ainda não

⁹ Art. 7º, XII da Lei Nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998

¹⁰ Lei Nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

¹¹ “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste Artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.”

¹² “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia;... §1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

tem data prevista de julgamento, o que torna inverídico e lamentável tal argumento de definitividade sugerido.

Logo, resta demonstrado que a menção expositiva do projeto de lei é, no mínimo, precipitada, por entender, a partir do citado acórdão (proferido em medida cautelar na ADI Nº 1.945-MT), de forma exauriente, que seria possível a incidência de ICMS sobre as operações com *software* (inclusive via *download*), uma vez que, como já dito, trata-se de uma decisão “provisória”, proferida por maioria dos votos, e que se baseou em uma interpretação extensiva/equivocada do RE Nº 176.626-SP.

3. ANÁLISE DA VALIDADE DA LEI ESTADUAL Nº 17.736/2019

Uma vez demonstrado, brevemente, os possíveis equívocos nas premissas adotadas pelo PL Nº 00055.5/2019, cumpre tecer, ainda, comentários acerca da validade da Lei Estadual Nº 17.736, de 18 de junho de 2019, conquanto não seja, em prol da verdadeira investigação que o tema requer, a intenção de exaurir a análise da norma como um todo.

Assim sendo, selecionamos dois principais pontos que merecem melhor análise, quais sejam:

- a) A (im)possibilidade de a Lei Estadual Ordinária instituir ICMS sobre operações com *software* (nova hipótese de incidência);
- b) A materialidade do ICMS e a hipótese de incidência criada pela Lei Nº 17.736, de 18 jun. 2019;

Passemos, então, à análise pontual desses pontos.

3.1. Análise da norma a partir da interpretação do Artigo 146 da CF/88

A Lei Estadual Nº 17.736, de 18 de junho de 2019, incluiu, na Lei Estadual Nº 10.297, de 26 dez. 1996 (Lei do ICMS de Santa Catarina), a previsão do ICMS sobre a disponibilização de bens digitais.

Embora seja competência constitucional dos Estados (Art. 155, II da CF/88) instituir o ICMS e até esteja “respaldado” (*sic*) no Convênio ICMS 106/2017,¹³ fica nítido o descumprimento da regra do Art. 146 da mesma CF/88, em sua inteireza, pois o mesmo determina ser tarefa da Lei Complementar (nacional):

[...]

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

¹³ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convencios/2017/CV106_17. Acesso em 24 jun. 2019.

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
[...]

Ou seja, em que pese a competência constitucional típica dos entes federados em instituir o ICMS, tal competência sempre será relativa em vista da problemática de nosso pacto federativo com 27 entes distintos, da segurança jurídica, do equilíbrio e da neutralidade fiscal, sob pena, inclusive de se colocar em cheque o próprio pacto federativo de forma a permitir que cada ente tenha liberdade para estabelecer suas próprias regras em um sistema *sui generis* em que temos um tributo de âmbito nacional, mas com 27 donos distintos, gerando um legítimo trauma de infância como sugere Octávio Campos Fischer,¹⁴ e impondo estrita observância à harmonização, equilíbrio e neutralidade do tributo, e por essa razão, tal tarefa seria afeita à Lei Complementar de caráter nacional.

Helena Taveira Torres, aliás, ao dispor sobre conflitos de fontes, observou que a jurisprudência do STF vem se firmando no sentido de que só se exigiria lei complementar para matérias para cuja disciplina a Constituição assim determinou, como nos parece claro no Artigo 146 da mesma, quando, em síntese, estaria se discutindo, não só o conflito de competência (inciso I) com o ISS, com outras UFs (em vista da EC 87/2015), limitações constitucionais de tributar ao definir enfim o que seria mercadoria sujeita ao ICMS (inciso II), bem como as regras gerais do tributo, em especial o fato gerador (inciso III, “a”, *in fine*), assim se pronunciando:¹⁵

A jurisprudência desta Corte se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária”. No citado julgamento, o STF, em decisão com eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, decidiu que a Lei Complementar Nº 70/91, que instituiu a Cofins, não teria força passiva de lei complementar. No entanto, o STJ vem considerando que a lei ordinária (Art. 56 da Lei Nº 9.430/96) não poderia ter revogado o Artigo 6º da referida lei complementar, que concedeu isenção da contribuição para as sociedades civis de prestação de serviços, por violação da hierarquia das leis (Súmula 276 – “As sociedades civis de prestação de

¹⁴ FISCHER, Octávio Campos. Federalismo e democracia no Brasil. In *Federalismo fiscal e democracia*. FISCHER, Octávio Campos (Coord.). Curitiba: Instituto Memória – Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2014, p. 13.

