

E AFINAL SOFTWARE É MERCADORIA OU NÃO? AND AFTER ALL SOFTWARE IS MERCHANDISE OR NOT?

Carla Eugenia Caldas Barros¹

RESUMO

Com o advento da Constituição de 1988 e também pelo movimento que se convencionou chamar de “constitucionalismo” passou- a experimentar efeitos expansivos das normas constitucionais, irradiadora de efeitos, com força normativa, por todo ordenamento jurídico brasileiro. Com o Direito de Empresa e com o Direito Tributário, cernes jurídicos do presente trabalho, também não foi diferente. O software se tornou objeto de guerra fiscal doutrinária entre entes públicos a fim de se delinear qual a natureza jurídica do software como mercadoria ou não. E, com isto haver a definição de qual tributo deverá ser recolhido, para o Município ou Estado da Federação. O imposto deve ser justo, ideal?

Palavras chaves: Mercadoria. Tributação. ISSQN. ICMS. Software. Sociedade Uni profissional.

ABSTRACT

With the advent of the 1988 Constitution and also by the movement that came to be called "constitutionalism" was passed to experience expansive effects of constitutional requirements, radiating effects, with legal force , throughout the Brazilian legal system . With the Law Firm and with the Tax Law , legal cores of this work was also no different. The software became the object of doctrinal tax competition between public entities in order to delineate what is the legal nature of software as a commodity or not. And with that there is the definition of which tax must be collected for the City or State of the Federation. The tax must be fair, ideal ?

Key words: commodity. Tributation. ISSQN. Software.

INTRODUÇÃO

Este trabalho se destina a estudar a natureza jurídica tributária do software em suas nuances inserido na empresa.

Iniciou-se os estudos dos aspectos constitucionais da empresa, dispositivos constitucionais que transitam no instituto jurídico em vários saberes.

Na parte seguinte se analisou a parte tributária dos impostos incidentes no programa de computador (software) para se chegar à natureza jurídica do Instituto. Assim, com estes

¹ Professora da Graduação e Pós-graduação em Direito da UFS, e-mail: carlaeugenia2010@gmail.com. Este artigo foi originalmente publicado no livro PROPRIEDADE INTELECTUAL, GESTÃO DA INOVAÇÃO E DESENVOLVIMENTO. VOLUME 1.

estudos, o objetivo central do presente artigo seria analisar juridicamente a natureza jurídica do software, se o mesmo seria uma mercadoria ou não. As se analisar a natureza jurídica, os objetivos específicos se apresentaram. Se, o imposto a ser aplicado seria o ideal, o justo? Se o Estado iria bem aplicar estes recursos oriundos da arrecadação? Se haveria uma Justiça retributiva? E se o Estado insistisse na aplicação do imposto com alíquota maior, se a empresa poderia se valer do Planejamento estratégico? Se a ética está sendo aplicada na distribuição dos recursos oriundos do imposto. Quanto à metodologia aplicada será a do método dedutivo, análise de dispositivos legais, comparação dos dispositivos e seu alcance jurídico. Fichamentos e leituras de obras que refletem o estado da arte no momento.

É sabido o quanto a Economia influencia direta e indiretamente a vida do cidadão e a íntima relação entre essa e o direito esboça-se com total clareza que uma em determinadas interconexões precisa do arcabouço jurídico e ou econômico dependendo das circunstâncias. Atualmente, o conhecimento da realidade é analisada sob vários olhares, vários saberes, várias ciências autônomas. E, segundo Pontes de Miranda, a melhor posição do observador é aquela na qual ele observa toda a linha de forma ampla e não somente em uma única posição, estática e limitativa da análise do todo. Vivemos momentos de *Economia Positiva*² na qual “a metodologia da economia positiva não apenas se esquivou da análise econômica normativa como também teve o efeito de deixar de lado uma variedade de considerações éticas complexas que afetam o comportamento humano real e que, do ponto de vista dos economistas que estudam este comportamento, são primordialmente fatos e não juízos normativos”³

O atual fenômeno que se convencionou chamar de Constitucionalização do Direito⁴ consiste não apenas na incorporação no texto constitucional de institutos, regras e princípios

² Termo utilizado por Amartya Sen.

³ SEN, Amartya apud Petter, Lafayette Josué in Princípios Constitucionais da Ordem Econômica, São Paulo: T, 2005, p. 45.

⁴ “O neo constitucionalismo: Várias teorias a começar pelo pensamento de Marcelo Neves, no seu livro Transconstitucionalismo, no qual, o autor discorre que a constituição não pode ser caracterizada como uma mera metáfora desvinculada de certas implicações estruturais. Transconstitucionalismo se realiza através da cooperação e diálogo entre as ordens jurídicas envolvidas, é possível que em um processo de aprendizado, achem-se soluções mais apropriadas para os problemas transconstitucionais. É o entrelaçamento de ordens jurídicas diversas, tanto estatais como transnacionais, internacionais, Constituição é o mecanismo que possibilita a diferenciação entre política e direito no âmbito dos estados. A constituição é uma legitimação política do direito e uma legitimação jurídica da política. É uma relação paradoxal de complementação e tensão recíproca. A igualdade nessa dinâmica transconstitucional é a inclusão igualitária dos homens como pessoas na ordem jurídica e só secundariamente o tratamento igual de casos jurídicos; A adequação social constitucionalmente fundada do direito, exige uma capacidade cognitiva altamente aguçada do sistema jurídico considerando a complexidade e mesmo a fragmentação do ambiente supranacional em torno do mesmo problema de natureza constitucional. Quanto a Viehweg estão aí suas principais ideias: A tópica de Viehweg é um modo de pensar aporético, em que a questão principal da argumentação jurídica centra-se no problema, e não no sistema (1979, p. 35). Segundo o autor alemão, a tópica não o sistema, ao revés, pressupõe a existência do sistema, não um sistema definitivo, mas “uma ordem que está sempre por ser determinada” (1979, p. 35). Theodor Viehweg

de vários ramos infraconstitucionais. E, com este fenômeno, A economia passou a ser também um elemento de liame social para a interpretação da Constituição e por conseguinte os impostos a serem recolhidos pelos programas de computador.⁵

