

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: DIAGNÓSTICO A PARTIR DO
JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE n^os 5.659/MG
e 1.945/MT**

PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA

**Rio de Janeiro
2021**

PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA

A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: DIAGNÓSTICO A PARTIR DO
JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE n°s 5.659/MG
e 1.945/MT

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor: Dr^o. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2021

CIP - Catalogação na Publicação

OO48t Oliveira, Pedro Henrique de
 A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: DIAGNÓSTICO A PARTIR
 DO JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE
 INCONSTITUCIONALIDADE n.ºs 5.659/MG e 1.945/MT /
 Pedro Henrique de Oliveira. -- Rio de Janeiro, 2021.
 61 f.

 Orientador: Eduardo Maneira.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

 1. Software. 2. Tributação. 3. ICMS. 4. ISS. I.
 Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA

A TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: DIAGNÓSTICO A PARTIR DO
JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE n°s 5.659/MG
e 1.945/MT

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr.º Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Professor Dr.º Eduardo Maneira

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021

ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: _____ / _____ / _____

Na data supramencionada, a BANCA EXAMINADORA integrada pelos (as) professores (as):

Reuniu-se para examinar a MONOGRAFIA do discente:

DRE _____,

INTITULADA

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR (A):

| Respeito à Forma | Apresentação Oral | Conteúdo (Até 5,0) | Atualidade e Relevância (Até 1,0) | TOTAL |
|-----------------------------|------------------------------|-------------------------------|--|--------------|
| (Até 2,0) | (Até 2,0) | | | |

Prof.

Orientador(a)

Prof. Membro 01

Prof. Membro 02

Prof. Membro 03

MÉDIA FINAL: _____

PROF. ORIENTADOR (A): _____ NOTA: _____

PROF. MEMBRO 01: _____ NOTA: _____

PROF. MEMBRO 02: _____ NOTA: _____

PROF. MEMBRO 03: _____ NOTA: _____

MÉDIA FINAL*: _____

*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SANTIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

SIM NÃO

AGRADECIMENTOS

Não poderia concluir esta etapa tão importante da minha vida sem lembrar daqueles que estiveram do meu lado em todos os momentos até aqui. Com isso, agradeço imensamente aos meus pais, por terem me apoiado e prestado todo tipo de auxílio durante a minha graduação, e aos ilustres mestres que tive o prazer de conhecer durante o curso, que me ensinaram a entender o direito de maneira crítica e, simultaneamente, mostraram a importância que um operador do direito possui para nossa sociedade.

*Sometimes when you innovate, you make mistakes.
It is best to admit them quickly, and get on with improving your other innovations.*
(Steve Jobs)

RESUMO

Esta monografia possui o objetivo de analisar aspectos da tributação de softwares no ordenamento jurídico brasileiro. Para isso, serão expostas inicialmente as definições, características, evolução histórica dos softwares, de modo a demonstrar a importância que referida tecnologia tem para o nosso cotidiano. Na sequência, serão abordados os desafios que o fisco brasileiro enfrenta para tributação das operações envolvendo softwares, em especial o conflito entre Estados e Municípios sobre a incidência ICMS ou ISS nestes casos, demonstrando-se as divergências jurisprudenciais e legislativas quanto a tributação das operações. Por fim, após a análise dos conceitos e dos conflitos existentes, será analisado o julgamento das ADIs nºs 1.945/MT e 5.659/MG, em que restou decidido pela incidência do ISS sobre softwares, analisando os principais argumentos dos ministros e as perspectivas que o resultado pode trazer para o país.

Palavras-chave: Softwares; Tributação; Conflitos; ICMS; ISS.

ABSTRACT

This monograph has the objective of analyze aspects of taxation of software in the brazilian juridical order. For this purpose, will be displayed at first the definitions, characteristics and the historic evolution of software, in order to exhibit the importance of this technology to everyday life. Subsequently, will be addressed the challenges for the tax audits to tax the transactions with this softwares, mainly the conflict between states and cities about ICMS or ISS occurrence in these cases, demonstrating the legal and jurisprudences divergences about the tax of this transactions. Lastly, after analysis of the concepts and conflicts, will be shown the judgment of ADIs n°s 1.945/MT e 5.659/MG, when it was decided to tax softwares with ISS, analyzing the main arguments used by the ministers and the prospects witch this result can bring to the country.

Keywords: Software; Taxation; Conflicts; ICMS; ISS.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 11 |
| 1. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS SOFTWARES | 13 |
| 1.1. CONCEITO | 13 |
| 1.2. CLASSIFICAÇÃO DOS SOFTWARES DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA..... | 18 |
| 1.2.1. Software padronizado (“de prateleira”) | 20 |
| 1.2.2. Software feito sob encomenda..... | 21 |
| 1.2.3. Software customizável | 22 |
| 2. ASPECTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO | 23 |
| 2.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA | 23 |
| 2.2. CONFLITO DE COMPETÊNCIA E GUERRA FISCAL | 24 |
| 2.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS..... | 25 |
| 2.4. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS..... | 29 |
| 3. HISTÓRICO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES | 33 |
| 3.1. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626/SP..... | 33 |
| 3.2. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA | 35 |
| 3.3. DISSONÂNCIAS ENTRE CONVÊNIOS DE ICMS E LEIS COMPLEMENTARES SOBRE ISS | 36 |
| 4. JULGAMENTO DAS ADIs nºs 5.659/MG e 1.945/MT | 39 |
| 4.1. NECESSÁRIA SUPERAÇÃO DO ENTENDIMENTO EXARADO NOS AUTOS DO RE 176.626/SP..... | 44 |
| 4.2. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE TODOS OS TIPOS DE SOFTWARES | 45 |
| 4.2.1. Ausência de circulação jurídica de mercadoria | 46 |
| 4.2.2. Previsão na Lei Complementar 116/03 e 157/16..... | 47 |
| 4.2.3. Precedentes internacionais | 49 |
| 5. CONCLUSÃO | 53 |
| BIBLIOGRAFIA | 56 |

INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica presenciada desde a segunda metade do século XX vem causando enormes impactos no mundo todo, tanto em termos de comunicação, como nas operações mercantis. Neste cenário, o direito busca acompanhar as mudanças e se adaptar às situações cotidianas, que por óbvio não foram pensadas quando conceitos replicados até hoje foram introduzidos no nosso sistema jurídico.

Dentre as diversas invenções tecnológicas da era moderna, o software possui um papel de extrema relevância, pois sem ele seria impossível imaginar diversas situações que fazem parte do nosso cotidiano. Consiste em programas presentes em computadores, celulares e afins, que possibilitam aos mesmos executar suas funções. São desde sistemas operacionais, até aplicativos mais específicos.

Ocorre que, em que pese as atividades envolvendo softwares tenham se tornado cada dia mais comum, no âmbito do direito tributário ainda há muitas controvérsias sobre qual imposto deve incidir sobre as operações que envolvem tais programas. Há anos, Estados e Municípios discutem qual imposto seria aplicável: o ISS, de competência municipal, ou o ICMS, de competência estadual.

Para o fisco municipal, em suma, aquele que concede um software à terceiros está prestando um serviço, na medida em que software não é uma mercadoria submetida à compra e venda, mas sim um bem incorpóreo.

Já os Estados alegam que ocorre na realidade uma transferência jurídica de mercadoria, sendo que a cessão do uso é suficiente para atrair a incidência do ICMS em tais operações, em especial naquelas realizadas em larga escala.

Neste diapasão, doutrina e jurisprudência têm encarado a questão nos últimos anos, sendo que até pouco tempo atrás prevalecia o entendimento de que nos casos dos softwares padronizados, conhecidos como “software de prateleira”, incidiria o ICMS, pois não haveria prestação de serviço, mas sim fornecimento em larga escala. Por outro lado, sobre softwares por encomenda, em que é necessário maior dispêndio humano, incidiria o ISS.

No entanto, a tese não se mostrou suficiente a abarcar todas as operações envolvendo estes bens digitais, na medida em que com o desenvolvimento tecnológico, a classificação utilizada não compreendia mais a maior parte de programas, sendo que alguns casos restavam indefinidos, o que contribuiu para aumento dos conflitos entre Estados e Municípios.

Ou seja, a questão nunca ficou pacificada, sendo que os entes estavam aplicando o entendimento mais conveniente, trazendo enormes prejuízos aos contribuintes, eis que estes nunca sabiam qual imposto recolher e, por vezes, se viam em situações de bitributação. Por consequência, a indefinição também trouxe impactos negativos para o mercado brasileiro, pois afastou diversas empresas da área tecnológica do âmbito nacional.

Neste cenário, recentemente, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n°s 5.659 e 1.945, ocorrido em 2020, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de repercussão geral, pela incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares. Ou seja, se antes o entendimento alterava a depender do tipo de software, o STF pacificou a questão, prevalecendo o entendimento de que o ISS abarca todas as situações.

Em que pese as críticas quanto ao resultado do julgamento, afinal no caso dos softwares padronizados, muitos entendem que há mais aspectos que aproximam a incidência do ICMS em relação ao imposto municipal, a unificação da hipótese de incidência representou um avanço do direito brasileiro em relação à tributação de bens digitais.

Com isso, este estudo buscará analisar os conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios na tributação de softwares e o resultado do julgamento das ADIs n°s 5.659 e 1.945, que trouxe novas perspectivas para essa discussão existente há décadas.

1. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS SOFTWARES

Neste capítulo, serão abordados conceitos gerais dos softwares, de modo a permitir a visualização de suas principais características, o que será fundamental para compreender os motivos pelos quais sua tributação tem gerado grandes debates no cenário nacional e internacional.

Tendo em vista a complexidade do tema, não serão abordadas aqui questões aprofundadas da Ciência da Computação, mas tão somente aquilo necessário ao entendimento do que é um software, como foi criado, principais características, classificações e etc.

1.1. CONCEITO

A primeira vez em que o termo “software” foi utilizado foi em 1958, pelo norte-americano John Wilder Tukey. Em síntese, um software consiste em um programa de computador capaz de comandar o funcionamento de um sistema, executando tarefas específicas. Trata-se de uma “sequência de instruções a serem seguidas e/ou executadas, na manipulação, redirecionamento ou modificação de um dado/informação ou acontecimento”¹.

Tais programas são fundamentais para que sistemas e dispositivos de um computador funcionem, pois aprimoram e aceleram o fluxo e o volume de processamento de informações e ainda executam tarefas simples e complexas compatíveis com os hardwares (partes físicas).

Qualquer computador, smartphone, tablet, calculadora, máquina, entre outros, possui múltiplos softwares que representam a parte lógica da máquina, ou seja, que processam e executam informações e configurações para funcionamento dos diversos hardwares e que desempenham os diversos processos suportados por estes.

