

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND**

**CAIO MENEZES GRAÇA**

**INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EM  
RELAÇÃO À ECONOMIA DIGITAL: REFLEXOS DO JULGAMENTO CONJUNTO  
DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº. 1945 E 5659 SOBRE A  
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL**

**RIO DE JANEIRO  
2022**

**CAIO MENEZES GRAÇA**

**INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EM  
RELAÇÃO À ECONOMIA DIGITAL: REFLEXOS DO JULGAMENTO CONJUNTO  
DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº. 1945 E 5659 SOBRE A  
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

**RIO DE JANEIRO  
2022**

## CIP - Catalogação na Publicação

M729 Menezes Graça, Caio  
INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA  
TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO À ECONOMIA DIGITAL: REFLEXOS  
DO JULGAMENTO CONJUNTO DAS AÇÕES DIRETAS DE  
INCONSTITUCIONALIDADE No. 1945 E 5659 SOBRE A  
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL / Caio Menezes  
Graça. -- Rio de Janeiro, 2022.  
83 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Tributação. 2. Software. 3. Supremo Tribunal  
Federal. 4. ICMS. 5. ISS. I. Huckleberry Portella  
Siqueira, Vanessa, orient. II. Título.

**CAIO MENEZES GRAÇA**

**INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EM  
RELAÇÃO À ECONOMIA DIGITAL: REFLEXOS DO JULGAMENTO CONJUNTO  
DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº. 1945 E 5659 SOBRE A  
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da  
graduação em Direito da Universidade Federal do Rio  
de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau  
de bacharel em Direito, sob a orientação da  
**Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira**

Data da Aprovação: 20 / 07 /2022

Banca Examinadora:

---

Profª. Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira - Orientadora

---

Prof. Bruno Curi

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

## AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à minha mãe, Luciane, e ao meu pai, Eduardo, por fazerem dos meus sonhos seus também. Sem o carinho e apoio de vocês nenhuma conquista, ainda que pequena, seria possível. Obrigado por sempre terem acreditado em mim.

Ao meu avô e melhor amigo, Adhemylson, por ser minha maior inspiração. Aonde quer que esteja, espero que esteja orgulhoso das nossas conquistas e da pessoa que me tornei.

Aos meus avós, Inês, Lourdes e Eduardo, que estão em um plano diferente, por cuidarem de mim desde o início de minha trajetória acadêmica.

À minha família, representada nas pessoas de meus dindos Adelaine, Ana e Maurício, pelo suporte, afeto e carinho de sempre. Carrego cada um de vocês no meu coração.

À minha tia Cláudia pelo suporte e seu exemplo dentro da academia e da Universidade Federal do Rio de Janeiro (“UFRJ”).

Aos meus primos Thiago, Andressa, e Sofia, pela amizade. Espero que essa pequena conquista possa refletir como inspiração para vocês traçarem suas caminhadas e orgulharem ainda mais nossa família.

Agradeço a tudo que a Faculdade Nacional de Direito (“FND”) me proporcionou, seus professores e seus servidores. Ter feito parte do corpo discente da UFRJ foi, é, e será para sempre um dos maiores orgulhos da minha vida. Obrigado por estes 5 (cinco) anos.

Agradeço, por fim, a todos aqueles cujo nome não citei, mas que estiveram comigo e me ajudaram durante o trilhar dessa caminhada.

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo analisar a tributação sobre o consumo de softwares pelos Estados e Municípios brasileiros. Para tanto, estuda-se especialmente os conflitos de competência presentes no direito tributário brasileiro em relação aos bens provenientes da evolução tecnológica, tidos como bens digitais, sendo delimitado o contexto normativo e a hipótese de incidência relativa à tributação pelo Imposto sobre Serviços (“ISS”) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”). Em seguida, são examinados os posicionamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) quando do julgamento da ADI nº 1945/MT, ocasião onde o STF definiu pela não incidência do ICMS. Por fim, é realizada análise acerca das consequências deste posicionamento, além da exposição da evolução jurisprudencial acerca do tema.

Palavras-chave: Economia Digital. Evolução Digital. Hipótese de Incidência Tributária. Competência Tributária. Imposto sobre Serviços. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Softwares. Tributação.

## ABSTRACT

This work aims to analyze the taxation of software transactions by Brazilian States and Municipalities. Initially, this work studies the conflicts of jurisdiction on Brazilian tax law regarding goods arising from the technological evolution, especially studying the normative context and the hypothesis of incidence of the following taxes: Tax on Services ("ISS ") and Tax on the Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services ("ICMS"). Furthermore, its analyze the positions adopted by the Supreme Court ("STF") when the ADI nº 1945/MT was judged when was ruled for the non-levy of ICMS over Softwares transactions. Finally, the work analyzes the consequences of such decision, as well as exposes the evolution of the Court understanding on the matter.

Keywords: Digital Economy. Digital Evolution. Service tax. Tax on the Circulation of Goods. Software. Taxation.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	2
2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA..	7
2.1 Breve Panorama do Federalismo Fiscal Brasileiro	7
2.2 Competência tributária e os princípios constitucionais relacionados ao seu exercício	10
2.3 O papel da Lei Complementar no Direito Tributário brasileiro e a Resolução dos Conflitos de Competência	16
2.4 Conflitos de Competência e a Economia Digital	19
2.5 Conceito de Software, sua Natureza Jurídica e forma de exploração econômica	24
3 DESAFIOS TRIBUTÁRIOS E A ECONOMIA DIGITAL.....	28
3.1 A Hipótese de Incidência e a Materialidade do ICMS e do ISS	28
3.1.1 ICMS	29
3.1.2 ISS	35
3.2 A Evolução da Matéria no Supremo Tribunal Federal	39
3.2.1 Decisão de Mérito no Recurso Extraordinário nº 176.626/SP:	40
3.2.2 Decisão Liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT:	42
3.3 Limitações à Tributação de Softwares pelo ICMS	44
3.4 Limitações à Tributação de Softwares pelo ISS	46
4 O JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1945/MT PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	48
4.1 Matéria Delimitada no Julgamento	48
4.2 Entendimento Acerca da Matéria Debatida nos Autos	50
4.2.1 Entendimento da Ministra Relatora Cármen Lúcia:	53
4.2.1 Entendimento do Ministro Dias Toffoli em seu voto vista:	55
4.3 Entendimento Majoritário no Supremo Tribunal Federal e o voto dos demais ministros	60
4.4 Conclusões acerca do Julgamento para o Setor Tecnológico	65
5 CONCLUSÃO.....	70
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	70

## 1 INTRODUÇÃO

A ascensão da economia digital, isto é, a revolução digital<sup>1</sup>, trouxe enormes mudanças para as práticas comerciais e relações econômicas como um todo. A tecnologia modificou e vêm modificando profundamente a maneira como vivemos, nos comunicamos, trabalhamos, geramos riqueza, consumimos, e nos relacionamos<sup>2</sup>. Tais mudanças, por promoverem modificações nas práticas comerciais e nas relações sociais e econômicas, acabam por refletir e gerar consequências no Direito que então conhecemos, em especial no Direito Tributário<sup>3</sup>.

Diferentemente de outros ramos do estudo jurídico, o Direito Tributário possui particularidades que acabam por o distanciar de mudanças constantes e rápidas. Inicialmente, podemos conceituar a disciplina, essencialmente, como uma relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte – ou responsável tributário –, envolvendo uma prestação<sup>4</sup>. Nesse viés, para maior segurança jurídica, o vínculo jurídico obrigacional estabelecido entre as partes surge por força de lei, independentemente da vontade dos sujeitos de direito, nos termos do princípio da estrita legalidade tributária. Sobre o tema, vejamos:

“O princípio da legalidade, em matéria tributária, representa estrita legalidade, distanciando-se da tipicidade em sentido próprio porque a tributação implica o Estado penetrar na seara da liberdade e da autonomia privada dos cidadãos, e tal poder deve ser exercido dentro das limitações inerentes ao Estado de Direito, isto é, preservando a segurança e a certeza jurídica nas relações entre os cidadãos-contribuintes e o Poder Fiscal”. (Maneira, Eduardo, 2013, pág. 381<sup>5</sup>).

Neste particular, medidas unilaterais de qualquer ente da federação acabam por resultar em diversos conflitos de competência, dos quais surgem litígios e divergências entre fisco e

---

<sup>1</sup> Explica-se: Em seu livro *“A Quarta Revolução Industrial”*, o economista Klaus Schwab antecipa as mudanças tecnológicas que atualmente enfrentamos. O autor evidencia que os robôs integrados em sistemas ciberfísicos irão transformar a realidade como um todo, razão pela qual podemos verificar o advento de uma quarta revolução industrial, marcada pela convergência de tecnologias digitais, físicas, e biológicas. Nas palavras do próprio autor: *“Estamos a bordo de uma revolução tecnológica que transformará fundamentalmente a forma como vivemos, trabalhamos e nos relacionamos. Em sua escala, alcance e complexidade, a transformação será diferente de qualquer coisa que o ser humano tenha experimentado antes”*.

<sup>2</sup> SCHWAB, 2016 apud CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>3</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>4</sup> BRITO MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário, 40ª ed., São Paulo, Malheiros, 2019.

<sup>5</sup> MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. In: Sacha Calmon Navarro Coelho. (Org.). Segurança Jurídica. 1ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013, v. 01, p. 381-402.

contribuinte, ou até mesmo entre os fiscos dos diferentes entes tributantes. Vejamos o entendimento de Roque Antônio Carraza<sup>6</sup> acerca da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro:

“A Constituição ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu [...] a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível, a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. **O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.**” (grifos meus).

Neste viés, entende-se que a observância da estrita legalidade no Sistema Tributário Brasileiro, todavia, mostra-se em singular contraponto com as constantes mutações da tecnologia, e a instantaneidade exigida pela digitalização econômica<sup>7</sup>. Ademais, destaca-se a difícil compatibilidade de um Sistema Tributário moldado em 1965 a partir de categorias próprias da era industrial com a economia dos intangíveis, isto é, com bens incorpóreos e digitais<sup>8</sup>.

Com efeito, o surgimento de novos conceitos tecnológicos colocam em cheque a dicotomia estabelecida entre “*mercadorias*” e “*serviços*” para a tributação sobre o consumo no Brasil<sup>9</sup>. Operações passaram a ocorrer por meios imateriais, com a tecnologia cuidando de tornar imateriais “*mercadorias*” ou “*bens*”, fato que também alterou substancialmente a conceituação do que se entende como “*serviços*” para o direito<sup>10</sup>.