Nas preciosas lições de Luis Roberto Barroso

desenvolveu uma razão prática, através de uma racionalidade tópico-retórica, conhecida como “jurisprudência problemática”, em que o centro da argumentação jurídica desloca-se para o estudo dos tópicos (problemas), para somente depois ser remetida ao sistema (Angela Krestschmann e Ney Wiedemann Neto). A solução dos casos possuem por ponto de partida os problemas, os quais devem ser analisados a partir dos inúmeros aspectos da lei ou até mesmo de questões extrajurídicas, até que se obtenha um consenso entre os participantes do diálogo (Angela Krestschmann e Ney Wiedemann Neto). O pensamento de Viehweg pôs em dúvida a estrutura sistemática do direito em seu aspecto axiomático-dedutivo. Ao buscar a racionalidade da argumentação jurídica por meio da análise das peculiaridades do caso concreto, procurou Viehweg combater o formalismo característico do sistema lógico-dedutivo, em voga no positivismo jurídico. Além disso, Viehweg defendia a remessa, a partir dos problemas, para um sistema aberto, ou até mesmo para questões além do direito, conduta essa que também divergia do pensamento juspositivista de buscar a solução sempre na lei, nunca além do direito”. Viehweg não considerava a tópica como um método, pois, para isso, deveria obedecer a um sistema lógico demonstrável pelo sistema dedutivo. A tópica, assim, seria uma teoria útil à jurisprudência, aqui entendida como ciência jurídica (VIEHWEG, Theodor. Tópica e Jurisprudência. Brasília: Universidade de Brasília, 1979, p. 71). A tópica, para Viehweg, é “uma técnica do pensamento problemático”, ou seja, técnica de pensamento que se orienta para o problema (VIEHWEG, Theodor. Tópica e Jurisprudência. Brasília: Universidade de Brasília, 1979, p. 33). O raciocínio problemático possui por ponto de partida uma série de “pontos de vista”, “premissas que sejam objetivamente adequadas e fecundas”, previamente fixadas, que caracterizam os topoi (1979, p. 36). Esses topoi podem ser universalmente aceitos ou característicos de um determinado ramo do saber (1979, p. 37). A função dos topoi é servir a uma discussão de problemas, ou seja, orientam discussões e operam como “fios condutores de pensamento” (1979, p. 38). Para Viehweg, entre os diversos topoi selecionados para a discussão do problema, “parece existir um nexa que não é possível reduzir a um puro nexa lógico”, mas que servem, contudo, para que a tópica seja caracterizada como “um procedimento de busca de premissas” (1979, p. 39). Defende o autor alemão, assim, que a busca da solução passa pelo confronto dialético entre os topoi selecionados para a discussão do problema apresentado (1979, p.42). quanto ao pensamento de Luhmann diz ele que há vários outros sistemas menores dentro do sistema social, como por exemplo o político, o econômico, o religioso, o educacional. O ambiente produz irritações no sistema. Quanto menor for o seu limiar de excitação, mais irritações/alterações serão produzidas nos sistemas em comunicação. Luhmann também traz ideias importantes, como encerramento operativo e acoplamento estrutural: a) Encerramento operativo: estabelece-se a diferença entre sistema e meio. Esta diferença é dada pelo próprio sistema. É ele quem diz o que está no sistema e o que está no ambiente que o circunda; b) Acoplamento estrutural: garante a simultaneidade de eventos entre o sistema e o meio, mesmo que não haja sincronismo. É o caso do acoplamento dos subsistemas direito e política, direito e economia. Análise social. O sistema social é o maior, conglobante de todos os demais, que formam um coletivo de sistemas comunicativos. A não comunicação entre os sistemas é impossível. Para Luhmann, é necessário ver o todo e não apenas a parte. Precisa-se enxergar as funções e não apenas os elementos, que pouco dizem individualmente. Seria como se analisássemos apenas a lei (output) ao invés de analisarmos todo o sistema conglobante que a gerou. Sua teoria tem implicações fortes na teoria da eficácia da norma jurídica. Assim, a complexidade do ambiente é extremamente maior do que um sistema. Basta observarmos o que vige no mundo dos fatos e o que é produzido legislativamente. Direito e política, direito e economia. Nestas considerações, surge a medula da teoria luhmaniana: a autopoiese, que é definida como a produção das operações sistêmicas na própria rede operacional. In Apontamentos de resumos sobre filósofos do neo constitucionalismo – quadro comparativo elaborado pelos alunos da Disciplina Direito Empresarial Constitucional do Mestrado em Direito da UFS - 2015 – João Medrado Sampaio, Luiz Manoel Andrade, Thiago Moreira da Silva e Gustavo Caribé Checucci e Pedro Dias;

⁵ “Ter-se-ia, assim o programa de computador propriamente dito (o conjunto de instruções para comandar a máquina) e uma série de dados e serviços complementares, compreendendo-se o todo na noção de software. Tal definição faz evidente a ligação do software com os meios usuais de transmissão de tecnologia: além das instruções de máquinas haveria as instruções dirigidas ao receptor humano, e o todo seria o software”. Barbosa, Denis Borges Noção constitucional e legal do que são “inventos industriais”. Patentes a que se reconhece tal atributo, em especial as patentes ditas “de software”. Disponível em [Http://denisbarbosa.addr.com/softpat.pdf](http://denisbarbosa.addr.com/softpat.pdf). Acesso em 18 jan 2016, p.45.

“[...] a ideia de constitucionalização do Direito está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material axiológico se irradia , com força normativa, por todo ordenamento jurídico. (...) Os valores, os fins públicos e os comportamento contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional.”⁶

Dentro deste novo cenário, cabe ao intérprete estar sempre atento à hermenêutica, de modo que toda ela ocorra conforme a constituição. A interpretação constitucional também deve ser adequada ao paradigma do Estado Democrático de Direito, de modo que “requer-se do aplicador do Direito que tenha claro a complexidade de sua tarefa de intérprete de textos e equivalentes a texto, que jamais a veja como algo mecânico”.⁷

A ordem da Constituição, logo, impõe seus princípios e regras através dos institutos constitucionais, para o Direito Empresarial e Tributário, searas do presente trabalho.

A Constituição Federal de 1988, que segundo Simone Goyard Fabre fala que “[...] sob a Constituição, a catedral jurídica se organiza em sistema, este – o sistema jurídico – é a expressão de racionalidade lógico-formal. E, em sua eficiência prática, a ordem constitucional é portadora de normatividade”⁸ também contribuiu com aspectos relevantes para o setor empresarial, a empresa em vários setores. Nela são contemplados e apresentados diversos princípios, liberdades, garantias e prerrogativas da empresa. A CF de 88 nos apresenta um sistema constitucional empresarial, no qual estão presentes vários dispositivos que se remetem á empresa como também ao seu regime jurídico enfim, a empresa como pessoa jurídica titular de direitos no Brasil. A Carta, a exemplo, contempla estes dispositivos nos Direitos fundamentais da empresa como supedâneo do suporte constitucional da empresa. O Direito de empresariar, a liberdade de empreender, a liberdade de explorar a empresa e a liberdade de concorrência formam os elementos caracterizadores do princípio da livre iniciativa, princípio basilar do sistema constitucional empresarial. O princípio da livre iniciativa – seu surgimento deve-se à revolução francesa que fora responsável pela Declaração universal de direitos do homem- no entanto, esta liberdade empresarial limita-se diante de dispositivos constitucionais que relativizam a propriedade privada por outros princípios, tais como, a função social da empresa e a compatibilização com o trabalho. Vê-se um direcionamento, nestes princípios

⁶ BARROSO, Luis Roberto. Curso de Direito Constitucional, 4 ed. São Paulo:Saraiva, 2014, p.379

⁷CARVALHO NETO. Menelick de. A hermenêutica constitucional sob o Paradigma do Estado Democrático de Direito. In: OLIVEIRA. Marcelo Cattoni de (coordenação) Jurisdição e Hermenêutica constitucional no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p.25-44, p.44.