¹⁵ TÔRRES, Helena Taveira. “Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – O Princípio da Segurança Jurídica na formação da obrigação tributária”. In: TÔRRES, Helena Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 151. No mesmo sentido: STF, Pleno, ADC nº 1-1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 156/745.

serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”). Contudo, o Plenário do STF superou o entendimento do STJ e, referendando a sua posição na ADC Nº 1-1/DF, considerou que a isenção de Cofins prevista na LC Nº 70/91, pode ser revogada por lei ordinária (STF, Pleno, RE Nº 377.457-PR e RE nº 381.694/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, que no momento apresenta oito votos favoráveis à constitucionalidade da revogação da isenção, dos Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello, e um contra, do Ministro Eros Grau, tendo os referidos julgamentos sido suspensos em virtude do pedido de vista do Ministro Marco Aurélio).

Não bastasse isso, em linha semelhante, demonstrando haver invasão de competência do Estado, e evidenciando a relatividade e alcance de sua competência, o retro comentado Convênio ICMS 106/2017 é, atualmente, objeto da ADI 5958-DF,¹⁶ promovida pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), que aguarda julgamento no âmbito do STF.¹⁷ Sendo um dos argumentos utilizados pela entidade é que o Convênio 106/2017, do Confaz, desrespeitou à exigência constitucional de lei complementar para tratar da matéria.

Sob nossa ótica, o referido convênio também afronta a própria segurança jurídica como sobreprincípio constitucional, como observarmos em nosso livro acerca da substituição tributária¹⁸ ao referenciar o Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁹ e outros autores que o entendem como tal e cada vez mais presente em julgamentos tributários deste jaez como o da ADI 5866/DF,²⁰ pela Ministra Cármen Lúcia quando da concessão de limitar em Tutela Provisória quando da análise do Convênio ICMS 52/2017.²¹⁻²²

Reforçando o entendimento da prevalência da Lei Complementar, Ricardo Lodi Ribeiro,²³ ao tratar do Federalismo fiscal, observa que a sua razão nem sempre foi, como na Constituição vigente, de garantir direitos fundamentais, sendo inclusive um fruto dos regimes constitucionais autoritários, mas que atualmente, em que pese tal origem, a sua importância se dá para que não haja subordinação aos “*caprichos das apertadas maiorias parlamentares*”, prevalecendo, em nosso entendimento, o mesmo

¹⁶ Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/ADI-5-958-brasscom.pdf>. Acesso em 24 jun. 2019.

¹⁷ Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5958&processo=5958>.

¹⁸ MEIRA JUNIOR, José Julberto. *ICMS. Substituição tributária. Uma visão crítica*, 2ª ed. rev. e ampl.. Curitiba: Juruá, 2019, p. 188-189.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito*, pp. 2-5. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Princ%C3%83%C2%ADpios%20PBC.pdf>. Acesso em 18 fev. 2018.

²⁰ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5334996>. Acesso em 27 dez. 2018.

²¹ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17. Acesso em 24 jun. 2019.

²² Posteriormente substituído pelo Convênio ICMS 142/2018.

²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250. Acesso em 24 jun. 2019: “O federalismo orgânico se caracteriza por um modelo em que os Estados-membros são obrigados pela Constituição Federal a reproduzir as regras definidas pela União, até nos detalhes mais singelos”. Segundo Augusto Zimmermann, no federalismo orgânico: “As leis estaduais acabam então sem relevância alguma, subordinadas que estão ao princípio sufocante da hierarquização das normas jurídicas. Assim, transforma-se a autonomia estadual nesta espécie de princípio desmoralizado, assistindo-se, ademais, à marcha centralizadora que põe termos finais às vantagens democráticas da descentralização política”. (ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 65).

raciocínio, *mutatis mutandis*, aos entendimentos diversos de nosso problemático e curioso federalismo fiscal.