¹PAULINO, Daniel. **Tipos de Software - Você realmente sabe o que é um Software?**. Disponível em: https://www.oficinadanet.com.br/artigo/1908/tipos_de_software_voce_realmente_sabe_o_que_e_um_software. Acesso em: 30 abr. 2021.

De acordo com Fernandes (2002)², trata-se de um código ou sequência escrita que será interpretado por uma máquina. Após a interpretação do software, a máquina computável é direcionada à realização de tarefas, que consiste na finalidade do programa.

Para Paula Filho (2000)³, o software consiste na parcela de um sistema de computador que pode ser programada, tendo em vista que realiza estruturas complexas, mas flexíveis, que executam funções, dão utilidade e valor ao sistema, formando assim sistema central. No entanto, isto não significa que os demais componentes não possuem importância, como as bases de dados, as plataformas de hardware, os documentos de diversas naturezas, os recursos de comunicação de informação etc.

Portanto, o software denota a criação de codificação em linguagem reconhecida pelo computador para solução de um problema ou criação e uma utilidade, conforme exposto por CARRAZA, para quem “há no software uma série de elementos que transmitem informações ao computador, possibilitando-lhe a realização de determinadas funções.”⁴

A esse respeito, veja como funciona o programa na prática, nas lições de SILVA:

O aparato normativo destaca três aspectos importante sobre o *software*, o primeiro é o código fonte, criado pelo ser humano (programador) correspondente a um conjunto de instruções escritas, o segundo aspecto é o suporte físico, local onde é gravado o programa-objeto (conjunto de ordem binárias – zero e uns), e o último aspecto é execução dos códigos gravados no suporte físico que permite a máquina a execução de determinado comando para um fim específico.⁵

Ainda em relação a definição geral, CEZAROTI considera que:

O Software é um bem imaterial, constituído por informações, que o titular de seu direito cujo uso cede ou licencia para terceiros. Ainda que tenha suporte físico, o conjunto de informações não pode ser confundido com o seu suporte⁶

² FERNANDES, Jorge. **O que é um programa (software)?**. Artigo eletrônico do portal da UNB, 2002. Disponível em: <http://www.cic.unb.br/~jhcf/MyBooks/iess/Software/Queehsoftware.html>. Acesso em: 30 abr. 2021.

³ PAULA FILHO, Wilson de Pádua. **Engenharia de Software: fundamentos, métodos e padrões**. São Paulo: LTC Editora, 2000.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.15**. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 161.

⁵ SILVA, Hilton. **A Tributação da Importação de Software no meio ambiente digital**. 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: < <https://www.linkedin.com/pulse/tributa%C3%A7%C3%A3o-naimporta%C3%A7%C3%A3o-de-software-meio-ambiente-digital-da-silva>>. Acesso em 05 de maio de 2021.

⁶ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 101.

Neste sentido, GONÇALVES considera também que são características do software: ser um bem móvel, infungível, indivisível, principal e abstrato:

(a) móvel (Código Civil, art. 82), uma vez que pode ser transportado de um lugar para outro sem deterioração na sua substância ou forma; (b) infungível (Código Civil, art. 85), visto que, pela qualidade individual de cada software e devido à sua própria natureza de obra intelectual, um software não pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade. Um software é sempre diferente do outro, salvo na óbvia hipótese de plágio (ressalte-se que não estamos falando em cópias de um mesmo software, mas em software distintos); [...]

(d) indivisível (Código Civil, art. 87); também decido à sua natureza de obra intelectual, software é indivisível; sua divisão impediria seu perfeito funcionamento [...]

(f) principal (Código Civil, art. 92), pois existe por si próprio, independentemente da existência de uma máquina que o execute; (g) Abstrato (Código Civil, art. 92), pois corresponde apenas e tão-somente a sequências de ideias e instruções, que, mesmo fixadas em um suporte físico para fins de armazenagem ou de utilização, não têm existência física em si.⁷

No Brasil, os softwares foram regulamentados pela Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (Lei dos Softwares). No artigo 1º, foi atribuída a definição do seu objeto de normatização:

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.

Verifica-se que o legislador definiu programa de computador a partir de aspectos técnicos e científicos já existentes no tocante a essa tecnologia.

No âmbito internacional, a definição presente no Oxford Living Dictionary, é de que são “os programas e outras informações operacionais usados por um computador”⁸. Já o Cambridge English Dictionary considera que softwares são “as instruções que controlam o que um computador faz; programas de computador”⁹.

Cabe ressaltar também que a intangibilidade do bem é incontestável, na medida em que surge a partir da capacidade inventiva do desenvolvedor e não é materializada e totalmente

⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 710

⁸ Tradução livre. Versão original: “The programs and other operating information used by a computer”. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/software>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

⁹ Tradução livre. Versão original: “The instructions that control what a computer does; computer programs”. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/software>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

transferida ao usuário final. Ou seja, a criação se dá através da intelectualidade do desenvolvedor, que posteriormente disponibiliza ao público para uso.

Ainda que ocorra a instrumentalização através de componentes externos, temos que o bem que possui maior relevância no software é a capacidade criacionista do seu desenvolvedor, eis que é aquilo que permitirá a funcionalidade. Por este motivo, a Lei de Direitos Autorais (Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998) e a própria Lei de Softwares (Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998), dispõem sobre a proteção destas obras de natureza intelectual.

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;

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos casos em que o programa em si não seja objeto essencial do aluguel.

A doutrina também possui esse entendimento e confere a natureza de Direito Autoral aos softwares. Veja-se o entendimento de ORLANDO GOMES:

Entendo que o software é uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara. Essa criação da inteligência, materializando-se num corpus *mechanicum* que torna comunicável sua expressão, adquire individualidade definitiva, tal como se fosse um romance, um filme cinematográfico ou uma composição musical. Para ser protegido como tal basta a criatividade subjetiva, entendida como

trabalho pessoal do programador - como se admite quando na obra protegida o elemento criatividade consiste na idealização do seu plano.¹⁰

Em outra obra, o autor também ressalta que:

na área da informática, a computação exige que o processamento de programas cuja elaboração pessoal requer do programador criatividade, isto é, um esforço intelectual, original em sua composição e em sua expressão. O conjunto de procedimentos necessários ao processamento dos dados no computador, universalmente conhecido como “*software*”, indispensável ao seu funcionamento, depende de programas elaborados por especialistas e transmitidos ao computador em linguagem de máquinas como comandos, em sequência lógica de instruções, e dados destinados a informar o usuário ou utente. [...] o entendimento dominante é de que esse trabalho é atividade criativa de quem o executa e que o seu resultado é uma obra (serviço) original, que exige esforço intelectual típico da personalidade de seu criador. Admitido, como é, de resto, que a criação, na obra intelectual, assim como na coleta, seleção, subdivisão, e arranjo criativo da maestria apresentada.¹¹

Apesar deste entendimento, necessário também demonstrar que alguns doutrinadores possuem uma visão distinta e consideram que não é possível dar a mesma proteção legal aos softwares do que às obras de natureza artística ou intelectual.

Para os defensores desta corrente, programas de computador podem ser classificados como bem de utilidade, de modo que a proteção de software demonstrada acima violaria o princípio da livre concorrência.

Há ainda aqueles que defendem que os programas de computador são *sui generis*, na medida em que o autor possui a prerrogativa de comercializar o seu direito, o que, em outros casos, como na obra artística, seria impossível:

No entanto, em que pese a existência das divergências demonstradas acima, no direito brasileiro a primeira corrente exposta prevalece, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.606/98.

Inclusive, através da Solução de Consulta – COSIT/RFB nº 18/2017, a União trouxe previsões neste sentido. *In verbis*:

¹⁰ GOMES, Orlando. **A proteção dos programas de computador. A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

¹¹ GOMES, Orlando. **A proteção dos programas de computador**. In: GOMES, Orlando, WALD, Arnaldo (Coord.). **A proteção jurídica do software**. São Paulo: Forense, 1985, p.2. In: PISCITELLI, Tathiane, BOSSA, Gisele (Coord). **TRIBUTAÇÃO DA NUVEM Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 278.

12. Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:

- a) os direitos autorais do software são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);
- b) os direitos do autor do software se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direito patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e
- c) a reprodução parcial ou integral do software depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).

Cumprido ressaltar que a proteção se refere tão somente à identidade da criação do programa, e não se estende a toda cientificidade nele presente, que pertence à toda a comunidade científica. Ou seja, somente o resultado final pode ficar sob custódia no caso dos softwares. Veja-se, neste sentido, o quanto previsto no art. 8º da Lei 9610/98:

Art. 8º Não são objeto de proteção como direitos autorais de que trata esta Lei:

- I - as idéias, procedimentos normativos, sistemas, métodos, projetos ou conceito matemáticos como tais;
- II - os esquemas, planos ou regras para realizar atos mentais, jogos ou negócios;
- III - os formulários em branco para serem preenchidos por qualquer tipo de informação, científica ou não, e suas instruções;
- IV - os textos de tratados ou convenções, leis, decretos, regulamentos, decisões judiciais e demais atos oficiais;
- V - as informações de uso comum tais como calendários, agendas, cadastros ou legendas;
- VI - os nomes e títulos isolados;
- VII - o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras.

Através do dispositivo supracitado, o legislador procurou evitar o monopólio de novas tecnologias, de modo a incentivar o crescimento no setor e a expansão à toda a comunidade, à luz das diretrizes de acesso à informação e ao conhecimento.

Com essas considerações sobre o conceito de softwares de uma maneira geral, necessário analisar também as classificações utilizadas no ordenamento jurídico brasileiro para distinguir os variados tipos de programas, de modo facilitar a compreensão dos conflitos existentes entre Estados e Municípios para tributação destes bens.

1.2. CLASSIFICAÇÃO DOS SOFTWARES DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA

Conforme visto anteriormente, os softwares possuem definição ampla, sendo que compreendem variados programas do universo da computação, existindo diversos tipos e classificações possíveis para enquadrá-los.

No entanto, para o presente estudo, não se faz necessário analisar de maneira detalhada todos os tipos possíveis de softwares, mas tão somente as diferenças que impactam diretamente na hipótese de incidência do ISS ou do ICMS sobre as operações. Isto porque, a controvérsia existente no meio tributário é justamente sobre a possibilidade de as operações com softwares serem consideradas “prestação de serviços” ou “circulação de mercadoria”.