A economia digital, além da criação de novos nichos econômicos vêm modificando setores econômicos tradicionais, mostrando-se presente em quase todos os setores da economia

---

<sup>6</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ªed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.579.

<sup>7</sup> Note-se que aqui não se pretende realizar um juízo de valor acerca da estrita legalidade tributária, tão somente contrapor a mesma com a rápida e quase que instantânea revolução digital.

<sup>8</sup> Nesse ponto, destaca-se que a OCDE entende que a economia digital possui quatro características, incluindo “*a acentuada dependência de intangíveis*”, conforme apresentado em relatório publicado no ano de 2015.

<sup>9</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>10</sup> RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2020.

mundial, se não em todos. Não por outra razão, inclusive, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), organização fundada com o objetivo de estimular o progresso econômico e o comércio mundial, entende que a economia digital “*está se tornando cada vez mais a própria economia*”, razão pela qual, “*seria difícil, se não impossível, isolar a economia digital do resto do mundo para fins tributários*”<sup>11</sup>.

Neste passo, insere-se o conflito de competência tributária brasileiro, onde a tributação do consumo é baseada na noção do imposto sobre o valor agregado, independentemente de como tal valor é criado, seja ele através da venda de bens ou prestação de serviços<sup>12</sup>.

Assim, a matéria da tributação da economia digital, aos poucos, começou a ser debatida nos tribunais brasileiros, inclusive pela Corte Constitucional. Sobre o tema, destaca-se, por exemplo, o marco teórico do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, onde fora determinada a dicotomia entre “*software de prateleira*”, aquele realizado em grande escala comercial e materializado em suporte físico, e “*software por encomenda*”, aquele personalizado.

Pois bem, ainda que debatida na doutrina e nos tribunais, por sua constante mutação, a tributação da economia digital ainda gera intensa insegurança jurídica aos contribuintes, e também ao próprio Fisco. Isso porque, o Direito Tributário brasileiro ainda pende de definir seus conceitos e sua abrangência para com os bens intangíveis, característica da economia digital, nos termos da OCDE anteriormente referenciados.

Dito isto, o presente trabalho, busca analisar a evolução dos conceitos e termos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal, principalmente quando do julgamento conjunto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 1945, e 5659, que destacam-se por seu caráter recente e por terem sido julgadas em regime de controle concentrado de constitucionalidade pelo Tribunal Pleno em 24 de fevereiro de 2021 após uma vacância de decisão definitiva de mérito por mais de 20 anos<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> OECD, 2015, pág 11, apud. CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>12</sup> RENAULT, Felipe Kertesz. Op. Cit.

<sup>13</sup> A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 foi autuada no STF em 21 de janeiro de 1999 (disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>).

Em suma, as ações discutiam quanto à possibilidade de incidência do ICMS nas operações com *software* por transferência eletrônica de dados, isto é, via *download*. Na oportunidade, a Corte, por maioria, firmou entendimento no sentido de que não incide ICMS nas operações com *software* por transferência eletrônica de dados, incidindo somente o ISS.

Assim, traçado o objeto de estudo do trabalho em epígrafe, qual seja, o julgamento conjunto das ADIs e a sua relevância para o contexto da tributação da economia digital, o presente buscará construir um modelo pelo qual seja possível traçar as zonas de certeza em relação à incidência dos tributos estaduais e municipais relacionados ao consumo de bens digitais.

Nesse sentido, no primeiro capítulo, far-se-á um panorama geral acerca do federalismo fiscal brasileiro, de modo a analisar princípios constitucionais da legalidade tributária estrita e da tipicidade, com aprofundamento dogmático na conceituação da competência tributária dos entes federados e a guerra fiscal vertical surgida com o advento e crescimento dos setores de tecnologia. Além disso, abordar-se-á acerca do papel da Lei Complementar Federal como mecanismo constitucional para o controle e diminuição dos conflitos de competência tributária no Brasil.

Em sequência, no segundo capítulo, a partir de critérios materiais da incidência do ICMS e do ISS, serão buscadas as conceituações dos termos “*operações relativas à circulação de mercadorias*” e “*prestar serviços de qualquer natureza*”, de modo a verificar sua aplicação ou não às novas tecnologias que já surgiram e que ainda virão a surgir.

No terceiro capítulo, serão analisados os entendimentos do Supremo quando do julgamento das ADIs nº 1945 e 5659, e seus possíveis impactos para os contribuintes do setor tecnológico<sup>14</sup>.

Sobre a temática, quando da conclusão do presente trabalho, será analisado (*i*) se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal possui o condão de romper com a insegurança jurídica e a guerra fiscal vertical entre os estados e municípios no que toca ao setor de

---

<sup>14</sup> Setor tecnológico este visto em caráter abrangente.

tecnologia; e *(ii)* se a decisão, por ter sido proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, poderá acarretar em um efetivo avanço paradigmático para a tributação do consumo da economia digital no Brasil, transcendendo a própria normatividade analisada, de modo a ultrapassar a discussão sobre a incidência do ICMS sobre o *download* de *softwares* e afetar a regra matriz de incidência do imposto.

Assim, torna-se necessário avaliar os possíveis reflexos do julgamento supra para a indústria tecnológica em ascensão no Brasil, visto que, nos termos do voto vencedor do Ministro Dias Toffoli “*dada a complexidade inerente aos conceitos de tecnologia da informação, há complicadores que afetam o direito tributário, na medida em que as relações jurídicas podem conter, ao longo de sua cadeia, mais de uma modalidade de serviço de computação*”.

## 2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Breve Panorama do Federalismo Fiscal Brasileiro

Conforme disposição do artigo 1º da Constituição Federal<sup>15</sup>, o Brasil constituiu-se em uma República Federativa, possuindo o princípio federativo estatuído como cláusula pétrea<sup>16</sup>. O referido modelo de Estado possui suas origens nos Estados Unidos da América, onde surgiu como forma de garantir a autonomia dos Estados Confederados criados após a Revolução de 1776.

No caso estadunidense, a partir da assinatura da Convenção da Filadélfia de 1787, adotou-se uma ordem político-jurídica unificada com o objetivo de atender aos desafios advindos da soberania recém adquirida, inclusive no âmbito fiscal. A experiência brasileira, por outro lado, deu-se na ocasião da proclamação da República, em 1889, sendo a forma federativa de Estado prevista na primeira Constituição Republicana<sup>17</sup>, que dispôs acerca da divisão de competência entre os entes federativos.

De modo semelhante, a Constituição da República de 1988 também adota o modelo federativo de estado, este em seu modo cooperativo<sup>18</sup>, dispondo que todos os entes federativos são dotados de autonomia para sua organização político-administrativa.

Neste sentido, de modo a garantir a organização político-administrativa supramencionada, a carta constitucional adotou o entendimento pela manifesta capacidade de

---

<sup>15</sup> “Art. 1 A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

<sup>16</sup> “Art. 60 A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”

<sup>17</sup> “Art. 1 A República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

<sup>18</sup> Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “O federalismo solidário exige, pois, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto horizontal. Na verdade, no contexto do federalismo solidário, ela não tem uma natureza contratual. Isto porque as relações interindividuais entre as entidades que compõem a federação, cujo objetivo deve ser o fomento das finalidades comuns, têm um sentido jurídico-político que as transcende”. (FERRAR JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal in Schoueri, Luis Eduardo (Coord.). Direito tributário: estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278).

auto-organização, de autogoverno e de autoadministração, inclusive financeira, para os entes federativos, isto é, para a União Federal, Estados e Municípios.

Com efeito, para que fosse possível a auto-organização financeira de seus entes, foi instituída uma rígida repartição de competências tributárias para que os entes possuam meios certos para arrecadar recursos, repartir receitas, alocar recursos públicos, etc. Sobre o federalismo brasileiro, inclusive, Edilberto Carlos Pontes Lima<sup>19</sup> indica pela existência de dois modelos específicos de federalismo, um político e outro fiscal. Vejamos:

“O federalismo pode ser analisado segundo duas grandes categorias, o político e o fiscal. Enquanto o federalismo fiscal trata da divisão de responsabilidades sobre receitas, despesas e transferências entre os diversos entes federativos, o federalismo político diz respeito, principalmente, à divisão de responsabilidades administrativas e políticas de cada esfera de governo.”

Têm-se assim que o federalismo brasileiro constitui-se em meio de organização estatal pelo qual os entes usufruem de determinada autonomia financeira, de modo a não dependerem um dos outros para estabelecerem seus projetos políticos e sociais. Nesse sentido<sup>20</sup>:

“O Brasil é uma federação, e o respeito à autonomia dos entes que a compõem é fundamental para a sustentação deste sistema. Entre os vários aspectos que se desdobra a autonomia dos entes federados, **a autonomia financeira ocupa papel de destaque.**

Os entes federados, especialmente os chamados “entes subnacionais” (Estados, Distrito Federal e Municípios) **precisam dispor de recursos suficientes para fazer frente as suas despesas, e sem depender dos demais, particularmente da União. A verdadeira, efetiva e imprescindível autonomia financeira depende, pois, do binômio “suficiência” e “independência” dos recursos financeiros.**” (grifos meus)

Assim, as atribuições dos entes federativos são distribuídas de modo rígido para evitar a ocorrência de conflitos de competência, seja pela invasão indevida na atribuição de um ente

---

<sup>19</sup> LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Curso de Finanças Públicas: uma abordagem contemporânea. São Paulo: Atlas, 2015, p. 154-155.

<sup>20</sup> CONTI, José Maurício. Levando o Direito Financeiro a Sério. São Paulo: Blucher, 2016, p. 13.

por outro, seja pela omissão e recusa dos entes em realizar uma determinada atividade cuja competência não foi claramente distribuída<sup>21</sup>.

Ocorre que, todavia, em que pese sua tentativa, o legislador constituinte originário não logrou êxito em dirimir a competição fiscal predatória entre os entes<sup>22</sup>. A despeito do federalismo de cooperação adotado pela Constituição Federal, a qual concedeu capacidade tributária ativa a todos os entes federativos, sejam eles a União Federal, os Estados, e os Municípios, instauraram-se diversas guerras fiscais, sejam elas horizontais ou verticais, principalmente no que tange à tributação sobre o consumo<sup>23</sup>.