⁸ GOYARD – Fabre, Simone. Os fundamentos da ordem jurídica, 2ª ed. São Paulo: Editora Martins, 2007, p.112.

constitucionais, para uma visão social da atividade empresarial (harmonização entre capital, trabalho, matéria prima e tecnologia) em consonância à atuação imposta pelo Estado na tutela dos direitos sociais preconizados nos princípios da solidariedade, fraternidade e da melhor distribuição de riqueza. Não há portanto, uma liberdade de exercício de atividade econômica absoluta.⁹ O direito de propriedade é um dos fundamentos doutrinários de economia de mercado e para tanto como regra geral este direito é absoluto, a exceção da relatividade se apresenta quando da utilização da propriedade que deve se voltar á função social da propriedade. O Estado intervém e harmoniza o caráter absoluto da mesma com os interesses da coletividade.

Quanto à função social da empresa e os benefícios da atividade empresarial em relação à coletividade podemos concluir que esta função é delimitadora e restritiva *ab initio*, mas isto nada impede de analisar os benefícios decorrentes da atividade empresarial e seus efeitos na sociedade civil como uma coletividade. Aí reside, segundo André Ramos Tavares¹⁰ (p.92) o valor social da empresa, não sendo a função social como um dever constitucional imposto pelo Estado á sociedade. Diz ainda o autor (p. 71) que para cumprir a função social da propriedade deverá existir o aproveitamento racional e adequado; proteção do meio ambiente e dos recursos naturais, observância das relações de emprego e que favoreça o bem estar do proprietário e de seus empregados.

A função social e responsabilidade social da empresa em seus deveres constitucionais exercem, segundo André Ramos Tavares (p.94) função social positiva pois geram riquezas e promovem o desenvolvimento da economia. Mas não só o lucro deve ser a meta da empresa, pois limites lhe são impostos à liberdade econômica em contraponto aos interesses da coletividade. Tanto as prerrogativas, princípios e garantias da empresa são pressupostos basilares doutrinários empresariais para a valoração do papel social das empresas. E a Constituição de 1988 nos contempla com vários enfoques da vida da empresa. E, em seus vários artigos espalhados no texto constitucional, a empresa ali é contemplada em suas várias facetas jurídicas com o objetivo que a empresa tenha liberdade para empreender. Vários direitos fundamentais e princípios envolvem a atividade empresarial como a legalidade, segurança jurídica, direito á imagem, liberdade de expressão e de propaganda para difusão de marcas, garantia de cumprimento de contratos, informação, associação, reunião, livre

⁹ Pela leitura das outras constituições brasileiras, observa-se que a Carta de 1988, é a mais que aborda a questão econômica.

¹⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional da Empresa**. São Paulo: Editora Método, 2003, p. 92

inciativa, livre concorrência, defesa do consumidor, coibição ao abuso do poder econômico. O empresário deve utilizar todos os meios legais para conquistar a clientela. O CADE garante ao empresário a proteção contra qualquer proteção do livre jogo da oferta e da demanda; Liberdade de fixação de preços e serviços ofertados pelo mercado; Atualmente, a liberdade empresarial estará mitigada, contida, limitada pelas questões de cunho social. Ana Frazão diz “a função social da empresa é uma fórmula constitucional de condicionar o exercício da atividade empresarial com justiça social; a função social exorbita os demais princípios por ser princípio maior e mais amplo. A função social da empresa nada mais é do que a inserção da solidariedade no âmbito empresarial. (..) implica em padrões mínimos de distribuição de riqueza.”¹¹ E, a função social também está intimamente ligada ao recolhimento de impostos justos.

Estes são alguns dos artigos constitucionais que transitam pela Empresa:

Art. 5º, XIII da CF de 1988.

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Art. 5º, XV

XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens.

Art. 5º, XXIX

XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País;

Art. 7º, XI

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Art. 11. Nas empresas de mais de duzentos empregados, é assegurada a eleição de um representante destes com a finalidade exclusiva de promover-lhes o entendimento direto com os empregadores.

Art. 146, III d

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Estas pequenas e micro empresa precisam ter sede no Brasil.

Art. 170, IX - Este artigo disciplina a proteção pela cláusula constitucional do tratamento favorecido às micro empresas e empresa de pequeno porte (distinção – valor do capital social)

¹¹ FRAZÃO, Ana. Função social da empresa: repercussões sobre responsabilidade civil de controladores e administradores de S. A, Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p.90

2- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA E TRIBUTÁRIOS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição de 1988, eminentemente principiológica, adequa toda a legislação nacional às prescrições advindas destes princípios constitucionais. O Estado como provedor de garantias é também detentor de premissas normativas. Essa identificação é fundamental quando se refere a tributos, sendo o caráter fraterno e solidário o único meio de subsistência estatal. É sabido que a empresa é extremamente relevante para a comunidade, pois gera tributos, cria empregos, direta e indiretamente ligados a todos da comunidade, portanto é de vital econômico-social que a empresa sobreviva a fim de que ela cumpra sua função social, de zelar pelos previstos na Constituição, zelar pelo princípio da livre iniciativa pela livre concorrência (complementar à livre iniciativa).

Artigos Constitucionais dedicados à Ordem Econômica com nuances capitalistas e também com nuances socialistas, respeita-se a propriedade com os limites de sua função social:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 173 da CF

A exploração direta econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo .

Art. 173, 4º;

Da concorrência: igualdade de tratamento e liberdade – ausência de monopólio (coletivista-estatalista) valor meio e não valor fim.

Art. 179 – Como no artigo antecedente dispõe a Carta magna do tratamento jurídico diferenciado;

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Art. 195, I

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre

art. 218, 4º

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Caso venha a ocorrer descompasso entre o contribuinte e o Estado, ocorrerá a rejeição a estas normas, dificultando o processo de arrecadação de recursos para o erário, como o caso objeto deste trabalho. A fraternidade é requisito constitucional e um dos valores básicos do Direito. Fraternos são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto. Neste contexto, no que diz respeito à repartição das competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 estabelece um sistema rígido e analítico, enumerando exaustivamente as pessoas e situações sobre as quais podem ser criados tributos. A Constituição é responsável, ao mesmo tempo, por autorizar que o Estado ingresse na esfera patrimonial do contribuinte, retirando uma parcela deste patrimônio, bem como impondo limites a esta atuação a fim de oferecer segurança jurídica àquele que irá sofrer a incidência tributária. É exatamente desta forma que está estruturado o Sistema Tributário Nacional, com a outorga aos entes políticos da competência para a instituição de tributos previamente “desenhados” no texto constitucional e a previsão de “competências negativas” consubstanciadas nos Princípios Constitucionais Tributários e nas Imunidades Tributárias. O atual fenômeno de constitucionalização do direito, com a impregnação de regras e princípios limitadores do poder de tributar exige, portanto, uma releitura dos institutos e estruturas do Direito Tributário pela ótica constitucional e também faz pensar em imposto justo e em alíquotas diferenciadas para o mesmo objeto, porém para sociedades com natureza jurídica distinta.