Nesse diapasão, SAAVEDRA traz uma inteligente classificação para os softwares que, apesar das críticas recebidas pela ausência de previsão legal, como as feitas por BARRETO¹², foi a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626/SP e RE 199.464/SP.¹³

SAAVEDRA dividiu os softwares considerando a pluralidade de usuários atendidos, a generalidade de problemas solucionados e a finalidade do produto desenvolvido. Com isso, a classificação utilizada possui três tipos diferentes: “software de prateleira”, “software sob encomenda” e “software customizado”.¹⁴

No que se refere a tal divisão, cumpre registrar as lições de JORGE apud NETO, 2016:

Dentre eles, temos o ‘software por encomenda’, também chamado de ‘software sob medida’ ou ‘*custom made*’, os quais são programas desenvolvidos para atender a necessidades específicas de um usuário. Encontramos ainda os denominados ‘softwares de adaptação ao usuário’ ou ‘*customized*’, os quais são programas resultantes da adaptação de um programa dirigido ao mercado em geral, às necessidades de um usuário em particular. Por último, o software que causa maior divergência doutrinária em relação a tributação, é o ‘software de prateleira’, também denominado ‘software acondicionado ou empacotado’ ou ainda ‘*package*’ que consiste nos programas dirigidos aos usuários em geral, o que permite disponibilizá-los ao mercado em geral.¹⁵

¹² BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 138.

¹³ RE n. 176.626/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.1998) e RE n. 199.464/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 30.4.1999)

¹⁴ SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Don Quixote. 1998. *Apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP.

¹⁵ JORGE, Valdemar Bernardo. **As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de ‘Softwares’, Imunidade do Livro Eletrônico, ‘Internet’**. In Direito Tributário Atual. Curitiba: Juruá, 2000, p. 326). In: Dissertação de Mestrado. NETO, Barthen Hélio. **NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E**

Merece destaque também as considerações de TAVARES acerca das diferenças entre os tipos de softwares:

Existem os “programas Standards” ou “de prateleira”, que são produzidos em larga escala, visto que atendem as necessidades de um grande número de pessoas. Esses programas, normalmente, são compatíveis com os mais variados modelos de computador e têm o potencial, em razão de seu desenvolvimento comercial, de movimentar consideráveis montantes de dinheiro.

Outra categoria é a dos “Programas por encomenda, que são produzidos para atender os pedidos específicos de um determinado cliente. Tem característica de dificilmente estarem perfeitos e acabados, posto que são continuamente melhorados para suprirem as necessidades do seu consumidor, que normalmente é uma empresa.

A última categoria aventada é a dos “programas adaptados ao cliente”, que equivale à uma classificação intermediária das suas categorias acima mencionadas. São os programas *standards* que são adaptados para atenderem necessidades específicas do cliente a modificação pode ser realizada tanto por este quanto pelo fornecedor do programa¹⁶

Apesar da evolução tecnológica desde a criação e início da utilização desta classificação no direito tributário, que nem sempre se mostra eficaz para análise de todos os softwares existentes; no presente estudo abordaremos esta classificação, pois, como visto, foi adotada pela jurisprudência para definição de qual tributo deve incidir sobre os programas.

1.2.1. Software padronizado (“de prateleira”)

Softwares de prateleira são aqueles produzidos padronizados, com o objetivo de serem comercializados pelos mais diversos modelos de computador e usuários. Sua distribuição pode ser feita por mídia física, como CD, DVD ou pen drive (*corpus mechanicum*) ou através de transferência eletrônica de dados (comércio eletrônico direto).

Nesta hipótese, não há disponibilização do código-fonte do programa, que permanece com o desenvolvedor. Com isso, a personalização ou modificação não pode ser feita pelo usuário final, que fica restrito às condições e ferramentas preestabelecidas no programa adquirido.

Veja-se, sobre o tema, a definição exposta por BARTHEM:

DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo. 2016.

¹⁶ TAVARES, André Ramis, **Tributação na Era da Internet**; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 277-278

A alcunha “de prateleira” decorre do mais puro pragmatismo e identifica um tipo de bem que se obtém em lojas especializadas em informática, de departamento ou até mesmo supermercados, cabendo ao consumidor se dirigir à “prateleira” em que se encontra e retirá-lo para compra. Referido bem e diversas outras unidades equivalentes estarão à disposição de um sem número de usuários os quais, feita a instalação no equipamento, fruirão do mesmo programa com idênticas funcionalidades.¹⁷

Um exemplo de software de prateleira é o pacote Office, desenvolvido pela Microsoft e comercializado para milhões de pessoas no mundo todo, que possui uma série de ferramentas e aplicativos que possibilitam ao usuário a instalação na máquina para uso do programa. Inicialmente, era vendido por plataformas físicas, posteriormente foi vendido através de download e atualmente existe até a possibilidade de assinatura, como no caso do Microsoft 365, versão recente do pacote.

Nesta hipótese, portanto, não há acesso pelo usuário ao código-fonte do programa, que obtém apenas o licenciamento do uso do software, sem possibilidade de alterá-lo ou faculdade de gozar de seus direitos autorais.

1.2.2. Software feito sob encomenda

Por outro lado, os “softwares por encomenda” são aqueles que se destinam a solucionar problemas e gerar utilidades para um usuário específico. O usuário requer a criação de um programa que atenda às suas demandas específicas, mediante contrato de cessão de direito de uso ou mesmo pela transferência do próprio direito intelectual.

Diferente do que ocorre no software de prateleira, neste caso o usuário, no momento da contratação, escolhe as funcionalidades, sendo que toda a sua produção é feita para atender as suas necessidades. Isso permite uma customização muito mais específica do que aquela feita sobre o software que já está pronto, que é o que ocorre no software customizável, que será abordado na sequência.

Cumprir registrar as elucidações de CHIESA a respeito deste tipo de software:

¹⁷ BARTHEM, Hélio. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS – do *corpus mechanicum* ao *cloud computing***. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito de São da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>> Acesso em: 06.mai 2021. p. 72

A exploração econômica feita sob a modalidade software por encomenda é aquela em que uma pessoa física ou jurídica, pretendendo que seja desenvolvido um programa específico para atender às suas necessidades, contrata um profissional da área para que desenvolva um programa de acordo com as especificações que estipular.

Trata-se, como é fácil perceber, de um software personalizado, desenvolvido especialmente para atender os objetivos do usuário/adquirente.¹⁸

Portanto, neste caso há um desenvolvimento intelectual do programador para criação de um produto que atenda as especificidades requeridas pelo usuário. Não há, portanto, uma produção em massa, como ocorre no software de prateleira.

1.2.3. Software customizável

Já o “software customizável” consiste em um meio termo entre os antecessores. Neste caso, o usuário contrata com o desenvolvedor para adaptação de um software pré-existente, de prateleira ou por encomenda, às suas necessidades. Se diferencia do software por encomenda, pois este requer um verdadeiro esforço inventivo, enquanto o customizável implica em mera adaptação decorrente de um código-fonte que já é conhecido pelo desenvolvedor.

Sobre este tipo de software, merece destaque as seguintes considerações de JORGE:

Trata-se de uma situação muito semelhante à criação de *software* sob encomenda, com a diferença que, neste caso, o núcleo principal do software é pré-existente, de maneira que o esforço humano limita-se a adaptar esse software que já existe às peculiaridades do uso específico a que se destinará.¹⁹

Portanto, também se difere software padronizado, pois neste caso é possível realizar modificações para que o programa se adeque às necessidades do usuário. Tais alterações podem ser feitas por um terceiro ou pelo próprio usuário.

¹⁸ CHIESA, Clélio. **A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico?** In Revista Fórum de Direito Tributário n° 2 (Ano 1). Belo Horizonte: Fórum, 2003

¹⁹ JORGE, Valdemar Bernardo. **As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de ‘Softwares’, Imunidade do Livro Eletrônico, ‘Internet’.** In Direito Tributário Atual. Curitiba: Juruá, 2000, p. 326). In: Dissertação de Mestrado. NETO, Barthen Hélio. *NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING*. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo. 2016.

2. ASPECTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No Brasil, um país federalista, em que até os Municípios tem autonomia para atuação, cada ente político – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – possui competência tributária para arrecadação de impostos.

A Constituição Federal de 1988 divide a competência e o produto de arrecadação, sendo que aos entes federativos é repartido o poder de criar tributo, de modo que, dentro das balizas constitucionais, se torna possível impor prestações tributárias à população. O tema está previsto na carta magna em seus arts. 145 a 149-A, que trazem as atribuições de cada ente.

Ressalte-se que a instituição de tributos deve observar tais normas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade

O objetivo principal da competência tributária é a descentralização do poder e a garantia de autonomia dos entes federativos. Nesse sentido, a Constituição atribui aos entes políticos a capacidade de tributar, mas dentro das delimitações expostas também no texto constitucional sobre a quem pertence cada tributo.

Portanto, não existe qualquer hierarquia entre os entes federativos na definição dessa competência tributária, na medida em que a cooperação para fortalecimento do Estado como um todo é que norteia a organização da tributação.

A competência pode ser exercida a qualquer tempo, de modo que o não exercício não pode servir como justificativa para a transferência da competência a ente diverso daquele previsto na Constituição Federal. Ou seja, em matéria de competência tributária, não há decadência.

Isto porque, a competência tributária é indelegável, sendo que não pode a União, por exemplo, definir que um Município institua o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), eis que previsto no artigo 153, inciso IV²⁰, da magna carta.

²⁰ Art. 153 da Constituição Federal: Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI - propriedade territorial rural;

No entanto, os entes podem delegar funções fiscais (regulamentação, fiscalização e lançamento), pois neste caso apenas aspectos administrativos auxiliares ao recolhimento do tributo são repassados a outro ente, o que não compromete a competência em si, que permanecerá sendo daquele ente que delegou tais funções (artigo 7º, do CTN²¹).

2.2. CONFLITO DE COMPETÊNCIA E GUERRA FISCAL

Em que pese um dos principais objetivos do federalismo seja a cooperação entre os entes, se tornou muito comum no Brasil a existência de conflitos de competência para instituição de tributos. As delimitações constitucionais não impediram que litígios, como o analisado no presente trabalho, surtissem e causassem conflitos entre os entes para arrecadação.

Tal fato é denominado guerra fiscal, em que Estados, Municípios e, em alguns casos, até a União, adotam medidas individualistas e que visam o enriquecimento próprio em detrimento dos demais entes. São casos em que há clara violação ao princípio da conduta amistosa federativa.

Mas além disso, existem casos em que os entes entram em conflito com outro ente da mesma seara, como ocorre no caso dos Estados, em relação ao ICMS. Um dos mecanismos para evitar este tipo de conflito foi a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária, que reúne representantes de todos os Estados no intuito de realizar acordos harmônicos para toda a coletividade e não somente para Estados mais poderosos.

Em relação aos Municípios, este conflito ganha notoriedade quando se fala do ISS, que, quando instituído com alíquotas pequenas, acabam atraindo o setor privado para realização de operações no local.

Por este motivo, um dos objetivos da Lei Complementar nº 157 de 2016 foi uniformizar as alíquotas do ISS ao determinar alíquotas máximas e mínimas do imposto. Com isso, foi

²¹ Art. 7º do CTN: A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

acrescentado o artigo 8-A à Lei Complementar nº 116 de 2003²², determinando que a alíquota mínima do ISS deve corresponder a 2% e foi vedada a concessão de benefícios que ocasionassem a diminuição da alíquota.