Exemplos dos conflitos de competência tributária são diversos, podendo ser destacadas as controvérsias sobre a tributação de gráficas (serviços x mercadoria); locação de bens móveis (serviços x não incidência); industrialização sobre encomenda (IPI x ISS x ICMS); *leasing* (serviços x obrigação de dar); entre outros<sup>24</sup>. Neste sentido, com ênfase nos ditames e evoluções apresentados pela economia digital<sup>25</sup>:

“A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 optou por delinear um sistema tributário composto por rígidas regras de repartição de competências tributárias dependentes da materialidade prevista na norma de incidência. Contudo, as interações econômicas e sociais são fluidas, estão em constante mudança, trazendo para o Direito o desafio de regulá-las com celeridade sob o prisma do que na CRFB/88 foi definido. Nesse compasso, a chegada da intensa economia digital ou da chamada Revolução 4.0, fez com que Estados e Municípios colidissem no interesse de tributar, pelo ICMS e pelo ISS, respectivamente, as operações envolvendo a venda ou a disponibilização dos mais diversos softwares, gerando um cenário de profunda insegurança jurídica e, conseqüentemente, de conflitos a serem dirimidos pelas Cortes Superiores.”

---

<sup>21</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro / Marcus Abraham. – 5. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

<sup>22</sup> Sobre o tema: FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O Conflito de Competência entre ICMS e o ISS: Um Estudo de Casos na Era da Internet. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018.

<sup>23</sup> FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Op. Cit.

<sup>24</sup> FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). op. cit.

<sup>25</sup> MATA, Juselder Cordeiro da Mata; Carvalho, Ronan Alves Martins de. A Tributação de Softwares e o Entendimento das Cortes Superiores Brasileiras. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FELGELSON, Bruno (coord.). Tax 4.0: Tributação na Realidade Exponencial. Rio de Janeiro: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2021.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Maurine Morgan Pimentel Feitosa<sup>26</sup> entende que a delimitação conceitual do legislador acerca do IPI, ICMS, e ISS mostra-se imprecisa, perpassando os próprios contornos do federalismo.

A contrário senso, dado o desenvolvimento latente da economia digital, bem como sua importância cada vez mais crescente para a economia internacional, nota-se que a capacidade de tratamento e adaptação dos Fiscos nacionais tornar-se-á decisiva para a arrecadação e criação de novas receitas<sup>27</sup>, de modo que, em prol da segurança jurídica faz-se necessária maior clareza e certeza acerca das normas tributárias.

## **2.2 Competência tributária e os princípios constitucionais relacionados ao seu exercício**

Conforme exposto no tópico anterior, a Constituição Federal dispôs sobre a repartição de competência tributária como uma maneira de garantir a autonomia financeira de todos os entes federados. O chamado federalismo fiscal, isto é, a distribuição racional dos recursos entre os entes federados de forma proporcional às suas responsabilidades<sup>28</sup>, garante, em tese, aos entes da federação independência, suficiência, e eficiência na obtenção de recursos, características estas que são essenciais para a autonomia financeira<sup>29</sup>.

Neste viés, entende-se a atribuição constitucional de competências tributárias como um pilar para a organização dos entes federativos. Isso porque, por meio deste instituto, há a atribuição de competência legislativa plena aos entes para que estes possam angariar receitas financeiras que possibilitam sua independência e suficiência. Assim, a Constituição Federal atribui a cada ente competência para a instituição de determinados tributos, sendo ressalvadas as limitações admitidas na própria Carta Federal, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas dos Municípios e nas normas gerais de direito tributário<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Op. Cit.

<sup>27</sup> RENAULT, Felipe. Op. Cit.

<sup>28</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: Federalismo Fiscal e a Importância da Interpretação Estrutural. Disponível em: <https://www.academia.edu/37729650>. Acesso em 19 de agosto de 2021.

<sup>29</sup> CONTI, J. M. Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). Tratado de Direito Tributário, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 189.

<sup>30</sup> BRITO MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário, 40ª ed., São Paulo, Malheiros, 2019.

Com efeito, nos termos da Constituição Federal, sobre o consumo – matéria que interessa para fins do presente trabalho –, foi assegurada a seguinte repartição de competências: *(i)* aos Municípios compete o ISS; *(ii)* aos Estados compete o ICMS; e *(iii)* à União Federal compete o IPI, bem como as contribuições ao PIS e à COFINS, ambas incidentes sobre o faturamento e receita, e, conseqüentemente, sobre o consumo. A tributação sobre o consumo, todavia, mostra-se verdadeira amostra de concorrência e a competitividade entre os entes. Estes, objetivando a angariação de investimentos, competem entre si em guerras fiscais, sendo as mais conhecidas as dos Municípios e Estados entre si, bem como entre os Estados e Municípios<sup>31</sup>.

Pois bem, o sistema do direito positivo é formado por estruturas prescritivas que se projetam sobre condutas intersubjetivas, disciplinando e ordenando os comportamentos humanos em função de valores tidos como socialmente aceitos. Nesse ínterim, de forma a exercer uma maior conotação valorativa no ordenamento jurídico, os princípios tornam-se preceitos de forte valor axiológico, influenciando na construção, estruturação e aplicação das demais significações jurídicas<sup>32</sup>. Sobre o tema vejamos os entendimentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>33</sup> acerca do que vem a ser um princípio:

“Normas que **fixam importantes critérios objetivos**, além de ser usado, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.” (grifos meus)

Assim, entende-se princípios como verdadeiras limitações ao poder estatal, limitações estas que são tidas de modo a assegurar certa segurança entre o Estado e o particular/contribuinte. As limitações, inclusive, possuem diversas vertentes, sendo ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> MANEIRA, Eduardo. Guerra Fiscal, Federalismo e Reforma Tributária. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Gustavo da Gama Vital de Oliveira; Marco Antonio Ferreira Macedo. (Org.). Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. 1ed. Salvador: JusPODIVM, 2019, v. Único, p. 509-522.

<sup>32</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de Software. São Paulo: Ed. Noeses, 2020.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Apud PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit.

<sup>34</sup> BRITO MACHADO, Hugo de. Op. Cit.

Neste viés, em sentido restrito, entende-se por serem as limitações do poder de tributar conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nos quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário.

Ainda que todos os princípios constitucionais tributários sejam de suma importância para a repartição das competências e para a conjuntura legislativa nacional, entendemos neste trabalho, pelo afunilamento destes, de forma a ressaltar a importância de dois princípios fundamentais para a discussão porá tratada, o princípio da legalidade tributária estrita e o princípio da tipicidade, os quais serão destrinchados no tópico a seguir.

### 2.2.1 Princípio da Estrita Legalidade Tributária

No Estado Democrático de Direito, a Lei é tida como a expressão da vontade soberana de um povo. De acordo com Alberto Xavier<sup>35</sup>, o princípio da Legalidade no Estado de Direito possui ideal para além do consentimento daqueles que serão pela Lei tributados, de modo que assume a forma de único instrumento válido de revelação e garantia de justiça.

Neste sentido, têm-se na Constituição Federal a legalidade disposta no rol de direitos individuais do artigo 5º, em seu inciso II, que assim dispõe “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Em se tratando do Direito Tributário, a legalidade insere-se de maneira mais específica, tida como a estrita legalidade tributária, com previsão no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Assim, verifica-se que a norma jurídica que impõe a obrigação de pagar tributo se baseia em três ordens normativas. Enquanto a Constituição Federal traça normas tidas como gerais, revelando o núcleo da hipótese de incidência e, em decorrência, a base de cálculo, o sujeito passivo e o sujeito ativo, por meio da lei complementar define-se os aspectos fundamentais da hipótese de incidência do tributo, e a lei ordinária o institui.

---

<sup>35</sup> XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 11.

Desse modo, a norma impositiva de obrigação tributária é veiculada pela lei ordinária, salvo em exceções determinadas pela própria Constituição Federal, como é o caso do empréstimo compulsório e do imposto decorrente de competência residual, que necessitam de lei complementar para a sua instituição.

Com efeito, têm se que, independente da forma legislativa para tal, a criação de normas tributárias impositivas de deveres aos contribuintes, possuem o dever de serem instituídas por meio de lei. Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>36</sup>:

“Salvo as exceções expressamente previstas, (...), criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.”

No entanto, a observância da legalidade não se mostra absoluta o bastante para assegurar a interpretação e a aplicação das normas em harmonia com os valores constitucionais. Ainda que formalmente constitucional, a lei que institui e/ou majora tributos pode não atender requisitos básicos em seus enunciados e respectivos conteúdos normativos, de modo que se faz necessária a análise, de maneira conjunta, com a tipicidade tributária.

### 2.2.2 Princípio da Tipicidade Tributária

A tipicidade tributária, por outro lado, é tida como o próprio conteúdo da norma tributária, de forma que este configura-se como um subprincípio da legalidade com o objetivo de tornar o Direito Tributário mais seguro e previsível, sem subjetivismos do fisco para com o contribuinte<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> BRITO MACHADO, Hugo de. Op. Cit.

<sup>37</sup> MULLER, Gabriel Baltazar. A Segurança Jurídica para Além da Tipicidade Tributária. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro – PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, set./dez. 2018.

Acerca do tema, a doutrina pátria discute sobre a conceituação e amplitude do que vem a ser tipo. A conceituação do referido termo, nos entendimentos de Ricardo Lobo Torres<sup>38</sup>, pode ser vista como uma forma de abstração e concretude do direito tributário, podendo ser classificado de duas maneiras diversas, quais sejam, tipo fechado ou tipo aberto. Vejamos abaixo cada uma dessas classificações.

Como expoente da tipicidade fechada no direito tributário brasileiro temos o professor Alberto Xavier. De acordo com este, haveria uma necessidade de adequação típica para que a hipótese de incidência dos tributos fosse concretizada no plano material, isto é, no plano fático<sup>39</sup>.

Baseando seus estudos na doutrina germânica de Karl Larenz<sup>40</sup>, o doutrinador brasileiro analisou o tipo a partir de contraposições com a ideia de conceitos. Nessa linha, enquanto os conceitos seriam fixados por meio de sua definição, os tipos não seriam passíveis de definição, admitindo gradações.