O autor, acerca do tema, complementa dizendo:²⁴

[...] o constituinte de 1988, a exemplo dos anteriores, não estabeleceu uma categoria de normas a serem, *a priori*, reservadas à lei complementar, mas adotou um critério casuístico. Deste modo, somente são reservadas à lei complementar as matérias expressamente indicadas no texto constitucional, podendo as demais ser tratadas por lei ordinária.

Neste sentido, parece-nos, de forma clara, que o texto constitucional vigente estabeleceu de forma clara os limites de atuação das ditas leis ordinárias (leia-se, da competência estadual *in casu*) e das leis complementares de caráter nacional como é o caso da Lei Kandir e que, salvo melhor juízo, não nos parece ser o caso da legislação catarinense ora observada, pois conforme observamos em outro trabalho²⁵ sobre os limites dos Convênios no âmbito do ICMS, há uma força axiológica muito grande estabelecida por tais vetores, de forma a estabelecer limites ao poder de tributar:

As normas constitucionais possuem enorme força axiológica, representando vetores capazes de guiar a adequada aplicação da norma jurídica, representando a essência e a identidade da Constituição, irradiando seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e tratados aqui de forma a delinear, em última instância, os limites dos próprios Convênios no contexto do ICMS, o que explica, a importância dos princípios ora tratados no tema em exame, razão pela qual se inicia pela ponderação dos mesmos.

Por fim, Luciano Amaro²⁶ dispõe que, com a promulgação da Constituição de 1988, a lei complementar ganhou um novo fundamento, que a reconecta com a sua origem francesa, estabelecendo, ao seu tempo, normas que são dotadas de importância suficiente para não ficarem subordinadas aos caprichos das apertadas maiorias parlamentares, mas que não precisariam estar contidas no contexto constitucional.

Sendo assim, conclui-se que é questionável a constitucionalidade da Lei Estadual ora analisada, uma vez que cabe a Lei Complementar Nacional tratar, originalmente, sobre conflito de competência e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, razão pela qual não poderia o Estado de Santa Catarina legislar sobre a incidência do ICMS sobre bens digitais originalmente.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ MEIRA JUNIOR, José Julberto. Convênios no âmbito do ICMS, *Moralidade, legitimidade e legalidade*. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial), Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Curitiba, 2018. Disponível em <https://www.unicuritiba.edu.br/images/mestrado/dissertacoes/2018/JOSE-JULBERTO-MEIRA-JUNIOR.pdf>. Acesso em 24 jun. 2019, p. 58.

²⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 168.

3.2. A materialidade do ICMS e a (im)possibilidade de incidência sobre *software*

O ICMS, constitucionalmente previsto no inciso II do Artigo 155 da CF/88, é um tributo de competência estadual que incide 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*”.

A pretexto da preocupação de se definir os *softwares* como bens imateriais, observamos, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, que o termo mercadoria constante no texto constitucional (derivado do direito privado) pode ser conceituado, em suma, como bem móvel, corpóreo e que está sujeito a comercialização/mercancia, o que, por si só sugere uma investigação mais ampla sobre tal problemática.

Nestes termos, Hugo de Brito Machado leciona que:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si só e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso ordenamento jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.²⁷

Já a Ministra Regina Helena Costa, em sua lavra, considera que, “*Mercadoria, por sua vez, é o conceito extraído do direito comercial, a significar bem móvel sujeito a mercancia*”.²⁸

José Eduardo Soares de Melo, por sua feita, em obra dedicada ao estudo do ICMS, enquadra mercadoria como “*bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenha qualificação diversa, segundo a ciência contábil*” (...). *Todavia, “este bem “digital” não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (Art. 155, II e §3º), de mercadoria, além do que o respectivo ‘software’ representa um produto intelectual, objeto de cessão de direito, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa*”.²⁹

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho entende que:

“*O étimo do termo ‘mercadoria’ está no latim mercatura, significando tudo aquilo susceptível de ser objeto de compra e venda, isto é, o que se comprou para pôr à venda. Evoluiu de merx, mercis (sobretudo no plural: merces, mercium), referindo-se ao que é objeto de comércio, adquirindo, na*

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 379.