O art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, inclusive, traz previsão semelhante. Veja-se

- I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;
- II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Porém, ainda assim o mais comum são os litígios entre Estados e Municípios, que divergem quanto a aplicação de ICMS ou ISS, gerando assim um conflito de competência vertical. Tal situação é muito comum em contratos mistos, em que é possível verificar tanto a prestação de um serviço, como a circulação jurídica de uma mercadoria.

Para evitar este tipo de situação, o Constituinte trouxe dispositivos com as regras gerais de incidência dos tributos e as hipóteses de aplicação, como por exemplo quando determina que os Municípios e o Distrito Federal são responsáveis pela tributação de serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II.

Ocorre que, a divisão entre estes dois tipos de operação (circulação de mercadoria ou prestação de serviços) não se mostra suficiente para todas as operações realizadas atualmente, tampouco aquelas que devem entrar no nosso cotidiano nos próximos anos.

Nesse sentido, vemos uma grande dificuldade em encarar determinados conflitos na tributação de bens digitais, em especial porque apesar da definição da hipótese de incidência do imposto não se enquadrar em nenhuma das opções, o que vemos na prática é que mais de um ente procura tributar a operação, ocasionando a chamada bitributação.

2.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

²² Art. 8º-A da Lei Complementar 116/03: “A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).”

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, traz a previsão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, no sentido de que os Estados, o Distrito Federal e a União, no caso de territórios Federais, terá competência para cobrança do imposto.

Em relação ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, existem pelo menos cinco possibilidades diversas, previstas no artigo 155 da Constituição Federal, que traz as seguintes hipóteses de incidência: i) sobre a circulação de mercadoria, inclusive daquelas importadas; ii) sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) sobre serviços de comunicação; (iv) sobre a produção, circulação, distribuição, importação ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Em relação à possibilidade de incidência do ICMS sobre os softwares, se faz necessário analisar se é possível caracterizar a operação como circulação jurídica de mercadoria. Para isso, importa verificar o enquadramento dentro de três conceitos fundamentais: (i) operação; (ii) circulação; e (iii) mercadoria.

De acordo com PAULSEN, “Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade; e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio.”²³

As operações compreendem negócios jurídicos que impliquem na circulação jurídica de um bem, no caso, uma mercadoria²⁴. Nas lições do Ilustre Paulo de Barros Carvalho, “operações, no contexto, exprimem o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”.²⁵

²³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 370

²⁴ SANTOS, op. cit. 2011, p. 43.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-Matriz do ICM**. São Paulo, 1981. Tese (Livre-docência em Direito Tributário) Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p. 170 *apud* CARRAZA. op. cit. 2008, p. 11

Neste sentido, as operações consistem em complexo de atos jurídicos que resultam na transmissão do bem. Para BALEEIRO é “qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou operação econômica, que ocasione a saída”²⁶.

Apenas para exemplificar a importância da definição destes conceitos, podemos perceber que o furto, por exemplo, não configura operação, para fins de incidência ICMS, na medida em que não há negócio jurídico regular, pois esse caso não atende ao requisito da autonomia da vontade.

O termo “circulação, por sua vez, significa a movimentação daquilo que se pretende tributar, sendo o elemento fático que denota o nascimento de uma obrigação tributária.

Apesar da confusão que pode ser ocasionada pelo significado da palavra circulação, para fins de incidência do imposto, não basta que ocorra a circulação física da mercadoria, mas sim a efetiva transferência da titularidade do bem. É a denominada circulação jurídica que enseja no surgimento da obrigação tributária. Veja-se as lições de WALD sobre o tema:

Não se deve confundir nem identificar a circulação econômica com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa mediante remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, como a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica da operação.²⁷

Apesar do entendimento amplamente esposado na doutrina e na jurisprudência, muitas vezes os Estados tributam a circulação entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Ou seja, consideram circulação da mercadoria, tão somente a saída física do bem, sem a transferência da titularidade.

Assim, para dirimir a questão, o STJ editou a Súmula 166, que dispõe que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 385 *apud* GOMES. op. cit. 2017, p. 15

²⁷ WALD, Arnoldo. **Base de Cálculo para Cobrança do ICMS nas Transferências de Armazéns para Filiais da Mesma Empresa**. In Revista de Direito Público n. 19. São Paulo: RT, 1972, p. 326.

Por fim, o termo mercadoria denota o objeto da atividade mercantil. É o bem sujeito a comercialização, produzido objetivando a venda ou revenda para obtenção de lucro.

A Constituição Federal de 1988, não trouxe nenhuma definição sobre o termo, o que não impede que sejam aplicados os conceitos de direito privado, nos termos do art. 110, do Código tributário Nacional²⁸.

Com isso, cumpre registrar a definição do ilustre mestre CARVALHO DE MENDONÇA, que sem seu tratado de Direito Comercial, expos que:

As cousas, quando objeto da atividade mercantil, por outra, em relação à sua circulação e troca, tomam o nome específico de mercadorias.

A cousa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que adquiriu-se para revender a outro comerciante ou a consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.

[...]

As cousas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de ‘mercadorias’. A mercadoria está, portanto para a cousa como a espécie para o gênero [...]. Não há, como se vê, diferença de substância entre a cousa e a mercadoria: a diferença é de destinação.²⁹

Portanto, mercadoria consiste em um bem móvel sujeito à mercancia, sendo que a transferência de sua propriedade resulta na hipótese de incidência do ICMS. Ou seja, para que ocorra o surgimento da obrigação tributária, se faz necessária a compra e venda da mercadoria ou operação diversa que resulte na transferência de sua titularidade.

Neste sentido, temos que, a partir dos conceitos jurídicos definidos pela doutrina e das previsões constitucionais, o ICMS não incide sobre “circulação” ou “mercadorias”, mas sim sobre as “operações”. Sobre o tema, ATALIBA, antes mesmos da promulgação da Constituição Federal de 1988, já havia esposado seu entendimento:

Importante ressaltar o caráter mercantil das operações que configuram a hipótese de incidência deste tributo.

²⁸ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

²⁹ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro** (vol. V, Parte I, ed. de 1919), citado por VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Sistemática Constitucional do ICM – Conceito de Operação de Circulação – Não-incidência do tributo sobre produto confeccionado pela empresa para seu próprio uso**. In Revista de Direito Público, n. 11. São Paulo: RT, 1970, p. 104.

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a êle referentes evidencia prontamente que tôda a ênfase deve ser posta no t rmo ‘opera es’ mais do que no t rmo ‘circula o’. A incidência   sôbre as opera es e não sôbre o fen meno da circula o.

O fato gerador do tributo   a opera o que causa a circula o e não esta.³⁰

Assim, expostos os principais aspectos do ICMS, se faz necessário analisar também a hipótese de incidência do ISS, de modo a esclarecer os motivos pelos quais Estados e Municípios divergem quanto a incidência dos impostos sobre as opera es envolvendo softwares.

2.4. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

No que concerne ao ISS (Imposto sobre Serviços), a Constitui o Federal outorgou aos Municípios a competência para institui o do referido imposto. Veja-se o quanto previsto no artigo 156, inciso III da magna carta:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Temos que a hipótese material de incidência do ISS foi descrita pelo legislador com base em três pressupostos: (i) a presta o do serviço de qualquer natureza; (ii) não tributável pelo ICMS, como o de comunica o, por exemplo; e (iii) previsto em Lei Complementar. Com isso, a possibilidade de institui o e cobrança de ISS pelos Municípios depende necessariamente do cumprimento simultâneo dessas condi es.

Quanto ao conceito de serviços, em razão da ausência de defini o na Constitui o Federal, se faz necessária a aplica o do raciocínio do artigo 110 do Código Tributário Nacional, já citado no t pico anterior, ou seja, prevalece no caso a defini o do direito privado. Neste sentido, BARRETO considera que serviço consiste em “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econ mico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.”³¹

³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1^a Edi o. São Paulo: RT, 1966, p. 246.

³¹ BARRETO, Aires F. **ISS NA Constitui o e na lei**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.64

No âmbito do direito civil, a definição de “serviço” é de que consiste em negócio jurídico em que há esforço humano de uma pessoa em favor de um terceiro, havendo a necessidade de remuneração. *In verbi* as considerações de ROSENVALD:

A prestação de serviços compreende uma ampla gama de atividades lícitas realizadas por aquele que pratica um serviço especializado e eventual, abrangendo o exercício remunerado de um ofício (v.g., bombeiro, carpinteiro); de um profissional liberal (v.g., advogado, médico); e de empresas especializadas (v.g., dedetização, vigilância) que terceirizam serviços. Em síntese, obrigações de fazer, alcançando condutas físicas (materiais) ou intelectuais (imateriais).³²

Necessário frisar que, para ocorrência do fato gerador do imposto, a contratação do serviço se faz necessária, sendo que o serviço em si não é suficiente para fazer incidir o ISS. Neste sentido, a prestação de serviço deve implicar em uma obrigação de fazer da parte contratada, nos termos do ensinamento de MELO:

o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado³³

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 116.121-3, analisou a questão da obrigação de fazer como requisito para incidência do imposto. Na oportunidade, se discutiu a constitucionalidade da incidência do imposto municipal sobre a locação de bens móveis e a tese firmada foi a de que “o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”, nos termos do voto do ilustre Ministro Celso de Mello. Abaixo a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. - A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO - A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior o dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do Código Tributário Nacional.
RE 116.121-3/SP - STF - PLENO - Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio - j. em 11.10.00 - DJU 1-E, de 25.05.01.

³² ROSENVALD, Nelson. **Código Civil Comentado – Doutrina e Jurisprudência**. PELUSO, Cezar: Coordenação. São Paulo: Manole, 2009, p. 601.

³³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3 ed. São Paulo, Dialética: 2017. p. 46.

Após reiteradas aplicações do precedente, foi editada a Súmula Vinculante nº 31, que dispõe que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Por outro lado, outro requisito para incidência do ISS é a previsão de tributação do serviço por lei complementar. Quanto a este ponto, a Lei Complementar nº 116/2003 traz, em sua lista anexa, todos os serviços que devem ser tributados pelo ISS.

Importante destacar que, apesar da expressão “definidos em lei complementar”, presente no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, não cabe ao legislador federal caracterizar qualquer operação como tributável, sem observar se é possível enquadrá-la na hipótese de incidência do imposto. Veja-se o que leciona CARVALHO:

a expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se [...]³⁴

Em que pese a lista dos serviços presentes na Lei Complementar 116/03 seja taxativa, admite-se a interpretação extensiva dos serviços, com o objetivo de enquadrar aqueles correlatos com os que estão dispostos na lei.³⁵

Quanto às operações mistas, ou seja, aquelas em que ocorre a prestação de serviços e a circulação de mercadorias, o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/03, estabelece que, ainda que nas operações que estão previstas na lista ocorra a circulação de mercadoria, incidirá tão somente o ISS. Veja-se:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
(...)
§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (*Franchising*)**. RET, 56/65, jul-ago. 2007

³⁵ STJ; AgRgAg 1.082.014

de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Pelo exposto, sendo demonstrado o conceito de serviço tributável, passa-se a demonstrar os conflitos do nosso ordenamento para definição de qual seria o melhor caminho para a tributação de softwares.