Alberto Xavier, ainda, entendia pela reserva absoluta da lei em matéria tributária, de modo que o aplicador do direito somente poderia se limitar à submissão do fato à norma, não sendo capaz de exercer atividades valorativas para tal<sup>41</sup>. Nesta linha, o autor enumera os corolários da tipicidade, quais sejam, o princípio da seleção, do *numerus clausus*, do elo exclusivismo e o da determinação ou tipicidade fechada<sup>42</sup>.

Assim, de acordo com a doutrina da tipicidade fechada, para a surgimento da obrigação de pagar tributo todos os elementos abstratamente considerados pelo legislador deveriam ser concretamente verificados no plano material, de modo que a tipicidade tributária possuiria duas dimensões distintas, quais sejam: a legislativa e a fática. Enquanto no plano legislativo a tipicidade determinaria que a lei especificasse todos os elementos indisponíveis para a regramatriz de incidência, isto é, a lei deverá observar os elementos descritores do fato jurídico, no plano fático a tipicidade significaria a exigência do pleno enquadramento do conceito do fato

---

<sup>38</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. R. Dir. Adm. Rio de Janeiro, 235: 193-232, Jan/Mar. 2004.

<sup>39</sup> XAVIER, Alberto apud FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Op. Cit.

<sup>40</sup> Sobre o tema: TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. R. Dir. Adm. Rio de Janeiro, 235: 193-232, Jan/Mar. 2004.

<sup>41</sup> XAVIER, Alberto apud TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit.

<sup>42</sup> Sobre o tema, ver: FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Op. Cit.

jurídico tributário ao conceito do fato da hipótese normativa, como condição para o surgimento da relação tributária.

Com categorização semelhante, Mizabel Derzi<sup>43</sup>, embora tenha desenvolvido argumentos diferentes acerca do tipicidade fechada, entende que os tipos apresentam textura aberta, de forma que são inaplicáveis ao Direito Penal, ao Direito Tributário, e aos Direitos Reais. Especialmente acerca do Direito Tributário, a autora leciona que em razão da estrutura aberta e flexível do tipo, o mesmo não se compatibilizaria com o sistema de repartição de competências brasileiro. Veja-se:

“Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos ... com essas afirmações, novamente insistimos, não se está a negar a existência de uma zona cinzenta ou da chamada zona de penumbra de Carrió, no Direito Tributário, tampouco asseverando a ausência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração. Essas formas, quando presentes, são um ponto de difícil caracterização e uma transição entre o conceito determinado e o tipo propriamente dito”.

Por sua vez, em contraposição ao entendimento acima, temos a tipicidade aberta. Exponente desta, Ricardo Lobo Torres, entende que o tipo compreende-se na ordenação de dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança, admitindo dessemelhanças e as especificidades e exibindo aspectos valorativos. Vejamos<sup>44</sup>:

“O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Este último, em sentido lato, pode abranger os diversos princípios de segurança jurídica: irretroatividade, anterioridade, proibição de analogia etc. Mas, pela sua relevância e conteúdo, a tipicidade deve ser tratada como princípio específico de segurança jurídica.

O princípio da tipicidade remete à noção de tipo e tipificação. O direito alemão é que dele tem cuidado com maior profundidade, sob as denominações de *Typizität* e *Typisiermg.*

Diante da confusão introduzida na temática da tipicidade pelas fontes ibéricas, com grande repercussão sobre a doutrina e a jurisprudência brasileiras, poder-se-ia também falar, embora só fosse correto parcialmente, em tipicidade como princípio da adequação do fato gerador concreto ao abstrato. Mas nos parece que a identificação

---

<sup>43</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado apud TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit.

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit.

da tipicidade com o princípio da determinação é exagero positivista proveniente das doutrinas portuguesa e espanhola, embora haja um certo relacionamento entre o tipo e a determinação do fato gerador, quando aquele se incluir na descrição da hipótese de incidência”.

Em posicionamento semelhante, Humberto Ávila<sup>45</sup> entende ser impossível que a linguagem do Direito contenha uma predeterminação total. Isso porque, a aplicação das normas jurídicas depende de um juízo de valor por parte do aplicador do direito. Segundo o autor, a aplicação das normas pressupõe possibilidades factuais, enquanto a linguagem contém implicações ontológicas.

Passados estes breves comentários acerca do sistema tributário brasileiro, passaremos a analisar o motivo pelo qual a ascensão das novas tecnologias mostra-se como um verdadeiro desafio ao sistema tributário brasileiro, e as complicações que este vêm presenciando ao longo das últimas décadas, sem antes, todavia, não perpassar sobre os entendimentos da Lei Complementar como forma de resolução de conflitos de competência no ordenamento jurídico brasileiro, conforme categoriza a Constituição Federal.

### **2.3 O papel da Lei Complementar no Direito Tributário brasileiro e a Resolução dos Conflitos de Competência**

Conforme visto em tópico anterior, a tributação da circulação de bens e serviços no sistema tributário brasileiro baseia-se, precipuamente, em três tributos, quais sejam, IPI, ICMS e ISS, sendo o conflito entre estes quase que inevitáveis, conforme constatado por Gustavo da Gama<sup>46</sup>.

Neste sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 146, prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Esta previsão encontra-se disposta no ordenamento jurídico pátrio desde a Constituição de 1967, mantida no artigo 18, §1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969.

---

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto apud FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Op. Cit.

<sup>46</sup> GAMA, Gustavo da. ICMS no Estado do Rio de Janeiro. Teoria e Prática, Rio de Janeiro, Ed. Lumen Juris, 2021, pág. 253.

Todavia, conforme explica Ricardo Anderle<sup>47</sup>, mostra-se ilusório o entendimento de que a lei complementar é meio absoluto para a resolução de conflitos interpretativos quando da aplicação do direito às relações concretas do cotidiano<sup>48</sup>. Na mesma linha, também entende Filipe Silvestre Lacerda Bastos<sup>49</sup>.

Neste passo, importa notar que o papel a ser atribuído à lei complementar oscila de acordo com a premissa metodológica adotada, isto é, se entendermos tipicidade fechada, incluindo-se neste polo aqueles que entendem que o sentido das expressões atributivas de competência estão inteiramente dispostos na Constituição Federal, a lei complementar limitar-se-ia às opções *dejá* apresentadas pelo constituinte.

Por outro lado, para os defensores da tipologia aberta das disposições da Constituição Federal, os quais entendem que os significados nela dispostos podem ser modificados através do transcurso do tempo e do próprio avanço tecnológico, a lei complementar também se compreende em mecanismo pelo qual a ordem jurídica pode ser modificada, respeitadas as limitações dispostas na própria Constituição Federal.

Nesta linha, cumpre observar que ao tratar do ISS, a Constituição Federal, em seu artigo 156, dispôs serem as hipóteses de incidência deste os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, da Constituição Federal, definidos em Lei Complementar. Ao tratar do ICMS, por outro lado, a Carta Magna estabeleceu que a o tributo estadual incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Nota-se, ainda, que as Leis Complementares dos tributos acima referidos repetiram os critérios adotados na Constituição Federal<sup>50</sup>. Enquanto a Lei Complementar 87/1996 (“Lei Kandir”) estabeleceu que incide o ICMS quando do (i) *fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios* e (ii) *fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de*

---

<sup>47</sup> ANDERLE, Ricardo. O Papel da Lei Complementar na Solução de Conflitos de Competência. Revista IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 50 Anos do Código Tributário Nacional.

<sup>48</sup> ANDERLE, Ricardo. Op. Cit.

<sup>49</sup> BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. ISS: Construindo um Conceito Constitucional de Serviços. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, pág. 213.

<sup>50</sup> GAMA, Gustavo da. Op. Cit. pág. 255.

*competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual, a Lei Complementar 116/2003 (“Lei do ISS”) dispôs que 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 de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*

Sobre a temática, tem-se importante papel a Lei Complementar do ISS, que define os serviços tidos como serviços de qualquer natureza. Sobre a temática, o Supremo Tribunal Federal já entendeu pela taxatividade dos serviços presentes na lista anexa à lei. Veja-se:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - **É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuidase, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.** II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.”

(STF - RE: 361829 RJ, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 13/12/2005, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006, p. 299-310) (grifos meus).

Segundo o critério adotado pela Corte Constitucional, apenas estão sujeitos ao ISS os serviços arrolados expressa ou implicitamente na lei complementar, não se admitindo tributação por analogia.

A Lei Complementar, assim, possui importante papel para que seja assegurada a segurança jurídica, tanto para o contribuinte, como para os Entes Federais<sup>51</sup>. Do lado dos contribuintes, quando sua atividade ou operação encontra-se em verdadeira zona cinzenta acerca de sua tributação, seguir o critério adotado em Lei Complementar traz segurança ao

---

<sup>51</sup> GAMA, Gustavo da. Op. Cit. pág. 255-256.

planejamento do contribuinte, o qual possuirá maior previsibilidade acerca da tributação que deverá arcar. Por outro lado, no que se refere ao Fisco, este possuirá maior segurança jurídica para a consolidação das finanças públicas. Explica-se.

Haja vista que o modelo orçamentário dos entes baseia-se no planejamento da expectativa de receita pública, as soluções adotadas por meio de Lei Complementar fornecem maior orientação para que os entes delimitem suas leis e as hipóteses de incidência dos tributos de sua competência.

Com efeito, verifica-se que a adoção dos critérios estabelecidos em Lei Complementar traz de forma conjunta uma maior segurança jurídica aos contribuintes, e às finanças públicas, de modo que as operações e negócios jurídicos a serem realizados acabam por possuir maior previsibilidade acerca de sua tributação.

## **2.4 Conflitos de Competência e a Economia Digital**

A progressão tecnológica vivenciada nas últimas décadas possui como um dos principais fatores a popularização da rede mundial de computadores, isto é, a Internet. Ao possibilitar a transmissão de informações em nível global, a internet desencadeou diversas modificações na forma de pensar a comunicação por meio da difusão de conceitos e funcionalidades que acabaram por desfigurar e alterar o cotidiano que hoje conhecemos<sup>52</sup>.

O surgimento das novas tecnologias diluiu fronteiras antes observadas nas atividades econômicas tradicionais, tornando cada vez mais difícil a distinção entre a indústria, o comércio e os serviços<sup>53</sup>. Nesse sentido, nota-se que a percepção da relevância da difusão da rede mundial de computadores, e como consequência a tributação das novas atividades, tornou objeto de atenção e estudo por parte de diversas organizações tanto no âmbito regional como no internacional<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág. 31.