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 375.

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS. Teoria e prática*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 17-19.

*atualidade, o sentido de “qualquer objeto natural ou manufaturado que se possa trocar e que, além dos requisitos comuns a qualquer bem econômico, reúna outro requisito extrínseco, a destinação ao comércio. Não se presta o vocábulo para designar, nas províncias do direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio”.*³⁰

Em consonância com a doutrina acima referendada, destaca-se o conceito de mercadoria constante no próprio RE Nº 176.626-SP, utilizado pela exposição de motivos da Lei Estadual ora analisada: “*mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo*”. Ou seja, é fato incontroverso que tanto a doutrina como a jurisprudência do STF exigem a existência de um bem corpóreo para ser considerado mercadoria tributável pelo ICMS.

Em contrapartida ao entendimento acima, a Lei Estadual Nº 17.736, de 18 de junho de 2019, arvorando-se de lei complementar, determina a incidência do ICMS sobre a disponibilização de bens digitais, mediante transferência eletrônica de dados (*download*), por entende-los em tal contexto.

Os bens digitais, que a referida lei pretende incluir no campo de incidência do ICMS, são conceituados, como anteriormente comentado, e regulamentados pela Lei Nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, como se observa do teor do seu Artigo 1º *ipsis litteris*:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Conforme se extrai da definição legal, *software* não é um bem corpóreo, mas sim um conjunto intangível de instruções em linguagem natural ou codificada. É a reunião de programas e procedimentos que realizam processamento de dados. Tanto o *software* não é um bem corpóreo que a própria Lei Nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre os direitos autorais, assim dispõe:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

[...]

XII - os programas de computador;

Ou seja, as obras intelectuais – *in casu*, o *software* – podem ser expressas em suporte tangível ou intangível, o que reforça o fato de que o *software* em si não pode

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 648.

ser considerado, em hipótese alguma, como bem corpóreo para fins de incidência do ICMS.³¹

Wellington Antunes da Maia,³² em um artigo sobre o tema, utiliza-se do conceito de Elisabeth Dias Kanthack para enquadrar *software* como “*reunião de programas e procedimentos que efetuam o processamento de dados no computador; dá o direcionamento e a forma a qual esses procedimentos serão desenvolvidos, de acordo com a vontade do usuário*”. E complementa:

“É o conjunto de procedimentos necessários ao processamento dos dados no computador, indispensável ao seu funcionamento, depende de programas elaborados por especialistas e transmitidos ao computador em linguagem de máquina como comandos, em sequência lógica de instruções e dados destinados a informar o usuário. A essência do *software* é algo intangível, pois decorre do exercício da criatividade humana”.³³

Corroborando com o entendimento de que *software* não pode ser considerado como mercadoria para fins de incidência do ICMS, a própria Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Nº 98.182/18, já se manifestou expressamente que *software* não é mercadoria, inclusive para fins de classificação fiscal:

11. A Posição 85.23 abarca os suportes (meios físicos) mesmo gravados, conforme definido no texto da posição (os discos, fitas, dispositivos de armazenamento de dados, “cartões inteligentes” e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados). O produto em análise não se trata de um suporte (meio físico) para gravação de som ou gravações semelhantes, mas tão somente uma informação ou seja apenas um programa de computador (*software*).

12. No caso de *software* transferido por meio eletrônico, sem a utilização de suporte físico, inexistente um bem material que possa ser entendido como mercadoria.

13. Os *softwares* se dividem em duas grandes categorias: os *softwares* de prateleira (que são produzidos não para um usuário específico e sim em larga escala) e os *softwares* de cópia única (aqueles produzidos para atender às necessidades específicas do encomendante). É possível dizer, portanto, que ao obter o direito de uso de um programa de computador está se adquirindo a possibilidade de fruir de um trabalho humano (bem intangível) e não propriamente de uma coisa, algo corpóreo (bem tangível).

14. O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias foi desenvolvido para codificar artigos tangíveis. Cabe registrar que a energia elétrica é uma exceção digna de ser mencionada.

³¹ Nunca é demais lembrar que ao tempo da edição da referida lei era comum o suporte em meio magnético (disquetes, CDs, DVDs, etc.), enquanto que hoje são transferidos por meio de *download*.