3 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: O PODER DE TRIBUTAR

A competência tributária, assim entendida como a aptidão para criar tributos¹² é definida diretamente pela Constituição, transferindo-se parcelas do poder fiscal para os entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Entretanto, como cediço, esse poder de tributar não é livre, devendo os entes legitimados para a instituição e cobrança de tributos e respeitar os limites e as balizas impostas no próprio texto constitucional. Nas preciosas lições de Roque Carrazza, “entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo”¹³

¹² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 11

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros,

A competência tributária subordina-se, portanto, às normas constitucionais instituidoras de princípios e garantias fundamentais do contribuinte que, como cediço, são hierarquicamente superiores às normas legais que preveem as obrigações tributárias.

Conforme visto anteriormente, a Constituição consiste na base de todo o nosso Direito, notadamente do Direito Tributário. No Brasil, por uma série de peculiaridades, as normas tributárias são o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Carta Magna. A respeito do tema, assim se posiciona Humberto Ávila

“[...] o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os ‘princípios sistematicamente fundamentais, (systemtragenden Prinzipien), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.”¹⁴

A Constituição Federal de 1988 demarca positivamente e negativamente a competência tributária. A competência tributária “positiva” está representadas nos preceitos que colaboram no desenho da definição do tributo, ou seja, normas que delimitam e atribuem aos entes da Federação o poder de tributar que no caso , o Software é da competência do Município cobrar este imposto conforme o art. 30 da CF.

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

2015, p. 168.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 31.

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Logo cabe ao Município instituir o imposto sobre serviços de software.

5.1 ISSQN – Imposto sobre serviços (municipal)

Cabe aos municípios instituir o ISSQN (imposto de competência municipal), com supedâneo no Art. 156, III da CF e também cabe à legislação complementar fixar alíquotas, regular formas de isenções, incentivos e etc. (art. 156 parágrafo 3º da CF) cobrado sobre o valor da prestação de serviços a uma alíquota que varia de 2 a 5%. É recolhido com base em serviços previamente designados (discutiu-se se essa lista era taxativa ou exemplificativa. Atualmente, ficou pacificado que ela é taxativa). A Constituição retirou da taxaçoão do ISS alguns serviços: telecomunicações e transportes interestaduais e intermunicipais, que passaram a recolher o ICMS pelos estados (fator gerador: a efetiva prestação de serviços, excluindo-se o simples contratar). A disciplina deste imposto está contida, inserida na Constituição de 1988 no, art. 156, Decreto-Lei 406/68, Lei Complementar n. 56/87, Lei Complementar 100/99 e Emenda Constitucional n. 37/2002e por fim a LC 116/2003¹⁵.A

¹⁵ “ Novo tratamento tributário por José Antonio Patrocínio, ISS, FISCOSOFT, 2015.

1- Programas de computador (software) – Incidência exclusiva do ISS – Toda circulação econômica de programas de computador por meio de contrato de licença ou cessão de direitos de uso passa a ser tributada pelo ISS. Estão sujeitos à incidência exclusiva do imposto municipal: a) os programas elaborados ou desenvolvidos sob encomenda; b) os chamados programas – produto ou software de prateleira.

tecnologia , a evolução do segmento econômico de prestação de serviços e outras novas atividades empresariais/econômicas surgiram sem que contudo fossem contempladas por lei tributária.

Quando se discorre sobre liberdade fiscal, se remonta a matriz e conceito da palavra liberdade. Escolhe-se e abdica-se de outro fator. E, sob este aspecto, segundo Roberto Lima Nogueira, “a liberdade está vinculada a três possibilidades de escolhas: escolha da melhor causa (fim negocial), da melhor forma e do melhor tipo contratual ou societário, quando estes não sejam definidos em lei.”¹⁶

Sob um ponto de vista paradoxal o cidadão tem o direito fundamental de ver serem respeitadas e ou cumpridas as suas escolhas fiscais¹⁷ ao mesmo tempo, que tem o dever fundamental de pagar impostos segundo a sua capacidade contributiva.¹⁸ È pois, um ditame legal constitucional que as autoridades fazendárias Têm a incumbência e missão de fixar e arrecadar tributos. No entanto sob o ponto de vista ético, segundo Klaus Tipke, “Os agentes fiscais não têm – como quaisquer maios sempre – de arrecadar tanto mais tributos quanto possível... A maximização de melhores resultados fiscais não pode ser nem o estímulo nem a medida do rendimento do funcionário da Fazenda.”¹⁹

“Os conhecedores do Direito Tributário constataam unanimemente que predominam nessa matéria o crescimento desordenado e a arbitrariedade, a hipertrofia normativa, a mudança frenética sem sentido concebido, ocupação disparatada com finalidades estranhas ao Direito Tributário. As numerosas normas especiais sobrecarregam as normas gerais. O pensamento sistemático se torna oculto através de um conglomerado de tipos excepcionais”²⁰

A ideia do planejamento estratégico tributário se lastreia na liberdade em um Estado Democrático de Direito, pois, apesar de utilização de atributo de soberano, os ditames estatais não devem se basear e terem suas justificativas em arbitrariedades.

Tratamento tributário anterior

1- Programas de computador (software) – Incidência do ISS e do ICMS – a tributação dos serviços de informática estava restrita aos conceitos de programação e processamento de dados que constavam nos seguintes itens:(Planejamento, coordenação, programação técnica, financeira ou administrativa; análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.”

¹⁶ NOQUEIRA, Roberto Wagner Lima. Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário. Jus Navigandi, Teresina, ano 09, n 419, 30 ago 2004. Disponível em Acesso em 11 ago 2015.