<sup>53</sup> REZENDE, Fernando. A Revolução Digital e a Reforma Tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>54</sup> GUIMARÃES, Vasco Branco. A Tributação Face ao Desafio Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

A OCDE estabeleceu parâmetros para que fosse possível distinguir a economia digital de sua forma tradicional: *(i)* acentuada dependência de intangíveis; *(ii)* o uso maciço de dados, especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; *(iii)* a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e *(iv)* a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos”<sup>55</sup>.

Ademais, no que se refere ao ponto de vista do consumidor, a organização entende a economia digital como tendo uma maior praticidade de uso, baixo custo, facilidade e velocidade de busca, aquisição e pagamento eletrônicos<sup>56</sup>.

Atraídas pelo baixo custo e pela facilidade das operações na Economia Digital, indivíduos e empresas mudaram, ao longo das últimas décadas, seus hábitos de consumo<sup>57</sup>. Enquanto os indivíduos passaram a consumir de modo compartilhado e/ou por tempo de uso, as empresas passaram a adotar sistemas automatizados e conectados. Sobre o tema, explica Maurício Barros:

“Essa nova realidade, além de forjar um mundo cada vez mais interconectado, contribui acentuadamente para uma mudança nos hábitos de consumo de indivíduos e empresas, que são atraídos pelas facilidades e pelos baixos custos que novas operações trazem consigo. Do lado dos indivíduos, o consumo compartilhado e/ou por tempo de uso, em oposição à aquisição definitiva de produtos, ao lado da crescente utilização de redes sociais pessoais e profissionais, tem trazido impactos profundos no comércio, no transporte, nos relacionamentos interpessoais e até mesmo na educação e nas relações de emprego. Do lado das empresas, a constante opção por substituir investimentos em bens de capital (*Capital Expenditures ou CapEx*) por despesas operacionais (*Operational Expenditures ou OpEx*) bem como a crescente utilização de processos automatizados e conectados (via Internet das Coisas) têm contribuído para a redução de custos e ganhos de eficiência em um ambiente empresarial globalizado e cada vez mais competitivo.

---

<sup>55</sup> OECD, 2015, pág 16, apud. CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>56</sup> OECD, 2015, pág 11, apud. CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>57</sup> BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

A título de exemplos, é fácil constatar que necessidades pessoais e profissionais que antes eram supridas por meio da aquisição definitiva de mercadorias (CDs de música, hardwares, software com mídias) vêm sendo substituídas pela utilização efêmera e pagamento pelo uso limitado no tempo, como é o caso dos serviços de streaming e de computação em nuvem (infraestrutura e software como serviços). Também o compartilhamento de bens vem moldando uma nova tendência de otimização de tempo e recursos das pessoas, em clara mudança de cultura.”

Essas alterações na dinâmica do consumo, para além das mudanças operacionais e cotidianas, conforme exposto anteriormente, também desencadearam uma série de questionamentos na seara tributária. Contudo, em razão da impossibilidade dos poderes judiciários e legislativos de se adaptarem rapidamente às novas dinâmicas estabelecidas pela Economia Digital<sup>58</sup>, a qual, frisa-se, progride diariamente, os contribuintes deste setor encontram-se em zona de insegurança jurídica. Sobre o tema, entendem Henrique Munia e Erbolato, e Lucas Di Francesco Veiga<sup>59</sup>:

“No Brasil, a subsunção da hipótese de incidência descrita para um evento supostamente tributável na internet raramente é isenta de controvérsia e tem causado insegurança jurídica, dado que não há clareza se determinada tecnologia está sujeita a tributação específica, seja (i) pela rápida evolução das tecnologias, (ii) pela demora do Poder Legislativo em acompanhá-la, ou ainda (iii) pelo alto volume de trabalho ou desinteresse por parte de quem fiscaliza empresas deste segmento.”

Assim, verifica-se a existência de verdadeiras complicações na adoção dos conceitos e termos advindos da revolução digital para o Direito Tributário<sup>60</sup>. Isso porque, o sistema tributário nacional utiliza-se de conceitos utilizados pelo constituinte originário para tratar de temas que sequer tinham sido inventados quando da definição e da divisão da competência tributária pela Constituição Federal<sup>61</sup>.

Assim, torna-se difícil o enquadramento das novas operações da economia digital nos conceitos de “*mercadorias*” e “*serviços*”, núcleos semânticos das competências de Estados e

---

<sup>58</sup> Neste ponto, destaca-se, novamente, a pendência de decisão de mérito da ADI 1945/MT de mais de 20 anos.

<sup>59</sup> ERBOLATO, Henrique Munia e; Veiga, Luas Di Francesco. Aspectos decorrentes da importação do Cloud computing no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 235-244.

<sup>60</sup> RENAULT, Felipe. Op. Cit.

<sup>61</sup> BARROS, Maurício. Op. Cit.

Municípios para cobrar, respectivamente, o ICMS e o ISS, e medidas unilaterais dos entes tributantes acabaram por trazer grande instabilidade para os contribuintes, estes, inclusive, acabaram por sofrer com autuações de ambos os lados do conflito, gerando diversos litígios.

Valendo-se do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), os Estados passaram a se manifestar acerca da incidência do ICMS sobre os *softwares*. Tal incidência foi realizada de forma ampla. Inicialmente, por meio do Convênio ICMS nº 84/1996 reduziu-se a base de cálculo nas operações com *softwares* inseridos em qualquer meio magnético ou óptico. Após, através do Convênio ICMS nº 89/1996, concedeu-se isenções nas operações com *softwares* personalizados<sup>62</sup>.

Nesta linha, a primeira manifestação dos Estados pela incidência do ICMS em operações envolvendo bens digitais, isto é, bens não corpóreos, foi do Estado do Mato Grosso, quando da edição da Lei nº 7.098/1998. A referida legislação previa a incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador, *softwares*, ainda que realizados por transferência eletrônica de dados. Seguindo o Estado mato-grossense, o Estado de São Paulo também tributou operações realizadas com softwares, personalizados ou não, nos termos do Decreto nº 51.619/2007<sup>63</sup>.

Ato contínuo, em dezembro de 2015, foi publicado o Convênio ICMS nº 181/2015, que tratou da incidência do ICMS nas operações com *software*, programas de computador, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres. O referido Convênio foi assinado pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins. O convênio acabou por abarcar na hipótese de incidência do ICMS as operações com *softwares* ainda que efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados.

---

<sup>62</sup> SOUZA, Alisson Carvalho de; NASCIMENTO, Augusto César Pereira Sampaio do; BORDA, Victória Sório da Motta. A Tributação dos Softwares no Contexto do ICMS e do ISS. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FELGELSON, Bruno (coord.). Tax 4.0: Tributação na Realidade Exponencial. Rio de Janeiro: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2021.

<sup>63</sup> A Resposta à Consulta Tributária nº 234/2011 de São Paulo, entendia, todavia, que a exigência do ICMS somente seria impostas nos casos em que os softwares fossem vendidos por meio de suporte físico.

Além disso, a partir do Convênio ICMS nº 116/2017, os Estados estabeleceram que o ICMS sobre os *softwares* de padronizados deveria ser recolhido em favor da unidade federada onde estivesse domiciliado ou estabelecido o “adquirente” e que o contribuinte seria a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realizasse a venda ou a disponibilização.

Os Municípios, por sua vez, por meio da Lei Complementar nº 116/2003, no tocante aos serviços ligados à tecnologia, dispuseram em seu item 1 a tributação pelo ISS de serviços como processamento de dados e congêneres (item 1.03), elaboração de programas de computador, inclusive de jogos eletrônicos (item 1.04) e licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (item 1.05).

Além disso, por meio da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a redação do subitem 1.04 da Lista de Serviços do ISS, tiveram exposto que a incidência do ISS sobre os “*softwares por encomenda*” se daria independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado.

Do mesmo modo, sem mencionar os softwares em específico a referida Lei também estabeleceu no campo de incidência do ISS a atividade “*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto*” (subitem 1.09), isto é, o *streaming*, que viabiliza o acesso por parte do usuário a determinados conteúdos sem a necessidade de *download*.

Dito isto, mostra-se inequívoco o conflito de competências estabelecido entre o ISS e o ICMS para operações digitais, de modo que o presente trabalho, buscará analisar a evolução dos conceitos e termos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento conjunto das ADIs nº 1945 e 5659, as quais destacam-se por seu caráter recente e por terem sido julgadas em regime de controle concentrado de constitucionalidade pelo Tribunal Pleno do STF em 24 de fevereiro de 2021 após uma vacância de decisão definitiva por mais de 20 anos<sup>64</sup>. É o que se passa a demonstrar.

Para fins de maior contextualização, inicialmente, destaca-se que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade possuíam como escopo a (*i*) a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998,

---

<sup>64</sup> A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 foi autuada no STF em 21 de janeiro de 1999 (disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>).

do Estado de Mato Grosso, que consolidava normas referentes ao ICMS<sup>65</sup>; e (ii) o art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96 e do Decreto nº 46.877/15, bem como o art. 5º da Lei nº 6.763/75 e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, “a fim de se excluírem das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – software”<sup>66</sup>.

Em suma, ambas as ações discutiam quanto à possibilidade de incidência do ICMS nas operações com *software* por transferência eletrônica de dados, isto é, via *download*. A incidência dos tributos sobre o consumo nas referidas operações será analisada no capítulo a seguir. Todavia, em caráter anterior, delimitaremos os conceitos e entendimentos acerca da natureza jurídica do *software*, conceito o qual foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal.

## **2.5 Conceito de Software, sua Natureza Jurídica e forma de exploração econômica**

Inicialmente, antes de adentrar na tentativa de se conceituar o que se entende como *software*, bem como verificar sua natureza jurídica, importa realizar uma breve distinção técnica entre *hardware* e *software*, e suas aplicações para os computadores como um todo.

O computador mostra-se como ferramenta voltada a receber, processar e enviar informações. Na máquina, operam o *hardware* e o *software*. O primeiro é tido como o conjunto de partes físicas do computador, pertinentes aos equipamentos e às peças eletrônicas que o integram, o segundo engloba o conjunto de elementos lógicos do computador, isto é, são os elementos que permitem ao *hardware* executar ações, atendendo as necessidades impostas por cada usuário.