³² MAIA. Wellington Antunes da. Tributação em *software* e a necessidade de lei complementar que institua tributo por competência residual. *Revista Direito Tributário Atual*, n.37, 2017.

³³ MAIA. Wellington Antunes da. Tributação em *software* e a necessidade de lei complementar que institua tributo por competência residual. *Revista Direito Tributário Atual*, n.37, p.477-495 - 2017.

15. Portanto, o *software* em análise não é passível de classificação na NCM, pois inexistente código que abarque este bem intangível.

Como se observa, o que pode ser considerado mercadoria, enfim, é tão somente o suporte físico, entendimento este que vai na linha do acórdão proferido no RE Nº 176.626-SP, o que, a título de observação, está cada vez mais em desuso por conta do conceito de nuvem e *download* que hoje se tornou habitual por conta da evolução tecnológica.

E mais, na referida solução de consulta a Receita Federal do Brasil levou em consideração as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH)³⁴ da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), as Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os ditames do Mercosul e, por fim, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), o que reforça o conceito de mercadoria do direito privado.

Do mesmo modo, *software* é considerado pela Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas) como bem incorpóreo, possuindo, inclusive, conta específica no ativo no balanço patrimonial:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Por sua vez, na linha dos posicionamentos contábeis, necessários à atividade tributária e útil à discussão apresentada, observa-se que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC),³⁵ em seu Pronunciamento Técnico Nº 4,³⁶ regulamenta o ativo intangível visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Da leitura do referido pronunciamento, confirma-se que o *software* é considerado pela ciência da contabilidade como um bem incorpóreo, senão vejamos:

4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação

³⁴ Ressalte-se que a tarefa de classificação de bens e mercadorias é atribuição, por força de lei e dos já citados fundamentos, da Receita Federal do Brasil, assentindo-lhe relativa primazia em tal situação.

³⁵ Criado pela Resolução CFC Nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

³⁶ Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_R1_rev%2013.pdf. Acesso em 08 jul. 2019

jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

[...]

7. (...) Entretanto, este Pronunciamento aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do *software*) e a outros gastos incorridos (como os gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

[...]

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

Essa também é a conclusão apresentada pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Autorais e Financeiras – Fipecaf, no Manual de Contabilidade Societária,³⁷ ao enquadrar o ativo intangível como algo sem substância física, como, por exemplo, as marcas, patentes e direitos autorais, como é o caso do *software*.

Para José Carlos Marion,³⁸ saliente-se, “*a palavra intangível vem do latim tangere, ou ‘tocar’*. Os bens intangíveis, portanto, são bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo. Na linguagem contábil um termo que se aproxima do intangível é *Godwill*. (...) Podem existir diversos tipos e categorias de ativos intangíveis como, por exemplo: *software, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos...*”.

Frise-se, ainda, que o CPC 04, tratando do ativo intangível e de eventual tratativa mais específica sobre o mesmo, a pretexto de uma superveniência do CPC 16 (que

³⁷ IUDÍCIBUS, Sergio de. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, pag. 264

³⁸ MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial: instrumentos de análise, gerência e decisão*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2018, pag. 368.

trata dos estoques de mercadorias), dispõe o que se segue e deve ser considerado no atual contexto:

Se outro pronunciamento estabelecer o tratamento contábil para um tipo específico de ativo intangível, a entidade deve aplicar o referido pronunciamento específico em vez deste. Por exemplo, este pronunciamento não deve ser aplicado nos seguintes casos: a) ativos intangíveis mantidos pela entidade para venda no curso ordinário dos negócios (ver CPC 16 – Estoques);

Por sua vez, o CPC 16, ao tratar de estoques, dispõe que:

Estoques são ativos: (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) em processo de produção para venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.”. E mais: “Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais, aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. Os custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente, que não resultam em estoques (ou ativos dentro do alcance de outro pronunciamento), devem ser contabilizados de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com cliente.

Em que pese o FIPECAF mencione que os bens intangíveis também são considerados estoques, é taxativo ao afirmar que são aqueles com o objetivo de venda. Veja que o momento da contabilização de compras e venda de itens do estoque tem relação direta com a transferência da propriedade. Por esse motivo, entendemos, por essa análise preliminar, que se o *software* não for objeto de venda (com a transferência do código fonte) não há que ser considerado como estoque.