¹⁷ Ética fiscal pública

¹⁸ Ética fiscal privada

¹⁹ TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos Contribuintes, Tradução Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 2012, p. 71

²⁰ J. Isensee apud TIPKE, Klaus. p. 75

“Mais c’est là une réponse qui est muette sur une question essentielle : quels sont au juste les devoirs de l’État au nom desquels il exige le paiement de l’impôt ? Ou pour être plus précis encore, quels sont les devoirs qui légitiment les levées d’impôts effectuées par l’État ?”²¹

A filosofia do direito do imposto é mais necessária do que nunca, se discutir. É vital para a compreensão de sua necessidade de se cobrar, de se recolher. Com base nas distinções fiscais tradicionais entre diferentes tipos de amostras, deve-se tentar pensar da justiça fiscal substancial no contexto de renovação plena da soberania do Estado. Justiça fiscal com finalidades sociais, é o grande ausente da maioria dos debates relativos à natureza jurídica de pagar impostos. No entanto, a justiça de fins não significa fins de garantia de justiça social. Sob este viés filosófico, como justificar a existência do dever de pagar tributos.

Por que pagar impostos? Por causa da soberania do Estado? Em seguida, deverá dizer por que o Estado tem o direito de cobrar o imposto, em outras palavras, Temos de dar uma base para a soberania. É para gerir e promover o bem comum? Neste caso, temos de aceitar a existência de um sujeito coletivo; hipótese rejeitada aqueles que insistem em a má distribuição do imposto. O Estado, contudo, não é um contrato. E se os interesses especiais devem ser promovidos pelo Estado, este tem obrigações para os contribuintes; Em primeiro lugar, ele deve realmente permitir a realização de a liberdade do todo. As funções do Estado devem ser apreciadas à luz de suas qualidades e não de suas quantidades.

“C’est pourtant la résistance de la fiscalité à la mise en ordre qui constitue, au fond, la meilleure invitation à la réflexion. Sans cesse, on s’indigne, on regimbe contre un système fiscal dont les méandres portent le droit vers les rives honnies de l’injustice. “²² (...)“La philosophie, comme on sait, est mise et remise en question. Elle est mise en forme et mise en réforme... un tabou du droit fiscal 3 ! Elle est donc l’aiguillon du fiscaliste curieux. Mais la philosophie, en l’occurrence, doit s’épanouir sur un terreau que lui livre l’observation du droit. Car une interrogation philosophique sur l’impôt, entendu dans son sens juridique, n’a pas de sens. C’est en élargissant le champ de la réflexion que la philosophie peut nous conduire à réfléchir à nouveaux frais sur l’impôt, en particulier sur la question de la justice fiscale.”²³ (...)“On l’a dit, l’impôt n’est pas, n’est plus un objet pertinent d’étude philosophique si l’impôt est entendu dans son sens

²¹ D’AGOSTINO, Francesco. Réflexions sur la justice de l’impôt . <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/3.pdf>. Acesso em 11 jan 2016, p. 281.

²² GUTMANN , Daniel . Du droit à la philosophie de l’impôt, <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/113.pdf> Acesso em 11 jan 2016, p. 08.

²³ Ibem ,idem. P.09

juridique. En réalité, l'impôt n'est aujourd'hui qu'une ressource de la collectivité parmi d'autres, et pour le contribuable, qu'une contribution parmi d'autres."²⁴

E, para se falar em planejamento tributário, sendo tributos definidos por lei escrita e estrita face ao princípio constitucional da estrita legalidade, cabe à Administração Pública (sujeito ativo) tão somente a aplicar a legislação vigente que decorre de obrigação tributária que o cidadão contribuinte (sujeito passivo), quer seja pessoa física ou jurídica, paga tributos para contribuir com a arrecadação financeira do Estado. Tax simplification not Tax chaos.

Os legisladores tendo em vista o curto período legislativo não se esmeram como deveriam em elaborar projetos de lei com bastante discussão acurada, no entanto predominam leis com inumeráveis defeitos técnicos legislativos.

“Quelques observations, en guise de préliminaires. Tout d'abord, la qualité d'un impôt ne s'épuise pas dans sa justice. Pour qu'un impôt donne toutes satisfactions, encore faut-il que son rendement soit bon, qu'il ait éventuellement un impact positif sur le comportement des agents économiques, que son incidence soit limitée, qu'il soit aisé à prélever, qu'il ne soulève pas la vindicte populaire etc.. On peut même se demander, à la suite de Vladimir Poutine, si la justice n'est pas - parfois - une qualité accessoire de l'impôt 8... Pourtant, à peine la question de la justice abordée, on devient d'une rigueur extrême. Évaluer la justice de l'impôt, ce n'est pas évaluer la justice d'une règle de droit ordinaire. Pas question, par exemple, de légitimer philosophiquement un impôt sur le simple constat qu'une procédure démocratique a été respectée. La justice procédurale n'a pas de place en matière de philosophie de l'impôt, car l'esprit est comme aimanté par la justice substantielle .”²⁵

A jurisprudência alemã (BVerf Ge 13, 181, 202f; 81,108,117;) conclama que na configuração de preceitos tributário deve o legislador ser autorizado a deixar-se guiar por motivos político-financeiros, macroeconômicos e político-sociais.

Todo cidadão pode se planejar para não pagar tanto imposto, pagar menos tributos. E, poderá ele atingir esta meta com o Planejamento tributário / cláusula contratual/ responsabilidade tributária convencionada entre as partes. Indaga-se? Pode ser esta a atitude tributária a se adotada pela Sociedade uni profissional para escapar da tributação de PI, pelo Município?

²⁴ Ibem, idem, 09

²⁵ Gutmann, Daniel, op.cit, 09

“En effet, l’impôt a, par essence, vocation première à fournir des moyens financiers à la collectivité. L’efficience est donc le premier objectif du droit fiscal, elle en est son fondement même. Pour assurer sa pérennité, tout système fiscal doit ainsi présenter, pour parler avec les partisans de la théorie autopoïétique, une importante « ouverture cognitive », rendant difficile l’appréhension de sa rationalité et de sa conformité aux caractéristiques du droit moderne. Pourtant, cet objectif n’emporte pas l’abandon des préceptes de la modernité, telle que l’entend la doctrine philosophique. En d’autres termes, le droit fiscal serait nécessairement un droit a-moderne, dans lequel la rationalité serait toujours à repenser, sans pour autant que l’on renonce aux vertus individualistes et rationalistes de la pensée moderne.”²⁶

Porque o tratamento tributário para sociedades uni profissional é diferenciado, o ISS é pago por pessoa e não por faturamento da empresa. Pode então o Município querer tributar sobre o faturamento, esquivando-se da lei complementar n 166?

Aconselha-se que os novos contratos ou aditivos prevejam a responsabilidade tributária convencionada pelas partes, bem como a descrição em separado do percentual/valores devidos sobre a prestação de serviço e o fornecimento de know how, a licença de patentes e demais relações, a fim de que a tributação incidente em cada elemento do contrato tenha melhor visualização com vistas a um melhor planejamento tributário. O planejamento tributário seria uma medida administrativa e econômica para se evitar a cobrança do ISS pelo faturamento? Quais as hipóteses?

Como evitar que este planejamento seja considerado evasão fiscal? E pode o município cobrar com base no faturamento.?