3. HISTÓRICO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES

3.1. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626/SP

As divergências envolvendo a tributação de softwares não é nova, pois desde que estes programas eram fornecidos apenas por mídia física, como CD, DVD, disquete e afins, já existia forte discussão sobre qual imposto incidira nestas operações.

Neste cenário, em 1998, a 1ª Turma do STF julgou o Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626, interposto pelo estado de São Paulo, em que restou decidido que a incidência do imposto dependeria na análise de existência ou não de mídia física e do software ser padronizado ou feito sob encomenda, conforme ementa abaixo transcrita:

I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.
(RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

De acordo com o relator do RE nº 176.626, Sepúlveda Pertence, mercadoria deve ser entendida como bem corpóreo e, deste modo, bens incorpóreos, como o licenciamento ou a cessão do direito de uso de um software, não se enquadrariam na hipótese de incidência do ICMS.

Ademais, os ministros também entenderam que um bem que é passível de licenciamento não pode ser incluso em um contrato de compra e venda, de modo que não pode ser

comercializado, pois não há a aquisição, no licenciamento do direito de uso, de um arquétipo do mesmo bem, ou seja, do software.

Em outras palavras, o revendedor do software venderia apenas a mídia física em que o software se materializa, mas não o programa em si.

Com isso, o entendimento foi de que, salvo no caso dos “softwares de prateleira”, na cessão do direito de uso ou no licenciamento não há circulação da titularidade do bem.

Além disso, para o relator do caso, aquele que criou o software possui direito exclusivo sobre o programa, sendo que o licenciamento não poderia constituir alienação. Com isso, seria impossível considerar a incidência do ICMS. Veja-se trecho do seu voto:

Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes aos direitos de autor, firmados pelo titular desses direitos – que não é necessariamente, o vendedor do exemplar do programa - e o usuário do software. No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos – voltadas à garantia dos direitos do autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar - limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante.³⁶

Por fim, o relator ainda considerou que nos casos envolvendo os chamados “softwares de prateleira”, incide ICMS. Considerando a classificação exposta no tópico anterior, em que os programas são diferenciados em software em standard (“de prateleira”), sob encomenda e customizável, o ministro concluiu pela possibilidade de cobrança do ICMS nas operações de transferência do *corpus mechanicum* entre produtor, revendedor e consumidor final.

Ou seja, ainda que inconstitucional a incidência do ICMS sobre a licença ou a cessão do direito de uso do software, seria possível a incidência sobre a circulação daqueles programas produzidos e fornecidos a uma vasta quantidade de usuários, pois, nestes casos, se enquadram no conceito de mercadoria, nas palavras do ministro relator.

³⁶ RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305

3.2. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Além do Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça também já proferiu seu entendimento quanto a tributação de programas de computador. Foi nos autos do REsp nº 39.797-9/SP³⁷, oportunidade em que os Ministros daquela corte chegaram à conclusão de que a natureza incorpórea afasta a incidência do ICMS sobre as operações envolvendo softwares e que não há compra e venda nestes casos, mas sim licença ou concessão.

Neste sentido, restou esposado o entendimento de que incidiria ISS sobre as operações, pois equivale ao “serviço de programação”, disposto no Decreto-Lei nº 406/1968. Veja-se ementa do acórdão:

ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - NÃO INCIDENCIA. A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, MEDIANTE CONTRATOS DE LICENÇA OU DE CESSÃO, ESTA SUJEITA APENAS AO ISS. REFERIDOS PROGRAMAS NÃO SE CONFUNDEM COM SUPORTES FISICOS, NÃO PODENDO SER CONSIDERADOS MERCADORIAS PARA FINS DE INCIDENCIA DO ICMS. RECURSO IMPROVIDO.
(REsp 39.797/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2138)

A corte replicou o entendimento no REsp nº 39.457-0/SP³⁸. No entanto, nos julgamentos dos Recursos Especiais nº 123.022/RS³⁹, nº 633.405/RS⁴⁰ e nº 1.070.404/SP⁴¹, o entendimento foi alterado.

Isto porque, nos autos do REsp nº 123.022/RS, os ministros entenderam que incide ICMS sobre programas de computador destinados ao comércio em geral, ou seja, aqueles que se distinguem do software feito sob encomenda, para um usuário específico. Veja-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS. 1. ‘1. Esta Corte e o

³⁷ REsp 39.797/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2138.

³⁸ REsp 39.457/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/1994, DJ 05/09/1994, p. 23040

³⁹ REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/08/1997, DJ 27/10/1997, p. 54729

⁴⁰ REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 241)

⁴¹ REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008

STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços. 2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS. Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann)

Verifica-se que prevaleceu a tese de que softwares de prateleira se assemelham ao conceito de mercadoria. Além disso, entendeu-se que caso o programa fosse desenvolvido para uso exclusivo do cessionário ou licenciado, tratar-se-ia de hipótese de incidência de ISS. O entendimento foi replicado nos Recursos Especiais nº 633.405/RS⁴² e nº 1.070.404/SP⁴³.

Portanto, percebemos que o Superior Tribunal de Justiça não possui um sólido entendimento para a tributação de softwares o que, somado ao fato de o julgado em que o STF discutiu a questão ser muito antigo, vem causando enorme insegurança jurídica, principalmente em razão da evolução tecnológica dos últimos anos.

3.3. DISSONÂNCIAS ENTRE CONVÊNIOS DE ICMS E LEIS COMPLEMENTARES SOBRE ISS

Além dos entendimentos jurisprudenciais, Estados e Municípios, através de medidas normativas, também acentuaram os conflitos sobre a tributação dos softwares.

Após o julgamento do RE 176.626/SP, parte dos Estados publicaram leis objetivando a tributação dos softwares padronizados, mas desta vez considerando como base de cálculo a mídia física e não mais o valor da operação.

Além disso, a Lei Complementar nº 116/2003 trouxe, dentro dos serviços tributáveis pelo ISS, o item 1.05, que prevê a incidência do imposto sobre “o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”

Porém, foi editado o Convênio CONFAZ nº 181/2015, que determinou que incide ICMS sobre o valor da operação, relativo às operações com softwares padronizados, mesmo que passíveis de adaptações, disponibilizados por qualquer meio.

Em resposta, os Municípios conseguiram aprovar, no Congresso Nacional, a Lei Complementar nº 157/2016, que incluiu os itens 1.03, 1.04 e 1.09 na lista anexa da Lei Complementar 116/2003, todos relacionados à tributação de bens digitais.

Neste sentido, vemos que o artigo 146 da Constituição Federal⁴⁴ dispõe que lei complementar teria o condão de resolver, de forma definitiva, o conflito de competência entre Estados e Municípios, mas, neste caso, não foi o que aconteceu.

Em 2017, foi editado o Convênio CONFAZ nº 106/2017, o qual trouxe a previsão de que incidiria ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. Na cláusula primeira do Convênio, os softwares padronizados foram definidos como bens digitais.

Com isso, o Estado de São Paulo expediu a Decisão Normativa CAT nº 4/2017, através da qual reafirmou a incidência do ICMS sobre bens digitais, sob a justificativa de que o ISS deveria incidir somente sobre software desenvolvido sob encomenda, sendo que sobre os padronizados deveria incidir o imposto estadual.

Além disso, para o estado de São Paulo, o software padronizado não se restringiria a hipótese de transferência por meio de mídia física, podendo ser também através de download ou por meio da computação em nuvem. Isto porque, o meio pelo qual o usuário adquire, para o Estado, não descaracteriza o tipo de software.

A despeito das medidas adotadas pelo Estado, o Município de São Paulo editou o Parecer Normativo SF nº 1/2017, por meio do qual, à luz das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016, determinou que o licenciamento ou cessão de direito de uso de software, independentemente do tipo de operação (via mídia física, download ou por nuvem) e

⁴⁴ Art. 146 da Constituição Federal: Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

do tipo de programa (padronizado ou feito sob encomenda), corresponde aos subitens. 1.03, 1.05 e e 1.07, da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

Portanto, foram expostos alguns exemplos de conflitos envolvendo a tributação de softwares no Brasil. Apesar da existência de diversos outros litígios envolvendo Estados e Municípios, aqueles aqui demonstrados ilustram os imbróglios envolvendo os entes quanto à tributação dos programas.

Com isso, passaremos a analisar o julgamento das ADIs n^os 5.659 e 1.945, ocorrido no ano de 2020, que representou grande mudança quanto à tributação dos softwares, gerando esperança de que a questão seja finalmente pacificada e o contribuinte tenha segurança jurídica em suas operações.

4. JULGAMENTO DAS ADIs n^{os} 5.659/MG e 1.945/MT

Diante do cenário de insegurança jurídica quanto a tributação dos softwares e em razão do lapso temporal do julgamento do RE 176.626/SP, ocorrido em 1998, que não acompanhou as evoluções tecnológicas do século XXI, o STF analisou mais uma vez a questão, no ano de 2020, através do julgamento das ADIs n^{os} 5.659 e 1.945.

A definição anterior do STF, de que sobre “softwares de prateleira” incidiria ICMS e sobre os demais tipos de programas, sob encomenda ou customizável, incidiria o ISS não foi suficiente para evitar diversos litígios entre Estados e Municípios, motivo pelo qual a corte suprema foi instada a analisar novos casos envolvendo a matéria.

Em outubro de 2020, o STF iniciou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.659, proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) em 2017, que tem por objeto o Decreto estadual 46.877/2015 de Minas Gerais. A Confederação defendia que as operações envolvendo softwares não poderiam ser tributadas pelo ICMS, pois sobre elas já incidia o ISS.

A ADI 1.945, de relatoria da ministra Carmen Lúcia, foi julgada em conjunto. A ação foi proposta em 1999 pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), que argumentou que os dispositivos da Lei estadual 7.098/1998 de Mato Grosso, que previa a incidência do ICMS sobre programas de computador, mesmo nas operações realizadas por transferência de dados, eram inconstitucionais.

Nos autos da ADI 5.659/MG, um dos objetivos era a declaração da inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96 e do Decreto nº 46.877/15 do Estado de Minas Gerais, bem como a inconstitucionalidade parcial do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02, também de Minas Gerais. Abaixo a transcrição dos artigos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS – tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º – O imposto incide sobre: 1) a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar; 2) o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço: a – não compreendido na competência tributária dos Municípios; b – compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar;

3) a saída de mercadoria em hasta pública;

4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (Item com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

5) a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior e a aquisição, em licitação promovida pelo poder público, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto, de mercadoria ou bem importados do exterior e seja a sua destinação; (Item com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado; (Expressão "ativo permanente" substituída pela expressão "ativo imobilizado", pelo art. 3º da Lei nº 19.989, de 29/12/2011.)