Além disso, via de regra os estoques são contabilizados no ativo circulante, ao passo que *software*, ativo intangível, deve ser contabilizado no ativo não circulante.

Por sua vez, o ativo intangível é uma subconta do imobilizado, o qual se entende *“todo ativo de natureza relativamente permanente que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda. A própria Lei das S/A dispõe que “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade”.*

Outrossim, importante atentar para a posição de José Carlos Marion,³⁹ sobre o conceito, bem como a amplitude do significado adequado para a expressão “estoques”, fazendo-o nos seguintes termos:

³⁹ MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial: instrumentos de análise, gerência e decisão*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2018, pag. 324.

Como já vimos no capítulo anterior, os estoques assumem diferentes significados conforme o tipo da empresa onde sejam considerados, mas sempre trazem a conotação de algo à disposição, *seja de vendas* (como as mercadorias nas empresas comerciais ou os produtos acabados nas empresas industriais), *seja de transformação* (como as matérias-primas ou materiais em processo), *seja de consumo* (o estoque de material de consumo pode acontecer tanto em empresas comercial, industrial, como na de serviços).

Diante dessas considerações, é possível concluir-se que a Lei Estadual Nº 17.736/2019 desconsidera, à luz do Art. 110 do CTN, o fato de que não cabe à lei tributária estabelecer conceitos ou alterar definições e alcance de institutos de direito privado para definir competências tributárias, notadamente porque a nova lei de *software* (Lei Nº 9.609/09), em atendimento ao Art. 109 do mesmo CTN, acaba por estabelecer um marco regulatório claro que considera que os programas de computador, além de ser um conjunto de instruções imateriais em sua essência (bens intangíveis segundo a melhor classificação contábil), não se confundiriam com o conceito percebido pela Lei Kandir e pelo escopo do ICMS pela simples e absoluta falta de previsão legal.

À guisa de tal preocupação quanto ao uso dos citados Artigos 109 e 110 do CTN, nunca é demais rememorar o entendimento esposado por Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁰ quanto à prevalência dos conceitos e formas previstas no direito privado, para uso na mais adequada exegese do Direito Tributário, fazendo-o, de forma pontual, nos seguintes termos:

1. Utilidade dos princípios de direito privado – Sempre que a lei tributária utilizar institutos, conceitos ou formas de direito privado (v.g., referindo-se a “contrato”, “sociedade”, “empregado”, “transmissão”), os princípios de direito privado serão úteis para determinar o significado de tais expressões; mas não terão o condão, naturalmente, de lhes determinar os efeitos tributários, os quais serão definidos pela legislação tributária. Luciano Amaro, a propósito, fornece o interessante do empregado: se a lei tributária reporta-se a “empregado”, a interpretação desse termo deverá ser feita à luz dos princípios de direito do trabalho (v.g., deve-se definir quem é, ou quem não é empregado, considerando-se a natureza de “contrato realidade” do contrato de trabalho etc.), mas “o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo venha a ocupar. A definição dos efeitos tributários oriundos daquelas situações faz-se com abstração de considerações privatísticas, cuja aplicação se esgota na definição da categoria jurídica de direito privado, não obstante seja ela ‘importada’ pelo direito tributário e venha a irradiar, nesse setor, outros efeitos, além dos que possam ser produzidos na sua província de origem” (Direito Tributário Brasileiro, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 209).
(...)

⁴⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003* 6ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

O Art. 110 do CTN, embora tenha inegável importância didática, é mera afirmação do óbvio. Afinal, como já afirmou o Min. Luiz Gallotti, (RTJ 66/65), “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. Ele afirma o óbvio, todavia, no que tange à impossibilidade de a lei alterar a Constituição. No que tange ao fato de a Constituição ter acolhido conceitos de Direito Privado, a afirmação não ostenta a mesma obviedade. Ao empregar uma palavra em seu texto, por que ela deveria ser entendida com o significado que lhe é usualmente atribuído pelo Direito Privado? Dizer que assim deve ser “porque previsto no Art. 110 do CTN” implicaria interpretar a Constituição à luz do CTN, o que não parece adequado. Por outro lado, *se a palavra empregada pela Constituição possui significado claro previamente atribuído pela legislação anterior; seja ela de Direito Privado ou não, por que recorrer a outros significados, não jurídicos, na interpretação constitucional?*