“l’impôt, c’est une carte blanche donnée à l’État, ce qui évite de se demander, sous l’angle philosophique ou économique, si le contribuable retire de sa participation un bénéfice identifiable et évaluable. Une telle conception de l’impôt suppose, soit une confiance aveugle dans les orientations de la politique fiscale décidées par le Gouvernement – on sait la place du Parlement dans ces affaires –, soit un civisme fiscal se suffisant de l’idée que l’impôt permet au lien social de s’incarner.”²⁷

Mas, ao mesmo tempo, que o imposto é uma carta branca concedida ao Estado, este não pode deixar de ser transparente em suas relações fiscais com os contribuintes.

²⁶ PELLETIER Marc, Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité? L’exemple de la CSG. <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/185.pdf>. Acesso em 14 jan 2016, p. 20

²⁷ Gutmann, Ibem idem, p.10

“Le droit fiscal n’échappe pas, dans cette mesure, à l’évolution générale du droit contemporain : celui-ci, délaissant les beautés de l’abstraction, se veut plus concret, plus réaliste, plus individualisé. Le lien entre l’État et le citoyen n’est plus un lien abstrait, mais un lien «humain»: l’administration fiscale ne tente-t-elle pas, d’ailleurs, d’améliorer ses relations « humaines » avec les contribuables 15 ? Le problème est qu’en droit, la sensibilité de la norme à la diversité des faits suscite une difficulté particulière : le respect du principe d’égalité.”²⁸

A fim de que o Planejamento tributário se operacionalize, Borges²⁹ nos fala de fases para sua implementação: a) pesquisa do fato objeto do Planejamento tributário; b) articulação das questões fiscais oriundas do Fato pesquisado; c) estudos dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado; d) formalização do planejamento elaborado num expediente funcional;

“Aconselha-se que os novos contratos ou aditivos prevejam a responsabilidade tributária convencionada entre as partes, bem como a descrição em separado de percentual, valores devidos sobre a prestação de serviços e o fornecimento de know how, a licença de patentes e demais relações, a fim de que a tributação incidente em cada elemento do contrato de franquia seja de melhor visualização, com vistas a um melhor planejamento.”³⁰

“Os contratos de prestação de serviço de assistência técnica e científica estipulam as condições de obtenção de técnicas, métodos de planejamento e programação, bem como pesquisas, estudos e projetos destinados à execução ou prestação de serviços especializados. São passíveis de registro no INPI os serviços relacionados a atividade fim da empresa, assim como os serviços prestados em equipamentos e ou máquinas no exterior, quando acompanhados por técnico brasileiro e ou gerarem qualquer tipo de documento , como por exemplo, relatório. O objeto da contratação deverá ser detalhado com clareza definindo os serviços que serão executados. Nesses contratos será exigida a explicitação do custo em função do número de homens hora ou dia detalhado por tipo de técnico e o valor total da prestação de serviço ainda que estimado.”³¹

A empresa de prestação de serviços intelectuais deve pagar ISS mesmo sendo uma sociedade unipessoal que tem um regime de tributação e não sobre o faturamento da empresa?

²⁸ *Ibem*, *idem* p.11

²⁹ BORGES, Humberto Bonavides. *Gerencia de Impostos: IPI, ICMS e ISS*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

³⁰ VIEIRA, Mallina Mamede. *ISS, Franchising e Planejamento tributário – Migalhas de Peso*. Acesso em: 13 set. 2014.

³¹ BOFF, Salate Oro. *Tributação sobre propriedade intelectual, âmbito jurídico*. Acesso em: 13 set.2014.

6. Segurança Jurídica e a tributação nas sociedades uniprofissionais de empresas de software.

Com a lei complementar 116/03, o legislador inclui estes novos serviços que não eram anteriormente tributados, ao ampliar o campo de incidência do imposto, sem, contudo, em alguns deles terem se analisado outras legislações que entram em choque, quando vai precisar do intérprete hermenêutico para solucionar as novas tributações.

O Estado de São Paulo, sempre precursor e inovador, trata da tributação de software, ao alterar a base de cálculo ao levar em consideração o suporte físico.

“Com a revogação desta regra, a base de cálculo do ICMS incidente sobre operações com software no Estado de São Paulo passará a ser o valor total da operação, acrescido de quaisquer outros valores cobrados pelo remetente do destinatário, conforme determina a regra geral prevista no artigo 24 da Lei nº 6.374/89, que instituiu o Estado de São Paulo. Desta forma, na comercialização de software contido em suporte físico, comporão a base de cálculo do ICMS o valor do software, bem como o valor do suporte físico. Já na hipótese de software comercializado via download, será o valor do software a base de cálculo do imposto. Sobre a base de cálculo seria aplicada a alíquota geral de 18%.”³²

Porém para download, não deverá entrar em vigência, pois deverão ocorrer alterações com a lei do ICMS e também para não haver sobreposição de leis quanto a sociedade de profissionais que trabalham com tecnologia, com software pois, esta com a nova lei tributária passou a ser objeto de mercadoria, fato que a lei do Software não a define deste modo. Há de esclarecer que software pode se apresentar por meio de suporte físico ou não. Logo, poderia ser considerado mercadoria para se cobrar ICMS e não ISS? Pois sobre hipótese de incidência de ICMS esta é composta de elementos que são operação, circulação e mercadoria. E, para ir mais aprofundado, e quando em uma sociedade de profissionais (uniprofissionais) que trabalham com tecnologia, como ficaria então a tributação, seria esta por cada profissional habilitado? A LC116/03³³ revogou tão somente os artigos 8, 10, 11 e 12 do DL 406/68, o tão comentado artigo 9º que trata do trabalho pessoal ao mesmo tempo em que define que as sociedades profissionais (uniprofissionais) de profissão regulamentada recolham o imposto de acordo com cada profissional habilitado. Mesmo que tenham sido revogados os Decretos lei 834/68 e Lei complementar 56/87, ao acrescentarem o parágrafo 3º que trata da tributação das

³² OLIVEIRA, Júlio de Tributação do Software pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos, <http://jota.info/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos#.Vnkt70eDkZg.facebook> Acesso em 02 jan 2016.

³³ Pretendeu esta lei harmonizar e esclarecer o local do estabelecimento prestador ou local do domicílio do prestador. Ainda não pacificou os conflitos tributários oriundos de sua vigência e aplicação.

sociedade de profissionais³⁴, no entanto o art. 9º não foi revogada e por ser lei específica e não genérica, fica vigente a tributação em relação a cada profissional habilitado. Polêmicas.

Logo, haveria algum vício de inconstitucionalidade da lei complementar 116/2003?