(Vide art. 11 da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

7) a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto, de bem, mercadoria, valor, pessoa e passageiro;

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;

9) o serviço de transporte ou de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

10) a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes. (Parágrafo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.)

(Vide art. 11 da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual; (Item acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 21.781, de 1/10/2015.)

12) a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual. (Item acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 21.781, de 1/10/2015.)

§ 2º – O imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme dispuser a lei. (Artigo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.758, de 10/2/1989.)”

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;
 II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:
 a) não compreendido na competência tributária dos Municípios;
 b) compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar.

(...)

Art. 43 Ressalvado disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XV - na saída ou no fornecimento de programa para computador:

a) exclusivo para uso do encomendante, o valor do suporte físico ou informático, de qualquer natureza;
 b) destinado a comercialização, duas vezes o valor de mercado do suporte informático;
 (Efeitos de 15/12/2002 a 1º/02/2016)

Art. 1º Fica revogado o inciso XV do art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da sua publicação.

De acordo com a autora da ação, os dispositivos supracitados violam os arts. 146, III; 150, I; 155, II; e 156, III, da Constituição Federal⁴⁵, bem como os princípios da legalidade tributária, da tipicidade tributária e da segurança jurídica.

Outro ponto levantado foi que o Decreto nº 43.080/02 trouxe a previsão de que incide ICMS sobre operações envolvendo softwares, sendo que a base de cálculo do imposto corresponderia “ao valor do suporte informático (mídia) e, se destinado à comercialização, ao dobro do valor do referido suporte”.

E mesmo com a revogação do dispositivo, com o advento do Decreto nº 46.877/15, aduz a requerente que não foi afastada a incidência do ICMS sobre a totalidade das operações com softwares, o que se verifica a partir da resposta à Consulta de Contribuinte nº 029/2016, elaborada pelo Estado de Minas Gerais.

⁴⁵ Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:[...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

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

[...]

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

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

Com isso, estaria configurado o fenômeno da bitributação, na medida em que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador seriam serviços tributáveis pelo ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/03 (subitens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 da lista anexa).

Quanto às operações, a requerente defendeu que softwares são bens intangíveis, incorpóreos, inexistindo circulação de mercadorias nas operações, pois não existe a “transmissão da titularidade do bem ao adquirente (...), mas tão somente o licenciamento/cessão de direito de uso”.

Argumenta também que seria necessário lei complementar dispendo sobre o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes sujeitos ao tributo, o que não teria ocorrido na LC nº 87/96.

Em defesa, o governador do estado de Minas Gerais, a Advocacia Geral da União, o Presidente do congresso Nacional, a Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, a Presidência da República e a Procuradoria-Geral da República opinaram pela improcedência do pedido feito pela requerente.

Já nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, proposta pelo PMDB, o requerente defende que são inconstitucionais os dispositivos transcritos abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

VI - sobre as operações com programa de computador - software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

§ 2º Nas hipóteses elencadas no inciso III do caput, o imposto incide ainda sobre os serviços adicionais, tais como os cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, utilização, serviços suplementares e outras facilidades que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

§ 3º Sobre a parcela da prestação onerosa de serviço de comunicação de que tratam o inciso III do caput e o parágrafo anterior, o imposto incide, ainda que o serviço tenha se iniciado no exterior ou fora do território do Estado.

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

§ 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto em normas complementares relativamente a determinadas operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, exceto para o setor industrial.

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 6º Integra a base de cálculo do ICMS, nas operações realizadas com programa de computador - software – qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação.

Art. 13 A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea "c" do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos obtidos junto às entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observados os demais critérios determinados pelo regulamento.

Art. 16 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

[...]

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

[...]

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior aplicasse também quando o serviço de comunicação for prestado ou iniciado fora do território mato-grossense.

Art. 22 É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que, comprovadamente, não se realizar.

Parágrafo único. Para efetivação da restituição, o regulamento disporá sobre a forma de comprovação da inoccorrência do fato gerador.

A respeito da inconstitucionalidade formal, assim como na ADI 5.659, argumenta o requerente que houve violação da cláusula de reserva de lei complementar, tendo em vista que a lei questionada tratou de todos os pontos para a cobrança do ICMS, como incidência, fato gerador, hipóteses de não incidência, benefícios, base de cálculo, alíquota, contribuinte, responsável, substituto tributário, local da operação, compensação, lançamento etc.

Alega também a bitributação, já que as operações já estão sujeitas ao ISS, conforme previsto na LC nº 57/87 e também que o estado pretende interpretar de maneira extensiva o art. 2º, III, da LC nº 87/96⁴⁶, já que os serviços não são equiparáveis aos de comunicação.

Em relação à previsão constante no § 3º do art. 3º da lei questionada, alega o tratamento diferenciado, pois “o setor industrial é também contribuinte e se encontra em situação de equivalência”.

No tocante ao § 2º do art. 16, aduz que incorre na ampliação da competência territorial, pois a Constituição e a LC nº 87/96 não trazem qualquer previsão sobre a incidência do ICMS sobre operações iniciadas fora do estado.

Foram prestadas informações pelo Governador, pela Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, Advocacia Geral da União e Procuradoria-Geral da União, opinando pelo não provimento da ação.

4.1. NECESSÁRIA SUPERAÇÃO DO ENTENDIMENTO EXARADO NOS AUTOS DO RE 176.626/SP

No julgamento da Medida Cautelar da própria Ação Direta de Constitucionalidade nº 1.945/MT, ocorrido em 2010, os ministros do STF consideraram que incide ICMS sobre software comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, como por exemplo no download via internet. Ou seja, a existência do suporte físico (*corpus mechanicum*) deixou de ser um requisito para incidência do imposto estadual, como antes sedimentado no julgamento do RE 176.626/SP.

Um dos argumentos do Ministro Nelson Jobim, na época, foi de que não existe nenhuma diferença quanto à maneira que o programa é entregue ao usuário, seja por mídia física ou transmissão pela internet, de modo que o STF não poderia “se furtar a abarcar situações novas,

⁴⁶ Art. 2º, inciso III, da LC nº 87/96: O imposto incide sobre: [...] III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não [seriam] mais totalmente corretas”.⁴⁷

Já para o Ministro Ayres Brito, “o próprio substantivo circulação passa a ganhar um sentido novo. A internetização da vida leva à proliferação dos negócios via online”.

Portanto, no julgamento da sobredita medida cautelar, a Corte sedimentou que a expressão mercadoria não abrange somente bens corpóreos (tangíveis), considerando válida a incidência do ICMS em relação a operações com programas padronizados e comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, na forma de download via internet.

Ocorre que, a alteração não foi suficiente para evitar conflitos quanto às situações que poderiam ser abarcadas pelo ICMS. Apesar da tangibilidade não ser mais o ponto central da discussão, outras peculiaridades quanto às diversas possibilidades de transferência de softwares ainda causavam enorme insegurança jurídica para os contribuintes.

Neste diapasão, mesmo após o julgamento da Medida Cautelar, Estados e Municípios continuaram a tomar medidas que traziam incertezas aos contribuintes, o que deixou clara a necessidade de superação dos precedentes anteriores do STF, de modo a abarcar uma gama maior de situações.

4.2. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE TODOS OS TIPOS DE SOFTWARES

Iniciado o julgamento, o Ministro Dias Toffoli proferiu seu voto em ambas as ações entendendo pela incidência somente do ISS sobre qualquer tipo de software. O voto foi acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux.

Com isso, passa-se a analisar os argumentos centrais que levaram os Ministros da Corte a superar o entendimento do próprio STF, que, há mais de 20 (vinte) anos, nos autos do RE 176.626/SP, havia sedimentado que a incidência do ICMS sobre softwares padronizados era constitucional

4.2.1. Ausência de circulação jurídica de mercadoria

A evolução tecnológica ocorrida nos últimos anos torna as classificações e definições utilizadas anteriormente inaplicáveis atualmente, na medida em que as operações envolvendo programas de computador não se restringem mais à classificação utilizada no passado pela jurisprudência.

Nesse sentido, os “softwares de prateleira”, que de acordo com o STF poderiam ser tributados pelo ICMS, se tornaram cada vez mais raros nas relações cotidianas. E isso não se deve somente ao fato de que atualmente existem outros meios de aquisição, como download, mas também que nos programas recentes, há para além da transferência de titularidade, uma prestação contínua de serviços por parte do fornecedor.

Em outras palavras, se antes era possível adquirir um software pessoalmente e, a partir daí, se tornar o único responsável pela utilização daquele produto fabricado de maneira padronizada, hoje em dia, o fornecedor, além de fornecer o produto, fica responsável pela sua atualização, conservação, suporte e outras medidas que auxiliam o usuário durante o uso do programa.

Portanto, a cessão do uso não colima no fim do negócio, como ocorre na transferência tradicional de mercadorias, sendo que o fornecedor fica responsável pela prestação e serviços fundamentais para o uso do bem adquirido.

Neste sentido, temos como exemplo o Microsoft 365, que se dá através de assinatura feita pelo cliente, permitindo a utilização de diversos recursos da Microsoft em um computador. Apesar da cessão do uso destes recursos, a Microsoft fica responsável pela atualização, correção, suporte e etc., sem qualquer custo adicional.

Ou seja, ainda que se admita que há uma circulação jurídica de um bem, a partir da análise das tecnologias atuais, dificilmente encontramos situações como aquelas que eram comuns há 20 anos atrás, quando o STF firmou entendimento no sentido de que poderia incidir ICMS sobre softwares padronizados.

A partir do exemplo citado acima, verifica-se que não se mostra viável considerar apenas a padronização de um programa para atrair a hipótese de incidência do ICMS, pois ainda que softwares sejam comercializados em larga escala atualmente, a prestação de serviços permanece após a cessão do direito de uso.

Outro ponto que merece ressalva também é a análise do assunto a partir do julgamento da Medida Cautelar nos autos da ADI nº 1.945/MT, ocorrido em 2010, conforme exposto no tópico anterior. Isto porque, em que pese a corte tenha considerado que a incidência do ICMS não se restringe somente à bens corpóreos, não significa que o imposto estadual incidirá sobre todas as operações envolvendo softwares.

A despeito desse fator, veja-se trecho do elogiável voto do Ministro Dias Toffoli nos autos da ADI nº 1.945/MG, de sua relatoria:

Perceba-se, além do mais, que as empresas como as citadas têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc. recursos físicos ou mesmo digitais que viabilizam tal modelo de computação. Todas essas ações necessitam, em boa medida, de esforço humano, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação.