Por sua vez, Guilherme Broto Follador,⁴¹ ao entender a prevalência dos conceitos de direito privado e avançar sobre sua importância, assim se pronunciou:

Conquanto o CTN estabeleça, no seu Art. 110, a impossibilidade de alteração dos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para conferir competências tributárias, é certo que o legislador não poderá subverter quaisquer dos conceitos por meio dos quais a Constituição lhe haja outorgado competência, independentemente de se tratar ou não de um conceito “de direito privado”.

Assim também, José Julberto Meira Junior,⁴² ao observar o citado Art. 109, vaticina observando “*em outras palavras, existindo regra específica, no direito civil, direito administrativo ou outro qualquer; que estabeleça os limites de conceitos, institutos e formas, eles devem prevalecer*”.

Já quanto ao Art. 110, o referido autor complementa dizendo:

Neste dispositivo, que é nítido complemento do anterior, por sua vez, fica patente que nem a lei e tampouco o seu intérprete poderão alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, que sejam implícita ou explicitamente utilizados pelas Constituições Federal, Estaduais ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios, não podendo haver invasão de competência neste mister.

⁴¹ FOLLADOR, Guilherme Broto. In GRILLO, Fábio Artigas e RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D’Andrea (Coord.). *Código Tributário Nacional anotado, promovido pela Comissão de Direito Tributário da OAB/PR, – versão ‘on line’*. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/CTN%20OAB.pdf>. Acesso em 15 fev. 2018.

⁴² MEIRA JUNIOR, José Julberto. In GRILLO, Fábio Artigas (Coord.); SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da (Coord.). *Código Tributário Nacional anotado OAB/PR*. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/CTN%20OAB.pdf>. Acesso em 15 fev. 2018, p. 293-294.

Como argumento fatal, em linha com o que se disse até o momento quanto ao uso adequado dos dois dispositivos do CTN, bem como o devido cuidado quanto a ampliação conceitual do que viria a ser “mercadoria”, nunca é demais emprestar o entendimento esposado por Hugo de Brito Machado,⁴³ para quem, à luz do teto constitucional, quando se definiu competências às UFs para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadorias há de ser o existente no Direito Comercial, o que nos permite compreender uma analogia extremamente perigosa por parte do legislativo catarinense no tema em comento.

Esta, pois, seria uma razão pela qual se reforça o vício de origem da lei estadual em pretender estabelecer regras gerais e limites legais ao tema, notadamente porque, por puro exercício de analogia (Art. 108, I do CTN), não permitido pelo §1º do mesmo Artigo, se estaria exigindo tributo não previsto em lei (complementar nacional, frise-se).

Portanto, conclui-se que, diferente do que dispõe a Lei Estadual Nº 17.736/2019,⁴⁴ a doutrina (do direito e da contabilidade), a jurisprudência e a legislação específica do direito privado enquadram *software* como bem incorpóreo, razão pela qual não é possível enquadrá-lo na hipótese de incidência prevista no inciso II do Artigo 155 da CF/88.

4. BREVES CONCLUSÕES

Ressaltando-se que o tema está apenas abordado de forma genérica no presente texto, observamos que há muito a se discutir sobre a própria constitucionalidade da referida lei catarinense e que poderá sugerir aos demais Estados e ao DF que o caminho seja esse, quando na realidade, não se pode fugir de uma lei complementar como anteriormente observado.

Existem outros pontos que podem vir a ser questionados, como é o caso da previsão na Lei Estadual de incidência do ICMS na operação com consumidores finais, ao passo que o Convênio 106/2017 do ICMS - apesar da sua possível inconstitucionalidade - determina que as operações destinadas “*ao consumidor final ficam isentas do ICMS*”.

Outro ponto de reflexão é se o download pode ser considerado como circulação para fins de incidência do ICMS sobre *software*, permanecendo nosso entendimento de que tal subsunção não seria atributo de lei estadual à vista do que já se disse acima.