“Apesar do monopólio da reprovação do Tribunal Constitucional Federal pode a Administração Financeira mediante objeção de direito da função pública chamar a atenção sobre a inconstitucionalidade no âmbito interno da Administração e por derradeiro insistir que o Governo Federal tome a iniciativa para mudar a lei ou introduza um procedimento de controle de normas.”³⁵

E, como ficaria a tributação de software por suporte físico e sua comercialização por licença, também seria evitada de inconstitucionalidade?

Citando Jurisprudência, Júlio de Oliveira nos mostra a posição antagônica dos tribunais, pela inclinação de tributação de softwares em suporte físico e por download.

“Ao se manifestar nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626/SP e RE nº 199.464/SP o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou o entendimento de que os softwares de prateleira, por serem produzidos e comercializados em larga escala, apresentariam a natureza de uma mercadoria. Nestes casos, 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. Em outra oportunidade, quando do julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945/MT, o STF pronunciou-se sobre os dispositivos da lei estadual mato-grossense n.º 7.098/98 (art. 2º, inciso VI, e art. 6º, § 6º) que estendem a cobrança do ICMS sobre softwares sem suporte físico, ou seja, no caso de download dos programas. Nesta ocasião, o Tribunal entendeu, por maioria de votos, ser possível a incidência de ICMS sobre softwares transferidos eletronicamente, pela via do download, sob o fundamento de que a inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito seria irrelevante para a incidência do tributo.”³⁶

A pergunta que se faz é se um político pode mostrar-se preocupado quanto ao futuro econômico do Brasil, sem contudo ele não pode por isso querer modificar situações patrimoniais existentes.”³⁷

“A questão que fica é até que ponto o Direito Tributário estaria apto a absorver sem modificações profundas este novo cenário de trocas econômicas trazidos com o desenvolvimento vertiginoso da tecnologia.”³⁸

³⁴ Estas sociedades passariam a ser tributadas tendo como parâmetro o preço do serviço

³⁵ R. SEER apud Klaus Tipke, Moral tributária do Estado e dos Contribuintes, Tradução Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 2012, p. 71

³⁶ OLIVEIRA, Júlio de <http://jota.info/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos#.Vnkt70eDkZg.facebook>, Acesso em 02 jan 2016.

³⁷ TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos Contribuintes, Tradução Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 2012, p. 72

Como então as empresas sem ainda terem uma decisão final pelo Judiciário podem se proteger, diante de indefinições jurídicas. Podem elas se valer de cláusulas contratuais e planejamento estratégico, valerem-se de uma excelente gestão tributária para não pagarem dois impostos sobre uma mesma temática. ISS ou ICMS e com competências diferentes? Ilícito tributário, ou seja, a bi- tributação. E vamos mais ainda, ISSQN ou o imposto das Sociedades Unipessoais?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sobreposição de tributos, ISS e a alíquota da sociedade uniprofssional?

“Com a proliferação das leis e a regulamentações jurídicas, ocorre sempre a incompatibilidade de diretrizes administrativas, sempre sem técnica jurídica (...) torna impossível se verificar a obrigatoriedade e a efetividade que vinculam com natureza de ordem jurídica. A proliferação de normas dilui o efeito normativo do direito e atenua-lhe a força obrigatória.”³⁹

Que seja aplicado um Imposto e que este seja Justo, ideal!!

“ Justiça como racionalidade jurídica envolve adequação social do direito. (...) a formação de constituições estatais como instituições da racionalidade transversal depende amplos pressupostos sociais. Não há espaço para constituições de transição sem que exista um contexto social da diferenciação nacional e de inclusão social abrangente. (...) Embora as constituições estatais modernas já tenha surgido com mecanismos estruturais da racionalidade transversal entre direito e política, somente se tornou significativa em decorrência de novos problemas com a atual ordem internacional e as emergentes ordens supranacionais e transnacionais.”⁴⁰

Até que ponto poderemos estar sujeitos á vontade mundial? Seria esta a melhor lei para a aplicação do imposto sobre software a nível internacional?

“La justice fiscale entrerait alors sans difficulté dans le cadre de la justice distributive. L’État, dirait-on, doit gérer et promouvoir le bien commun. Il lui appartient de développer tous les pouvoirs souverains qui lui permettent d’atteindre cette fin. Il a donc non seulement le droit de recouvrer les impôts pour les dépenses nécessaires à son fonctionnement, mais aussi celui de le faire pour redistribuer efficacement la richesse nationale entre les citoyens de façon à maximiser l’harmonie sociale entre les plus riches et les moins aisés.”⁴¹

³⁸ OLIVEIRA, Júlio de Op. Cir. P.1

³⁹ GOYARD – FABRE, Simone, op. Cit. P.

⁴⁰ NEVES, Marcelo, op. Cit. P.77/83

⁴¹ D'AGOSTINO, Francesco. Réflexions sur la justice de l'impôt . <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/3.pdf>. Acesso em 11 jan 2016, p. 283

Estamos caminhando para um direito mundial sem Estado? Quando em sede de negócios transnacionais como o download de programas de software é igual em todo o mundo?

“Au niveau international, la construction d’un espace unitaire de justice fiscale est infiniment plus délicate. On peine en effet à imaginer ce que pourrait être une citoyenneté fiscale à un échelon différent de celui de la Nation 26. On sait au demeurant les difficultés rencontrées par cette coordination purement négative qu’est le souci d’empêcher la concurrence déloyale. De surcroît, il est clair qu’une justice fiscale internationale ne peut être conceptualisée si l’on se contente d’analyser les relations internationales en termes de marché. Quant aux quelques tentatives de penser philosophiquement les conditions d’une justice dans la communauté internationale, elles sont souvent fragiles, ainsi qu’en témoigne l’effort de Rawls en ce sens 27. Pourtant, que de questions : faut-il redistribuer la richesse au niveau mondial ? Sur le fondement de quels textes, de quels principes, de quels critères ? Avec quelles techniques fiscales ? Tout reste à faire. Dans un espace sans juges, sans législateur, il y a place pour les philosophes.”⁴²

O Estado como o Juiz da legalidade das normas está se extinguindo? A ideia do sistema jurídico calcado meramente na Constituição se flexibiliza ao vai e vem das relações sociais. A intervenção dos fenômenos sociais, políticos, econômicos e históricos estão a modificar o caráter de toda normatividade jurídica.