Não se diga que se tem aqui “serviços prestados a si mesmo”. A situação não se equipara ao clássico exemplo do barbeiro que corta sua própria barba. Com efeito, as mencionadas ações/serviços se voltam, ao cabo, aos usuários da computação em nuvem, sujeitos que não se confundem com aquelas empresas. Não há dúvida, assim, de que existe, nesse modelo de computação, obrigações de fazer em favor do usuário. Note-se que, mesmo na hipótese de a computação em nuvem envolver um software padronizado, ainda há os citados serviços prestados em favor do usuário, de modo a atrair a incidência do ISS sobre eles. Pode-se visualizar aqui, também, a existência de operação complexa, de modo análogo às situações mencionadas nos itens anteriores deste voto.⁴⁸

4.2.2. Previsão na Lei Complementar 116/03 e 157/16

Quanto a competência tributária, a Constituição Federal de 1988 trouxe a previsão de que compete aos Estados e ao Distrito Federal o ICMS e aos Municípios o ISS. Sendo assim, a existência de conflitos entre ambos os entes federados não é uma novidade para o nosso ordenamento jurídico, como visto anteriormente.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT*, Relator Ministra Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, Diário da Justiça de 16/02/2021.

Para resolução destes conflitos, o legislador constituinte estabeleceu que a resolução das controvérsias deveria se dar por meio de leis complementares gerais, a cargo da União, nos termos do artigo 146, inciso I⁴⁹.

Tendo em vista a delimitação da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, doutrina e jurisprudência entendem que a lei complementar deve ser restrita, servindo apenas para afastar os conflitos, não podendo trazer novas definições e conceitos para incidência dos tributos, seja ISS ou ICMS.

Além disso, o art. 156, III, da Constituição Federal, estabelece que cabe aos Municípios a instituição do ISS, não podendo incidir o imposto sobre aqueles serviços já tributáveis pelo ICMS.

Por outro lado, quanto ao ICMS, o art. 155, II, da magna carta, trouxe a previsão de que os Estados devem instituir tal imposto, sendo que no art. 155, § 2º, IX, b, está previsto que, em se tratando de mercadorias fornecidas como serviços que não são tributáveis pelo Município, poderá incidir ICMS sobre o valor total da operação.

Veja-se trecho do voto do ilustre ministro Dias Toffoli no julgamento sob análise:

tal dispositivo constitucional surgiu de emenda apresentada na Assembleia Constituinte. Segundo as justificativas, era básica a regra no Sistema Tributário Brasileiro relativa às operações mistas – em que “simultânea e inseparadamente, coexistem o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços”¹⁴ – no sentido de que incide apenas “o imposto municipal se os serviços estiverem incluídos na lista aprovada pela Lei Complementar.

O que o legislador constituinte buscou com tais dispositivos foi evitar conflitos de competência entre estados e Municípios em relação às operações mistas, em que há a presença tanto da prestação de serviço, como de transferência de mercadorias. No entanto, não foram poucas as vezes em que o STF foi acionado para analisar tais litígios.

Quando se depara com estas situações, o STF normalmente utiliza a sistemática objetiva, ou seja, caso exista previsão em lei da incidência do ISS sobre o serviço, ainda que ocorra a

⁴⁹ Art. 146, inciso I, da Constituição Federal: Cabe à lei complementar: [...] I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

transferência de algum bem, prevalece o entendimento de que o contribuinte deve recolher o imposto municipal. De igual modo, caso não tenha a previsão do serviço em lei, incidirá o ICMS sobre o valor de toda a operação.

Sobre o tema, como ressaltado pelo ministro Dias Toffoli em seu voto no julgamento em comento, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que as delimitações de competência possuem critérios objetivos. Veja-se:

DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista (STJ, Primeira Seção, REsp 1.092.206/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, mar/2009).

Portanto, a partir do quanto exposto, restou decidido, por maioria, que o fato de o serviço estar previsto em lei complementar como tributável pelo ISS, afasta a possibilidade de incidência do ICMS, assim como ocorre no caso dos softwares, previstos nos itens 1.03, 1.04 e 1.09 na lista anexa da Lei Complementar 116/2003.

4.2.3. Precedentes internacionais

Outro aspecto ressaltado pelo Ministro Dias Toffoli em seu voto foi em relação ao direito comparado e as orientações internacionais quanto à tributação de bens digitais.

Na União Europeia, ainda no final do século XX, foi realizada a “Comunicação da Comissão [das Comunidades Europeias] ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comitê Econômico e Social e ao Comitê das Regiões – uma iniciativa europeia para o comércio eletrônico”⁵⁰, em que restou consignado que a segurança jurídica e a neutralidade são essências para o desenvolvimento do comércio eletrônico.

⁵⁰Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1526927736573&uri=CELEX:51997DC0157>> . Acesso em: 30 abr. 2021.

Além disso, foram apresentadas as seguintes diretrizes para a tributação: 1) não criar novos impostos; 2) considerar as transmissões eletrônicas como serviços; 3) garantir a neutralidade; 4) facilitar o cumprimento das obrigações; 5) garantir o controle e o cumprimento da lei; 6) facilitar a tarefa das autoridades fiscais.

Os Estados Unidos também procuraram se antecipar quanto à tributação dos bens digitais. Em outubro de 1998, foi realizado o Internet Tax Freedom Act (ITFA)⁵¹, que disciplinou tal tributação com base em três principais pilares. Na oportunidade, foi proibida a tributação da internet por parte dos Estados, bem como a imposição de tributo múltiplo ou discriminatórios, ou seja, diverso daqueles cobrados em situações tradicionais similares, envolvendo mercadorias ou serviços.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por sua vez, realizou a Conferência de Ottawa em 1998, por meio da qual restou sedimentado a necessidade de aplicação de 5 (cinco) princípios: neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, efetividade e da justiça.

Em relação ao primeiro princípio, assim como ressaltado anteriormente quanto às determinações do ITFA, não pode haver diferenças injustificadas em relação às operações tradicionais.

A eficiência é sobre reduzir os custos tanto do poder público, tanto do contribuinte, em relação à administração e ao cumprimento de obrigações tributárias. Se relaciona com o princípio da simplicidade, pois quanto mais simples as regras de tributação, menor a necessidade de o contribuinte precisar de dispêndio humano excessivo para cumprir seus deveres com o fisco.

Por fim, em relação à efetividade e à justiça, vemos que há uma preocupação em garantir que os contribuintes tenham segurança jurídica nessas operações, sendo que a ação do poder judiciário, quando necessária, deve servir para auxiliar no pagamento de tributos e não para criar entendimentos ainda mais complicados.

⁵¹ Vide Section 1101 of the Internet Tax Freedom Act (47 U.S.C. 151 note); Public Law No: 105-277. Disponível em: <<https://www.congress.gov/105/plaws/publ277/PLAW-105publ277.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

Na América Latina, a situação foi abordada em 2003, na Associação Latino-Americana de Integração (ALADI). Na oportunidade, Norberto Pablo Campagnale e Juan Pablo McEwan, ambos argentinos, consideraram que em relação a tributação do comércio eletrônico off-line não havia maiores problemas, na medida em que para entrega do bem, ainda se utilizava os mesmos meios de transporte, de modo que o correto seria aplicar as regras do comércio tradicional.

Por outro lado, em relação ao comércio on-line, ressaltou a problemática que envolve o enquadramento das operações como serviços ou compra e venda e sugeriram, como alternativa para conter estes conflitos, a observância ao princípio da neutralidade, que fora também aplicado em outros países, como visto acima. Considerando as indefinições, também foi recomendado que as previsões para a prestação de serviços se apliquem ao tratamento de bens intangíveis, disponibilizados on-line.

Por fim, em relação ao IVA, restou estabelecido que as operações envolvendo softwares devem ser consideradas como prestação de serviços, na medida em que a transferência de mercadoria, para eles, só pode ocorrer quando bens corpóreos são comercializados

Com isso, em seu voto nas ADIs nºs 1.945 e 5.659, Dias Toffoli, considerou que “a experiência do direito comparado acerca do tratamento tributário conferido à economia digital traz lições que podem ser aproveitadas para o deslinde do presente feito.”

Apesar do fato de, no Brasil, o ICMS não se restringir à bem corpóreo, o que foi sedimentado no julgamento da Medida Cautelar da própria ADI nº 1.945, ainda assim, não se pode deixar de levar em consideração às lições que o direito comparado pode trazer no âmbito nacional.

O tratamento dos softwares como serviços, atraindo a incidência do ISS, possui respaldo internacional e, deste modo, pode representar um avanço para o Brasil em termos de tributação de bens digitais.

Nesse sentido, foi a maioria dos votos nos autos das ADIs nº 1.945 e 5.659, em que os ministros decidiram que os softwares, de uma maneira geral, não podem mais ser tributados através do ICMS, mas sim pelo ISS, tal como a orientação internacional acima exposta.

5. CONCLUSÃO

A resolução dos conflitos envolvendo a tributação de softwares no Brasil é urgente e necessitava de um posicionamento do Supremo Tribunal Federal, na medida em que conforme exposto anteriormente, a jurisprudência sedimentada anteriormente não acompanhou o avanço tecnológico dos programas de computador.

A lentidão na análise do caso também expõe um sério problema do nosso poder judiciário, que é a sua morosidade. A discussão vem se arrastando há mais de 20 (vinte) anos e neste período tivemos muitos casos de ausência de recolhimento do imposto, bitributação, receio de investimento no Brasil, dentre outros problemas.

Ou seja, a indefinição não trouxe benefício a nenhuma das partes. Os contribuintes que atuam no setor tecnológico foram prejudicados com a indefinição, sofrendo atuações dos entes federativos, bitributação e gastando seus recursos com o ajuizamento de ações para definição da questão.

Aos entes também não se mostrou favorável, pois diversas medidas normativas e executivas foram feitas em vão, em especial por parte dos Estados, que agora não poderão mais exigir ICMS sobre softwares. Aos Municípios, a prejudicialidade é no sentido da ausência de recolhimento quando os contribuintes optaram por recolher o imposto estadual.

Além destes aspectos, analisando de uma maneira mais ampla, a economia também foi fortemente impactada, pois empresas internacionais do setor tecnológico tiveram receio de fazer grandes investimentos no país com os imbróglis tributários que poderiam enfrentar.

Em razão da indefinição, coube ao aplicador da norma analisar de maneira aprofundada a questão, de modo a aferir o correto enquadramento jurídico dos programas de computador, a partir de conceitos e institutos jurídicos criados pela doutrina, jurisprudência e também pelo legislador.

Em outros termos, coube aos ministros realizar um apanhado crítico de modo a evitar eventuais arbitrariedades por parte do fisco, tanto municipal, como estadual, que possuem

competência para expropriar o patrimônio do contribuinte, desde que dentro das balizas impostas na nossa Constituição Federal.