De todo modo, sabe-se que durante o período em que se aguarda o início de sua vigência, poderá haver posicionamento de isenção sobre o mesmo (a exemplo de alguns Estados como o Paraná),⁴⁵ bem como outras medidas equivalentes que a

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 7ª ed.. São Paulo: Ed. Malheiros, 1993, p. 80.

⁴⁴ A referida Lei, objeto do presente comentário, foi objeto de regulamentação, naquele Estado, por meio do Decreto 184, de 18 de julho de 2019 (DOE SC de 19 de julho de 2019, que se encontra disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/decretos/frame_decretos.htm

⁴⁵ Anexo V do RICMS/PR: 163 Saídas em operações internas e interestaduais de "SOFTWARE", personalizado ou não, inclusive em relação ao suporte material que o contenha. Nota: 1. a isenção prevista neste item não compreende os jogos eletrônicos.

administração fazendária julgar adequadas, e que podem, momentaneamente, afastar a pretensão de discussão sobre o tema, mas não de forma a inibir tal pretensão enquanto vigorar a citada lei catarinense.

O fato é que, em tom conclusivo (superficial, no entanto, como dito anteriormente), e de posse destes argumentos todos, e de muitos outros que poderão ser aduzidos ao longo da discussão, entendemos, neste instante, s.m.j., o tema como passível de discussão jurídica, cabendo aos interessados buscar as medidas adequadas, sempre lembrando que, por não haver uma decisão definitiva sobre o tema “*software*”, algumas questões poderão ser superadas futuramente quanto ao ICMS, mas prevalecendo, neste instante, a convicção do ferimento à segurança jurídica e a apropriação de função legal complementar que não cabe ao Estado.

5. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008;
- _____. *Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito*, pp. 2-5. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Princ%C3%83%C2%ADpios%20PBC.pdf>. Acesso em 18 fev. 2018;
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PEROBA, Luiz Roberto; NETO, João Alho *et al.*. *Posições interpretativas fiscais em face do RE 176.626-3*. Disponível em <https://www.ibet.com.br/posicoes-interpretativas-fiscais-em-face-do-re-176-626-3/>. Acesso em 24 jun. 2019;
- FISCHER, Octávio Campos. Federalismo e democracia no Brasil. *In Federalismo fiscal e democracia*. FISCHER, Octávio Campos (Coord.). Curitiba: Instituto Memória – Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2014;
- FOLLADOR, Guilherme Broto. *In* GRILLO, Fábio Artigas e RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D’Andrea (Coord.). *Código Tributário Nacional anotado, promovido pela Comissão de Direito Tributário da OAB/PR*, – versão ‘on line’. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/CTN%20OAB.pdf>. Acesso em 15 fev. 2018;
- IUDÍCIBUS, Sergio de. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010;
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 7ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 1993.
- _____. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006;

MAIA, Wellington Antunes da. Tributação em *software* e a necessidade de lei complementar que institua tributo por competência residual. *Revista Direito Tributário Atual*, n.37, 2017;

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial: instrumentos de análise, gerência e decisão*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2018;

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS. Teoria e prática*. 13.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009;

MEIRA JUNIOR, José Julberto. *Convênios no âmbito do ICMS, moralidade, legitimidade e legalidade*. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial), Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Curitiba, 2018, Disponível em <https://www.unicuritiba.edu.br/images/mestrado/dissertacoes/2018/JOSE-JULBERTO-MEIRA-JUNIOR.pdf>. Acesso em 24 jun. 2019;

_____. *ICMS. Substituição tributária. Uma visão crítica*, 2ª ed. rev. e ampl. Curitiba: Juruá, 2019;

_____. In GRILLO, Fábio Artigas e RIBEIRO DA SILVA, Roque Sérgio D' Andrea (Coord.). *Código Tributário Nacional anotado, promovido pela Comissão de Direito Tributário da OAB/PR*, – versão 'on line'. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/CTN%20OAB.pdf>. Acesso em 15 fev. 2018;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250. Acesso em 24 jun. 2019;

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003* 6ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017;

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012;

TÔRRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – O Princípio da Segurança Jurídica na formação da obrigação tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 151. No mesmo sentido: STF, Pleno, ADC nº 1-1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 156/745.