O *software* mostra-se como as sequências de instruções e dados organizados que capacitam, controlam e gerenciam as operações do *hardware*, habilitando o funcionamento adequado do computador para receber e transmitir dados. Sobre o tema, destaca-se analogia realizada por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>67</sup> ao caracterizar as referidas tecnologias:

---

<sup>65</sup> Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>

<sup>66</sup> Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>

<sup>67</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág. 31.

“Por analogia, pode-se afirmar que o hardware se refere ao corpo do computador, enquanto o software é o cérebro da máquina. É a mente-software, por meio de uma organização lógica predefinida, que faz com que o corpo-hardware trabalhe”.

De igual forma, eis a lição de Sérgio Paulo Gomes Gallindo<sup>68</sup> acerca dos conceitos de hardware e software:

“Denomina-se hardware um equipamento que tenha capacidade de executar instruções lógicas matemáticas a partir de uma sequência de sinais elétricos em um substrato de silício dopado. Hardware é bem móvel tangível que pode ser objeto de operações de compra e venda ou de aluguel. Um conjunto de instruções executável pelo hardware é denominado software. Na sua forma processável, o software é uma sequência de “zeros e uns”. Um conjunto destas instruções interpretáveis pelo hardware é denominado código-executável. Para viabilizar a criação mais ágil de software, os engenheiros criaram linguagens de programação de alto nível, mais palatáveis aos seres humanos e ferramentas capazes de traduzi-las em código executável. Um conjunto de instruções em linguagem de alto nível é denominado código-fonte.”

Pois bem, passadas as considerações iniciais, vejamos os entendimentos acerca da natureza jurídica dos *softwares*. A conceituação legal do termo “*software*” foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro quando da publicação da Lei Federal nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (“Lei do Software”). De acordo com seu artigo 1º, os programas de computador possuem a seguinte definição:

“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.”.

Ainda que o artigo apenas mencione a aceção do *software* em suporte físico de qualquer natureza, sabe-se que, atualmente, a referida aceção não possui condão fático, vez que mostra-se cotidiana a disponibilização destes suportes por meio de transferência eletrônica de dados, *download*, ou por meio de armazenamento na nuvem.

---

<sup>68</sup> GALLINGO, Sérgio Paulo Gomes. Sobre licenciamento de software, incide ISS. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/artigo-integra-licenciamentosoftware.pdf>. Acesso em: 3 de novembro de 2020.

Independentemente desta evolução na disponibilização dos *softwares*, em seu artigo 2º, a Lei Federal nº 9.609/1998 também estabelece o regime da proteção à propriedade intelectual deste, de forma que verifica-se que a disciplina jurídica dos *softwares* no ordenamento jurídico brasileiro qualifica o programa de computador como trabalho intelectual protegido pelos direitos autorais, determinando, inclusive, a aplicação subsidiária da Lei Federal nº 9.610/1998, que alterou, atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais<sup>69</sup>. Sobre o tema, vejamos o entendimento de Deana Weikersheimer<sup>70</sup>:

“Destá forma, deve-se ressaltar que a natureza jurídica do software é de direito autoral, valendo dizer que o desenvolvedor é titular de direito de autor e a sua propriedade não se transfere integralmente, posto que existe uma vinculação permanente do produto com seu criador.”

Ainda em relação à natureza jurídica do *software*, Leonardo Macedo Poli<sup>71</sup> também explica:

“Sendo o software um produto do esforço intelectual de um profissional capacitado é possível a verificação que este é classificado como um bem jurídico imaterial. Portanto, com essa característica. Conclui-se que este objeto de análise será tutelado por um dos ramos do Direito Intelectual.”

No que se refere ao campo de exploração econômica do *software*, a Lei do Software, em seu artigo 9º<sup>72</sup>, estabelece a forma de exploração econômica destes como sendo o contato de licença<sup>73</sup>. Estes contratos, inclusive, acabaram por ganhar novos formatos a partir da evolução tecnológica, como é o caso do licenciamento de uso de *softwares* baseados na infraestrutura da nuvem (*cloud computing*) e o software as a servisse (*SaaS*)<sup>74</sup>.

---

<sup>69</sup> A proteção dos programas de computador como direitos autorais encontra-se disposta no artigo 7º, inciso XII, da Lei Federal nº 9.610/1998.

<sup>70</sup> WEIKERSHEIMER, Deana. Comercialização de Software no Brasil: uma questão legal a ser avaliada. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2000, pág. 7.

<sup>71</sup> POLI, Leonardo Macedo. Direito de Autor e Software. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 23, apud. AMARAL, Thiago Abiatar Lopes, Op. Cit.

<sup>72</sup> Art. 9. O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

<sup>73</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A Tributação do Software no Brasil. São Paulo. Ed. Quartier Latin, 2005. Pág 97.

<sup>74</sup> Sobre o tema, ver: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág 96-119.

Acerca da exploração econômica de *softwares* e o desenvolvimento tecnológico, Gustavo Brigagão e Bruno Lyra<sup>75</sup> lecionam:

“Especificamente em relação ao objeto do presente estudo, verificamos que a exploração econômica de produtos digitais que tenham a natureza de direito autoral, não se dá, obviamente, por meio de um contrato do qual decorra a transferência de propriedade do bem, mas sim, pelo licenciamento do direito de uso daquele produto intelectual. Quando determinado consumidor realiza o “download” de um bem digital (um filme, uma música, um jogo, etc.), ele não passa a ser detentor daquele direito autoral. Há apenas um licenciamento de cessão do direito de uso daquele programa. Nada mais. Só haveria que se falar na venda de um software se todos os direitos inerentes àquele bem fossem transferidos ao comprador, ou seja, o direito de uso, gozo e fruição.”

Ainda que sua exploração econômica seja feita por meio de contratos de licença de uso, importa destacar a vasta possibilidade de enquadramento dos *softwares* em diferentes regimes tributários. Os *softwares* podem ser disponibilizados mediante *download*, suportes físicos como CDs, pen-drives, ou por meio de acesso à nuvem, podendo, ainda, serem classificados de diferentes maneiras, tais como: de programação, como é o caso do sistema Java; *softwares* de sistema como o IOS e o Android dos smartphones; *software* de aplicações como é o caso dos aplicativos em geral como Uber, Ifood, bem como os softwares relativos ao *cloud computing*, como o *Box*, *Dropbox*; e as plataformas *streaming*, como Netflix e Amazon Prime<sup>76</sup>.

Traçadas as premissas iniciais acerca da matéria, faz-se necessário perpassar preliminarmente, pelo conceito de mercadoria e, após, pela conceituação de serviços de qualquer natureza de modo a verificar os desafios para o enquadramento constitucional das hipóteses de incidência tributária em operações com bens digitais e firmar os entendimentos trazidos pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de mérito da ADI 1945/MT.

---

<sup>75</sup> BRIGAGÃO, Gustavo e LYRA, Bruno. Aspectos Tributários do Comércio Eletrônico Internacional. In. TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 anos da ABDF. Ed. Quartier Latin, 2010.

<sup>76</sup> Neste sentido, ver: TEIXEIRA, Tiago Conde. A Tributação de Plataformas Digitais e a Lei Complementar 157/2016. In MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávia Couto; LOBATO, Valter de Souza (Org.). Tributação na Sociedade Moderna; Economia Digital; Compliance Tributário; Direitos Sociais; e Reforma Tributária. Belo Horizonte. Ed. Arraes, 2019.

### 3 DESAFIOS TRIBUTÁRIOS E A ECONOMIA DIGITAL

#### 3.1 A Hipótese de Incidência e a Materialidade do ICMS e do ISS

Neste capítulo será proposto os conceitos dos termos e expressões enunciadas pelo constituinte originário quando da outorga das competências Estaduais e Municipais para exigir o ICMS e o ISS, demarcando o conjunto de eventos que podem ser qualificados como “operações relativas à circulação de mercadorias” e “prestação de serviços”.

Para tanto, considerando o caráter atual incorpóreo e a natureza jurídica dos *softwares*, destrinchadas no capítulo anterior, necessário categorizar e analisar a lógica-semântica da regra matriz de incidência dos tributos envolvidos no conflito ora analisado, isto é, o ICMS e o ISS, ambos impostos que incidem sobre o consumo, para que seja possível delimitar com maior precisão, ainda que não exaustivamente, as hipóteses de incidência tributária de tais impostos.

Inicialmente, importa salientar ser a hipótese de incidência tributária a previsão abstrata da situação a que atribui efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar tributo, que surgirá com a concretização do fato gerador previsto em lei<sup>77</sup>. Sobre o tema, vejamos o entendimento de Geraldo Ataliba<sup>78</sup>:

“(...) hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”, já o fato imponível “é o fato concreto localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária (...) A lei (Hipótese de Incidência) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo-se a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias completas”.

Com efeito, entende-se hipótese de incidência tributária como sendo a situação descrita em lei, a qual, uma vez concretizado o fato gerador do tributo, faz surgir a obrigação tributária

---

<sup>77</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pág. 206 do livro digital.

<sup>78</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág.58.

de pagar tributo e/ou cumprir com obrigações acessórias. Nesse viés, vejamos nos tópicos abaixo as disposições da Constituição Federal acerca dos tributos incidentes sobre o consumo ora analisados.

### 3.1.1 ICMS

A Constituição Federal, em seu art. 155, II, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir ICMS, incluindo as operações e as prestações que se iniciem no exterior. Ainda nesse sentido, também constitui hipótese de incidência do imposto estadual quaisquer serviços que sejam de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Passadas as referidas noções introdutórias, acerca do imposto estadual, iniciaremos a destrinchar efetivamente o conceito de “*operação relativa a circulação de mercadorias*”. O ICMS possui cinco materialidades distintas<sup>79</sup>: *(i)* operações relativas à circulação de mercadorias, que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadoria ou de bens importados do exterior; *(ii)* serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *(iii)* serviços de comunicação; *(iv)* produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e *(v)* extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Todavia, de modo a clarificar a incidência do referido tributo, o presente tópico buscará compreender especificamente os vocábulos *(i)* operações, *(ii)* circulação, e *(iii)* mercadorias. Apenas com as respectivas significações será possível compreender a amplitude significativa deste trinômio para fins da análise que se pretende realizar no capítulo próximo.