“ Le prisme est fragile, sans doute : par exemple, l’impôt limite la liberté (c’est le sacrifice) pour augmenter la liberté (c’est un pari philosophique). Les moyens de l’impôt entretiennent donc une relation complexe avec ses fins. La complexité, cependant, n’empêche pas de distinguer. La justice des fins, si évidente, est la grande absente de la plupart des débats sur l’impôt. Pourtant, la justice des moyens ne garantit en aucun cas la justice des fins. Supposons, par exemple, qu’un prélèvement obligatoire progressif permette d’obérer .”⁴³

“D’une manière générale, et quels que soient les différents projets sur ce sujet, l’impôt idéal c’est l’impôt unique, qui a pour qualités d’être juste et équitable (car payé par tous, difficilement fraudable, avec une incidence visible), simple, rentable et d’une gestion peu coûteuse (moins de formalités, une administration simple, une seule matière imposable).”⁴⁴

⁴² Gutmann, Daniel, op. Cit.,13

⁴³ Gutmann., Daniel, Op. Cit, p.10

⁴⁴ BOUVIER Michel La question de l’impôt idéal . <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/32.pdf>
Acesso em 14 jan 2016. P. 16

“Une réflexion de fond sur la légitimité de l’impôt, et par conséquent sur la légitimité du pouvoir fiscal dans la société contemporaine, apparaît d’autant plus urgente que les transformations du système économique et financier international, comme l’apparition de nouvelles technologies, peuvent à terme remettre en cause et bouleverser de facto les systèmes fiscaux existants. En effet, la mondialisation des échanges, les délocalisations-relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie électronique, l’espace restreint que forme désormais la planète ainsi que l’instabilité croissante des circuits économiques et financiers qui en résulte, risquent de rendre la matière imposable de plus en plus difficilement appréhendable et contrôlable. Ce mouvement d’ensemble associé au développement fulgurant d’un monde virtuel ou bien réel de communication planétaire doit conduire à repenser radicalement le pouvoir fiscal à peine de lui voir perdre ce qu’il lui reste de légitimité et peut-être de devoir constater l’inutilité et même l’aspect quelque peu dérisoire de tout projet d’impôt idéal.”⁴⁵

Somos da opinião que deverá prevalecer a incidência do imposto da menor alíquota para a cobrança de imposto de Software no licenciamento como mercadoria e que além de tudo ele seja justo, ideal para os contribuintes que recolhem e que ele seja redistributivo, aplicado para o bem comum.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert **Teoria dos Direitos Fundamentais**, 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- Apontamentos de resumos sobre filósofos do neo constitucionalismo dos alunos da Disciplina Direito Empresarial Constitucional do Mestrado em Direito da UFS – João Medrado Sampaio, Luiz Manoel Andrade, Thiago Moreira da Silva e Gustavo Caribé Checucci;
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARBOSA, Denis Borges. **Noção constitucional e legal do que são “inventos industriais”. Patentes a que se reconhece tal atributo, em especial as patentes ditas “de software”**. Disponível em <http://denisbarbosa.addr.com/softpat.pdf>. Acesso em 18 jan 2016.
- BARROSO, Luis Roberto. **Constituição da República Federativa do Brasil anotada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- _____. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2009.
- BONFIM, Diego **Tributação e Livre Concorrência**, São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Gerencia de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

⁴⁵ BOUVIER Michel, p.23

BOUVIER Michel. **La question de l'impôt idéal.** <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/32.pdf> Acesso em 14 jan 2016.

BRANCO, Paulo Gonet et al **Tributação e Direitos Fundamentais**, São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CROUY CHANEL , Emmanuel de **La citoyenneté fiscale** <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/61.pdf> Acesso em 14 jan 2016.

CARVALHO NETO. Menelick de. **A hermenêutica constitucional sob o Paradigma do Estado Democrático de Direito.** In: OLIVEIRA. Marcelo Cattoni de.(coordenação) *Jurisdição e Hermenêutica constitucional no Estado Democrático de Direito.* Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p.25-44.

D'AGOSTINO, Francesco. **Réflexions sur la justice de l'impôt** . <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/3.pdf>. Acesso em 11 jan 2016.

DROMI, José Roberto. **La Reforma Constitucional: el constitucionalismo del “por venir”.** In: *El derecho publico de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana.* Madrid: Fundación BBV, 1997.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu, **Lições de Direito Econômico**, 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

FRAZÃO, Ana . **Função Social da Empresa: repercussões sobre responsabilidade civil de controladores e administradores de S.A.** Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

GOYARD – FABRE, Simone. **Le Droit et la société d'aujourd'hui** in *Penser la Justice* , Collection Savoir et faire, dioti 3, Toulouse: CRDP MIDI – PYRÉNÉES, 1998.

_____. **Os fundamentos da ordem jurídica**, 2a edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007.

GUTMANN, Daniel. **Du droit à la philosophie de l'impôt**, <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/113.pdf> Acesso em 11 jan 2016.

_____. **Pluralisme et fiscalité.** <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/349.pdf>. Acesso em 15 jan 2016.

KRESTSCHMANN, Angela (org) **Formação Jurídica, Ano 2**, Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo** São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

NOQUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 09, n 419, 30 ago 2004. Disponível em Acesso em 11 ag 2015.

OLIVEIRA, Júlio M. de Tributação do Software pelo ICMS (Mercadoria, Serviço ou Cessão de direitos) <http://jota.info/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos#.Vnkt70eDkZg.facebook>. Acesso em 02 jan2016.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo et al **Hermenêutica Aplicada**, São Paulo: Saraiva, 2014.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS/Teoria, Prática e Jurisprudência**, 2^a ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015.

PETTER, Lafayette Josué **Princípios Constitucionais da ordem Econômica o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**, São Paulo: RT, 2008.

PELLETIER Marc, **Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité ? L'exemple de la CSG**. <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/185.pdf>. Acesso em 14 jan 2016.

PONTES, Illa Goes, **A reorganização societária como estratégia para o Planejamento tributário**, Monografia apresentada par a obtenção do título de bacharel em Direito, UFS, 2011.

PRONER, Carol **Propriedade Intelectual e Direitos Humanos**, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2007.

RAWLS, John **O liberalismo Político**, São Paulo: Editora Ática, 2000.

RIDOLA, Paolo **A dignidade humana e o princípio liberdade na cultura constitucional europeia**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

RODAS, João Grandino (coordenador), **Direito Econômico Social**, São Paulo: RT, 2012.

ROSS, Alf **Introduction á l'empirisme juridique** , Paris: Bruylant L.G.D.J. , 2004.

SANTOS, Nélida Cristina dos et al (coordenadores) **Temas de direito tributário**, São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Thiago Moreira da **Depósito na penhora de percentual de faturamento: uma proposta de superação da Súmula 319 do STJ**, Belo Horizonte: Editora Virtual Books, 2014.

STARLET, Ingo Wolfgang **A eficácia dos direitos fundamentais uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**, 12^a edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional da Empresa**, São Paulo: Editora Método, 2013.

_____. **Direito Constitucional Econômico**, São Paulo: Editora Método, 2003.

TIPKE, Klaus **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes**, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

VIEIRA, Mallina Mamede. **ISS, Franchising e Planejamento tributário** – Migalhas de Peso. Acesso em: 13 set. 2014.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho **Empresa na Ordem Econômica Princípios e Função Social**, Curitiba: Juruá, 2009.

RECEBIDO 25/08/2016

APROVADO 25/09/2016

PUBLICADO 31/10/2016