A partir destes problemas, neste trabalho buscou-se analisar os conflitos de competência para tributação destes programas e as perspectivas do cenário a partir do julgamento das ADIs n°s 1.945 e 5.659, que pode representar certo avanço ao nosso sistema, trazendo maior segurança jurídica às operações e facilitando o recolhimento de tributos aos entes públicos, no caso, aos Municípios.

Apesar das consequências, não foi a única, tampouco a principal justificativa o resultado final do julgamento. A tributação de softwares pelo ISS se mostra cabível, em especial quando analisamos as características das tecnologias recentes e a presença cada vez mais rara dos chamados “softwares de prateleira” no mercado.

A jurisprudência do STF precisava ser atualizada, na medida em que as tecnologias envolvendo softwares passaram por enorme evolução desde o julgamento do RE 176.626-3-SP, em que restou definidas diferentes hipóteses para softwares de prateleira, sob encomenda ou customizável.

A distinção feita na época para fins de tributação não se mostra mais suficiente a abarcar todas as situações envolvendo programas de computador.

Uma das mudanças foi o surgimento do download, ou transferência eletrônica de dados, por exemplo, em que a transmissão ocorre virtualmente. Tal mudança gerou diferentes entendimentos em relação a aplicabilidade do entendimento anterior do STF, na medida em que o software produzido em larga escala continuava a ser “comercializado” (licenciado, na verdade), mas, a partir de então, sem a figura do *corpus mechanicum*, que até então era considerada elemento indispensável para caracterizar a existência de uma mercadoria e consequentemente sua circulação jurídica.

Outro exemplo deste avanço é a computação em nuvem (ou *cloud computing*). Isto porque, além da transferência ocorrer de modo totalmente virtual, o acesso aos programas pelos usuários acontece normalmente de modo remoto, sem a necessidade de transferência de dados e instalação do programa no computador do usuário, como nas relações anteriores.

Deste modo, com o avanço tecnológico, percebemos que nas operações não ocorre a transmissão de propriedade e, portanto, não há a circulação do programa, outro elemento de fundamental importância para a materialização do imposto estadual.

Assim, restou claro que nestas operações: (i) não há transferência da titularidade, (ii) existe o trabalho intelectual e criativo na criação dos programas, (iii) no direito comparado há precedentes afastando a hipótese de circulação de mercadoria, (iv) a Constituição Federal prevê que cabe à Lei Complementar resolver conflitos de competência tributária e (v) a Lei Complementar 116/03 traz previsão expressa acerca da tributação dos softwares.

Pelo exposto, se mostra plenamente plausível a interpretação dos ministros da corte suprema nos autos das ADIs nºs 1.945 e 5.659, sendo que esse trabalho é concluído com o entendimento de que é constitucional a incidência de ISS nas operações envolvendo softwares.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **ICMS: Incorporação ao ativo; empresa que loca, oferece leasing seus produtos; descabimento de ICMS**. Revista de Direito Tributário, v. 14, n. 52, p. 73-85 *apud* SOUTO, Luisa de Bruto Dutra. Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (*softwares as a service*) às hipóteses de incidência do ICMS e ISS 2013. P. 35.

ATALIBA, Geraldo. **Imposto sobre serviços - diversões públicas - convites e ingressos gratuitos**. Revista de Direito Administrativo nº 104. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1971, p. 383.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 385 *apud* GOMES. op. cit. 2017, p. 15

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. 12. ed.

BARRETO, Aires F. **ISS NA Constituição e na lei**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.64

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 138.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 160

BARTHEM NETO, Hélio. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS – do *corpus mechanicum* ao *cloud computing***. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito de São da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 72. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>> Acesso em 06.05.2021.

BIFANO, Elidie Palma. **Negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier, 2004. P. 259-260.

BITTAR, Carlos Alberto. **Os contratos de comercialização de “software”**. In: BITTAR, Carlos Alberto (Coord.). **Novos contratos empresariais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.29. In: PISCITELLI, Tathiane, BOSSA, Gisele (Coord). **TRIBUTAÇÃO DA NUVEM** Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 278.

BRANDÃO, Daniela Augusta Santos. **Software: tributação ou imunidade?**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, Bahia, 2015. p. 61. Disponível em: < <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/17745> > Acesso em 22.04.2021

BRASIL. LEI nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em 30.04.2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT*, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, Diário da Justiça de 14/03/2011. p. 82.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 MC/MT*, Relator Ministra Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, Diário da Justiça de 26/02/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG*, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, Diário da Justiça de 26/02/2021.

BRIGAGÃO, Gustavo. **ICMS não incide sobre o download de softwares**. Conjur, 22 de fevereiro de 2016. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em 25.04.2021

CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. **O ISS e as obrigações de dar e de fazer**. São Paulo: JOTA, 2017. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>> Acesso em 21.04.2021.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 34-35.

CARRAZA, Roque Antonio. **O ICMS na Constituição**. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36)

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 167 apud SANTOS, op. cit. 2011, p. 50

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 161.

CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro (vol. V, Parte I, ed. de 1919)*, citado por VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Sistemática Constitucional do ICM – Conceito de Operação de Circulação – Não-incidência do tributo sobre produto confeccionado pela empresa para seu próprio uso*. In Revista de Direito Público, n. 11. São Paulo: RT, 1970, p. 104.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (*Franchising*). RET, 56/65, jul-ago. 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-Matriz do ICM**. São Paulo, 1981. Tese (Livredocência em Direito Tributário) Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p. 170 apud CARRAZA. op. cit. 2008, p. 11

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 14ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2014. P. 585.

CATÃO, Marcos. **A questão fiscal na economia digital**. Valor Econômico. São Paulo, 15/05/2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5524389/questao-fiscal-na-economia-digital>>. Acesso em 04.05.2021

CEZAROTI, Guilherme. **Breves Considerações a Respeito da Incidência do ICMS nas Operações Realizadas via Internet**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Internet: O Direito na Era Virtual*. Lacaz Martins, Halebeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000. p. 162.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 101.

CHIESA, Clélio. **A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico?** In Revista Fórum de Direito Tributário nº 2 (Ano 1). Belo Horizonte: Fórum, 2003

ESTADO DE SÃO PAULO. **Decisão Normativa CAT 04/2017**. Incidência de ICMS em programas de computador, São Paulo-SP, set 2017. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decisao-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>>. Acesso em: 16.04.2021.

ESTADO DE SÃO PAULO. **Resposta à Consulta Tributária 15.093/2017**. ICMS – Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) – Incidência – Redução de base de cálculo – Emissão de documento fiscal, São Paulo-SP, mai 2017. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC15093_2017.htm>. Acesso em: 15.04.2021.

ESTADOS UNIDOS. National Institute Of Standards And Technology. **Guidelines on security and privacy in public Cloud Computing**. Gaithersburg: 2011. Disponível em: <<http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-144/SP800-144.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

FERNANDES, Jorge. **O que é um programa (software)?**. Artigo eletrônico do portal da UNB, 2002. Disponível em: <http://www.cic.unb.br/~jhcf/MyBooks/iess/Software/Oqueehsoftware.html>. Acesso em 30.04.2021.

GOMES, Daniel de Paiva. **Uma Análise Pragmática Da Tributação Indireta Do Software No Brasil: O Conflito De Competência Entre Icms E Issqn**. Faculdade de Direito, Faculdade Getúlio Vargas, São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3332812> Acesso em: 31 mar. 2021. p. 15

GOMES, Orlando. **A proteção dos programas de computador. A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. P.4.

GOMES, Orlando. **A proteção dos programas de computador**. In: GOMES, Orlando, WALD, Arnaldo (Coord.). *A proteção jurídica do software*. São Paulo: Forense, 1985, p.2. In: PISCITELLI, Tathiane, BOSSA, Gisele (Coord). **Tributação da Nuvem Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 278.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 710

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 84. apud SOUTO. Op. cit, 2013, p. 38.

GRECO, Marco Aurélio. **Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis**. In Revista Direito Tributário Atual n. 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 177.

JORGE, Valdemar Bernardo. **As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de ‘Softwares’, Imunidade do Livro Eletrônico, ‘Internet’**. In Direito Tributário Atual. Curitiba: Juruá, 2000, p. 326). In: Dissertação de Mestrado. NETO, Barthen Hélio. Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS – do *corpus mechanicum* ao *cloud computing*. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo. 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. **ISS na Constituição**. São Paulo: RT, 1985. p. 86.

LARA, Daniela; PIAZZA, Beatriz Antunes; Alvarenga, Christiane Alves. **IAAS, PAAS E SAAS: Tributar?**. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). Tributação na Nuvem Conceitos Tecnológicos, desafios internos e internacionais. Revista dos Tribunais, 2017. p. 410.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3 ed. São Paulo, Dialética: 2017. p. 46.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações**, 1ª parte, São Paulo, Saraiva, p.95 apud op. cit. BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na Lei. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. 1ª Ed, 3ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

PADILHA, Maria Ângelo Lopes. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. Tese (doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2016. Disponível em: < <http://bdm.unb.br/handle/10483/4784>> Acesso em 27.04.2021.

PAULA FILHO, Wilson de Pádua. **Engenharia de Software: fundamentos, métodos e padrões**. São Paulo: LTC Editora, 2000.

PAULINO, Daniel. **“Tipos de Software - Você realmente sabe o que é um Software?”**. Disponível em: https://www.oficinadanet.com.br/artigo/1908/tipos_de_software_voce_realmente_sabe_o_que_e_um_software. Acesso em: 30 abr. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 370

PISCITELLI, Tathiane; Malavoglia, Theodoro; Ferreira, Luiz Guilherme. **Evolução Normativa e Jurisprudencial da Tributação de Tecnologia no Brasil: das operações com Programas de Computador à Computação em Nuvem**. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). *Tributação na Nuvem Conceitos Tecnológicos, desafios internos e internacionais*. Revista dos Tribunais, 2017.

ROSEVALD, Nelson. **Código Civil Comentado – Doutrina e Jurisprudência**. PELUSO, Cezar: Coordenação. São Paulo: Manole, 2009, p. 601.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Don Quixote. 1998. *Apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Don Quixote. 1998. *Apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. RE-176626-3-SP.

SILVA, Hilton. **A tributação da importação de software no meio ambiente digital**. 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<https://www.linkedin.com/pulse/tributa%C3%A7%C3%A3o-naimporta%C3%A7%C3%A3o-de-software-meio-ambiente-digital-da-silva>>. Acesso em 05.05.2021.

SOLARI, Marcelo Lins Baia de. **Análise da Disponibilização de Arquitetura de Software como Serviço Através de Aliança Estratégica: Um Estudo de Caso**. 2008. 118 fls. Tese de Mestrado em Engenharia Elétrica – Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

TAVARES, André Ramos, **Tributação na Era da Internet**; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 277-278.

WALD, Arnoldo. **Base de Cálculo para Cobrança do ICMS nas Transferências de Armazéns para Filiais da Mesma Empresa**. In Revista de Direito Público n. 19. São Paulo: RT, 1972, p. 326.