#### a) O Conceito de “Operações”

Acerca do vocábulo “operações”, este núcleo semântico da hipótese de incidência do ICMS, devendo ser interpretado como negócios jurídicos de substrato econômico que criam,

---

<sup>79</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17 ed. rev. Ampl. Até EC 88/2015, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2015, pág.42-43.

conservam, modificam ou extinguem direitos<sup>80</sup>, nota-se que este exige que os processos circulatorios de mercadorias sejam precedidos de operações jurídicas<sup>81</sup>.

Nesse sentido, a mera circulação de uma mercadoria não perfaz a hipótese de incidência do imposto. A simples circulação física, sem a ocorrência de operações jurídicas anteriores, não preenche a figura típica da hipótese de incidência do ICMS. Esta mostra-se condicionada à ocorrência de um fato econômico de relevância jurídica<sup>82</sup>. Sobre o tema, vejamos entendimento proclamado pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 158.834, datado de 23 de outubro de 2002:

“(a mera saída física) não é de molde para motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria”.

Assim, nota-se que a Constituição Federal entendeu por exigir que para a existência de processos circulatorios faz-se necessária anterior operação jurídica. Por esta razão, entende Geraldo Ataliba que *“toda ênfase deve ser posta no termo “operação” mais do que no termo “circulação”. A incidência ocorre sobre operações e não sobre o fenômeno de circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não está”*<sup>83</sup>.

#### b) O Conceito de “Circulação”

Acerca da locução “circulação”, controvérsias se instauraram acerca da conceituação das “operações relativas à circulação de mercadorias”<sup>84</sup>. Historicamente, conforme exposto por Gustavo da Gama, duas foram as correntes doutrinárias acerca da conceituação e explicação da expressão. Enquanto a corrente que entendia pelo ideal de circulação jurídica compreendia o fato gerador do ICMS como tendo a pressuposição da transferência da propriedade da

---

<sup>80</sup> “Negócio jurídico é aquela espécie de ato que, além de se originar de um ato de vontade, implica a declaração expressa da vontade, instauradora de uma relação entre dois ou mais sujeitos tendo em vista um objeto protegido pelo ordenamento jurídico” (REALE, Miguel. Lições preliminares de Direito. 27, ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.208-209).

<sup>81</sup> Sobre o núcleo semântico do vocábulo “operações”: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de Software. Ed. Noeses. 2020, págs. 255-259.

<sup>82</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág. 257.

<sup>83</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, pág. 246.

<sup>84</sup> GAMA, Gustavo da. Op. Cit. pág. 1.

mercadoria objeto da operação comercial, a corrente da circulação econômica compreende que o imposto incidiria sempre que ocorresse a evolução da mercadoria em determinada cadeia produtiva, isto é, ausente a necessidade de transferência de titularidade do bem.

Para solucionar tal conflito, coube à Lei Complementar nº 87/96<sup>85</sup>, Lei Kandir<sup>86</sup>, norma geral em matéria tributária, estabelecer a definição das bases de cálculo, dos contribuintes do ICMS, e dos fatos geradores, este último, previsto no artigo 12 da referida Lei<sup>87</sup>. Ainda nesse sentido, a Lei Kandir entendeu por optar pela tese da circulação econômica, a qual acabou por se restringir ao longo dos anos com a evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

O entendimento seguido pela Lei Complementar, isto é, a circulação econômica, independentemente de transferência de propriedade entre os contribuintes, foi defendida por grandes expoentes da doutrina tributária nacional, como Hugo de Brito Machado. O autor, comparava a “circulação” com a movimentação econômica, atribuindo o sentido de que esta seria a *“marcha que as coisas realizam desde a fonte de produção até o consumo”*, não sendo exigido, portanto, a transferência de propriedade das mercadorias. Nesse sentido, expõe: *“pode haver circulação sem que tenha havido mudança de propriedade”*<sup>88</sup>.

No mesmo sentido, Alcides Jorge Costa entende pela conceituação do termo como sendo o encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, de modo que a transferência de propriedade far-se-ia desnecessária para fins de incidência do referido tributo<sup>89</sup>.

Ainda sobre o tema, Gustavo da Gama explica a opção da Lei Kandir pela circulação econômica, bem como preleciona o entendimento jurisprudencial diverso, ensejando a necessária transferência de propriedade para a incidência do ICMS, isto é, a mudança de titularidade da mercadoria. Vejamos suas lições sobre a temática:

---

<sup>85</sup> A Lei Kandir dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

<sup>86</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)

<sup>87</sup> Artigo 12 da Lei Kandir: “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:(...)”.

<sup>88</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. 2. Ed. São Paulo: Ed. Dialética, 1999, pág. 26-27.

<sup>89</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, pág. 88-92.

“A LC 87/96 (Lei Kandir) optou pela tese da circulação econômica, ao considerar ocorrido o fato gerador na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. A jurisprudência, contudo, sempre caminhou pela adoção da tese da circulação jurídica, reconhecendo que não há incidência na transferência de mercadorias de entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme a Sumula 166 do Superior Tribunal de Justiça. O Tribunal confirmou mesmo entendimento ao julgar o tema repetitivo 259.”

No mesmo sentido do entendimento do STJ supramencionado, o Supremo Tribunal Federal também entendeu por adotar em sua jurisprudência a corrente da circulação jurídica da mercadoria. Na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 540.829 e do Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.255.885, ambos julgados na sistemática de repercussão geral, temas 297 e 1099 respectivamente, restou decidida a não incidência do ICMS quando do deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.

O tema, inclusive, conforme destaca Gustavo da Gama<sup>90</sup>, não possui muitas controvérsias, de modo que a própria Procuradoria-Geral da República, quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49, ofereceu parecer opinando pela inexistência de controvérsia jurisprudencial relevante, vez que o tema já encontrava-se pacificado nos Tribunais Superiores. Na ocasião do julgamento, o STF entendeu por declarar a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”, e do artigo 13, §4, da Lei Kandir.

Não obstante, seguindo a mesma linha de raciocínio dos Tribunais Superiores, Roque Antonio Carraza<sup>91</sup>, entende que a mera transmissão do direito de dispor não satisfaz o critério material do ICMS, esclarecendo que os negócios jurídicos circulatorios pressupõem mudança do titular de domínio, mediante a transmissão efetiva da propriedade. Assim, explica a conceituação das “*operação relativa a circulação de mercadorias*” disposta na Constituição Federal da seguinte maneira:

“É bom também esclarecermos, desde logo, que tal “operação relativa à circulação de mercadorias” só pode ser jurídica (e não meramente física) o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da

---

<sup>90</sup> GAMA, Gustavo da. Op. Cit. pág. 5-6.

<sup>91</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pág. 43.

titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela, sem esta mudança de titularidade não há que se falar em tributação válida por meio de ICMS”

Ainda segundo o autor, o conceito de mercadoria pode ser tido como “(...) *bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtos, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido*”. Logo, possível concluir que a circulação jurídica presente na materialidade do imposto estadual, deve envolver a transferência de titularidade de uma mercadoria, sendo certo que para a concretização material da hipótese de incidência do ICMS, necessário analisar a conceituação de mercadoria. Vejamos a seguir.

### c) O Conceito de “Mercadoria”

Acerca do vocábulo “*mercadoria*”, também previsto no artigo 155 da Constituição Federal, nota-se que este reduz a extensão do critério material do ICMS. Nesse sentido, apenas negócios jurídicos translativos de propriedade, que possuem como objeto mercadorias, são passíveis de serem tributados pelos Estados da federação<sup>92</sup>.

Neste passo, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>93</sup> indica que para a incidência do ICMS “*há de ser comprovado que o bem seja objeto de atividade de mercancia, produzindo ou adquirido para ser posto em processo de circulação comercial, para ser (re)vendido com intuito de lucro, até chegar ao consumo*”.

Deste modo, verifica-se que mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não se confunde com bens de disponibilidade, uso, e consumo próprios. O Supremo Tribunal Federal, inclusive, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 194.300, consolidou entendimento de que não se enquadram no conceito de mercadoria os bens do ativo imobilizado de uma empresa, ocasional e esporadicamente, negociados.

Ainda de acordo com a referida contextualização, entende Pontes de Miranda<sup>94</sup> que o vocábulo do artigo 155 da Constituição Federal foi empregado “*no sentido de bem corpóreo ou*

---

<sup>92</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág. 266.

<sup>93</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág. 267.

<sup>94</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo XV. São Paulo: Bookseller, 2001, pág. 449.

*incorpóreo, com que se comercia*”. Todavia, a abrangência do termo mercadoria para bens além dos corpóreos não mostra-se como unanimidade na doutrina, nem nos Tribunais Superiores. Vejamos.

Sobre o tema, Paulo Barros de Carvalho, Roque Antônio Carrazza, Alcides Jorge Costa, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, e Bernardo Ribeiro de Moraes entendem ser mercadoria uma coisa móvel, corpórea e que está no comércio<sup>95</sup>. Nesse sentido, estariam excluídos do conceito de mercadorias os bens imóveis, os direitos, os serviços, e os bens incorpóreos em geral. Este entendimento, inclusive, é adotado tanto pelos defensores da circulação econômica como pelos defensores da circulação jurídica das mercadorias para fins de incidência do ICMS.

Por outro lado, verifica-se a existência de correntes dogmáticas que entendem pela mutação do conceito constitucional de mercadoria. De acordo com esta, o conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, se modificou ao longo dos anos. Nos entenderes destes, principalmente em razão da evolução das tecnologias, destacando-se o ambiente da internet, far-se-ia necessário ajustar a materialidade do tributo às novas formas de exploração econômica.

Neste plano, reconhecem Simone Rodrigues Costa Barreto, Luciano Garcia Miguel<sup>96</sup>, e Maurine Feitosa<sup>97</sup> que a mutação constitucional do termo mercadoria mostra-se inevitável por melhor atender aos progressos dos negócios jurídicos em ambientes virtuais. De acordo com estes, *“se o bem incorpóreo for objeto de mercancia, ter-se-á uma operação relativa à circulação de mercadoria, passível de incidência de ICMS”*<sup>98</sup>.

Este ponto, todavia, em razão de sua importância jurisdicional e a evolução dos Tribunais Superiores, será analisado mais profundamente e conjuntamente com a ADI 1.945/MT no capítulo seguinte. Observa-se nos tribunais, todavia, a existência de entendimento pelo qual seria desnecessária a corporificação ou tangibilidade de um bem para que o mesmo

---

<sup>95</sup> Apud. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit. pág. 272.

<sup>96</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, pág. 89.

<sup>97</sup> FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Op. Cit.

<sup>98</sup> Barreto, Simone Rodrigues Costa. Mutações do conceito constitucional de mercadoria. São Paulo: Noeses, 2015, pág. 164 e 172.

reúna as condições de mercadoria. Isso porque, o entendimento mencionado parte da tese pela qual o direito tributário deveria acompanhar as evoluções tecnológicas, respeitadas a repartição de competência tributária constitucionalmente determinada<sup>99</sup>. Este, inclusive, foi o entendimento do STF quando da análise em sede liminar da ADI nº 1.945/MT<sup>100</sup>.

As referidas compreensões, como dito, serão melhor analisadas no próximo capítulo, onde será discutido o próprio julgamento de mérito da ADI nº 1.945/MT e as correntes que se destinam à tributação da Economia Digital pelo imposto estadual.

### 3.1.2 ISS

Por outro lado, a Constituição Federal, em seu art. 156, III<sup>101</sup>, conferiu aos Municípios a competência tributária ativa para instituir o ISS, isto é, o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Nesse passo, de forma a melhor esclarecer e compreender as hipóteses de incidência do referido imposto, vejamos a conceituação do vocábulo “*serviços de qualquer natureza*”.

De acordo com a doutrina civilista<sup>102</sup> a atividade de prestar serviços é “*uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial*”.

Neste sentido, a legislação civil, mais precisamente no Código de Defesa do Consumidor (“CDC”), estabelece ser o serviço “*qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista*”. Nota-se, assim ser o serviço uma obrigação de fazer pautada em um fazer humano, ou proveniente deste.

No campo de estudos do Direito Tributário, todavia, a incidência do imposto municipal não se confunde com a mera prestação de serviços em si. De acordo com Bernardo Ribeiro de

---

<sup>99</sup> AMARAL, Thiago Abiatar Lopes Amaral. O ICMS e a Tributação do Download de Softwares no Estado de São Paulo. São Paulo: Ed. Almedina Brasil, 2018.

<sup>100</sup> MATA, Juselder Cordeiro da Mata; CARVALHO, Ronan Alves Martins de. A Tributação de Softwares e o Entendimento das Cortes Superiores Brasileiras. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FELGELSON, Bruno (coord.). op. Cit.

<sup>101</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>102</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 313.

Moraes<sup>103</sup>, o imposto incide sobre a circulação de serviços de qualquer natureza, onerando a prestação de serviços, de bens imateriais na etapa da circulação econômica. Assim, têm-se como pressuposto da hipótese de incidência do ISS a atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo o imposto exigível nas hipóteses de mera entrega, ainda que de modo temporário, de objeto já existente.

Neste sentido, nota-se vasto entendimento doutrinário de que a atividade eleita para a tributação pelo ISS é a obrigação de fazer<sup>104</sup>. Sobre o tema, Jose Eduardo Soares de Melo<sup>105</sup> esclarece:

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento (ISS) não circunscreve a “serviço”, mas a “prestação de serviço”, **compreendendo negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”**, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.” (grifos meus).

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado<sup>106</sup> entende:

“(…) o âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. **O servir enquanto fazer. Não o dar.** Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na ‘Lista de Serviços’ tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar n. 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou leasing e da franquia ou franchising” (grifos meus).

Seguindo diretrizes semelhante, Roque Antônio Carraza<sup>107</sup> leciona:

“(…) a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição. Já sabemos que a partilha constitucional de competências tributárias, se, por um lado, favoreceu as pessoas políticas, por outro, veio ao encontro dos

---

<sup>103</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Apud MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. 10ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

<sup>104</sup> AMARAL, Thiago Abiatar Lopes Amaral. Op. Cit.

<sup>105</sup> MELO, José Eduardo Soares apud Amaral, Thiago Abiatar Lopes Amaral. Op. Cit.

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 406.

<sup>107</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 945-946.

interesses dos virtuais contribuintes, que só podem ser tributados por quem de direito (a pessoa política competente) e na forma prevista no Diploma Magno. Transplantando estas ideias para nosso campo, só os serviços de qualquer natureza (exceção feita aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ambos aludidos no art. 155, II, da CF) podem ser alvo de tributação por meio do ISS. Como corolário disso, fatos que não tipificarem serviços estão fora do alcance deste imposto. Impende notar que nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar o precitado esquema constitucional. De fato, as pessoas políticas, enquanto tributam, buscam fundamento de validade para seus atos jurídicos (leis, decretos, portarias etc.) exclusivamente na Constituição. Obedecem à lei complementar nacional circunstancialmente, vale dizer, apenas quando ela explicita comandos constitucionais. Ampliações ou restrições de competências tributárias levadas a efeito por lei complementar nacional, porque inconstitucionais, não vinculam nem a União, nem os Estados, nem o Distrito Federal, nem os Municípios. Estas considerações confirmam a proposição de que a lei complementar nacional não pode criar, para fins de ISS, a figura do ‘serviço por definição legal’. Se o fizer, será inconstitucional, por dilatar competências tributárias municipais e, o que é pior, por atropelar direitos inalienáveis dos contribuintes”

Nos termos da Constituição Federal de 1988, excluídos da competência do ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, todos os serviços que não se destinem à comercialização são passíveis de serem tributados pelo imposto municipal, desde que lei complementar os elenque como serviço para tal fim. Sobre o tema, explica Sérgio Pinto Martins<sup>108</sup>:

“O ISS incide sobre serviços de qualquer natureza, de acordo com a regra constitucional e não sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. A Constituição não dispõe que o ISS incide sobre a prestação de serviços, mas sobre serviços de qualquer natureza. Não é qualquer serviço, mas sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar. São serviços de qualquer natureza e não serviços quaisquer. A natureza do serviço é qualquer. Se o ISS incidisse sobre quaisquer serviços não haveria necessidade de lei complementar para defini-los.”

Vale ressaltar, contudo, que, ao julgar o RE nº 651.703/PR, tema 581 de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal ampliou o espectro semântico do conceito de prestação de serviço. Nos termos do voto do Ministro Relator Luiz Fux, seria “*o oferecimento de uma*

---

<sup>108</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. 10ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

*utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais e imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.*

Com o julgamento do Tema 581 tornou chancelada a inserção, no ordenamento brasileiro, da possibilidade de se tributar operações envolvendo o licenciamento ou cessão de uso de direito de uso de programas de computação, nos termos da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, que prevê determinados itens associados à computação, independentemente da existência de uma obrigação de fazer<sup>109</sup>.

Ainda acerca da dicotomia entre a obrigação de fazer e a obrigação de dar, em que pese o reconhecimento histórico de que o Supremo Tribunal Federal entenda pela incidência do ISS apenas nos casos em que se verifica a ocorrência de uma obrigação de fazer, tese esta, inclusive, firmada quando da edição da Súmula Vinculante nº 31<sup>110</sup>, importa destacar a evolução do entendimento da Corte acerca da Matéria.

Neste sentido, destaca-se a posição do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE nº 651.703, que discutiu a incidência do ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde. Naquela oportunidade, defendeu-se uma interpretação mais ampla acerca do conceito constitucional de serviços, desvinculando a incidência do ISS à classificação das obrigações como de dar e de fazer. Nesse passo, destaca-se o voto do Ministro Luiz Fux quando daquele julgamento:

“Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. (...) Com efeito, a classificação das obrigações em ‘obrigação de dar’, de ‘fazer’ e ‘não fazer’, tem cunho eminentemente

---

<sup>109</sup> MATA, Juselder Cordeiro da Mata; Carvalho, Ronan Alves Martins de. A Tributação de Softwares e o Entendimento das Cortes Superiores Brasileiras. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FELGELSON, Bruno (coord.). Tax 4.0: Tributação na Realidade Exponencial. Rio de Janeiro: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2021.

<sup>110</sup> Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. A razão desta orientação é que, nos casos de locação de bem móvel, estamos diante de uma obrigação de dar, não de uma obrigação de fazer, como é típico da prestação de serviços.

civilista. (...) Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* sinalizou que a interpretação do conceito de ‘serviços’ no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de ‘obrigação de fazer’, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer. Por decorrência lógica, a utilização da expressão ‘de qualquer natureza’ no art. 156, III, da CRFB/88, para conferir maior amplitude semântica a termo a qual leve a ampliação de competência tributária não é novidade na carta constitucional (...) Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador “.

Com efeito, conforme esclarece Ana Clarissa Masuko<sup>111</sup>, é notório que o Supremo Tribunal Federal caminha em direção à conceituação de serviços em caráter abrangente, integrando cada vez mais categorias de bens incorpóreos. Ainda que não tenha havido uma superação total ao entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar, pode-se aduzir que o Supremo Tribunal Federal entende que o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Adicionalmente, haja vista que a Constituição Federal estabeleceu a incidência do ISS sobre os serviços definidos em lei complementar, e que a Lei Complementar nº 116/2003 determinou a licença e cessão de direito de uso de programas de computador como hipótese de incidência do tributo municipal, por opção do legislador, esta deve ser respeitada pelos entes federativos. Nesta linha, a incidência de ICMS sobre as operações com software seria inconstitucional<sup>112</sup>.

### **3.2 A Evolução da Matéria no Supremo Tribunal Federal**

---

<sup>111</sup> MASUKO, Ana Clarissa. O Conceito de Serviço como “Obrigação de Fazer” no Direito Tributário Brasileiro, seus Reflexos para a Reforma Tributária e Economia Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

<sup>112</sup> UTAMI, Ana Cláudia. Tributação de Software e STF, Jota, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/tributacao-de-software-e-stf-15032021>

Passadas as explicações iniciais acerca das hipóteses de incidência de cada um dos tributos em que sua incidência sobre bens digitais procura-se aqui se analisar, para que seja possível verificar a incidência do ISS ou do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programa de computador, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da tributação da economia digital ao longo dos anos.

Conforme destacado anteriormente, o julgamento da ADI nº 1945 ficou pendente de decisão de mérito por mais de 20 anos. Todavia, em caráter anterior, a Corte Constitucional analisou certas matérias que se mostram relevantes para a análise que aqui se pretende. Estes, foram os casos do Recurso Extraordinário nº 176.626, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, e da decisão liminar na própria ADI nº 1945. Vejamos os entendimentos adotados nas referidas decisões.

### 3.2.1 Decisão de Mérito no Recurso Extraordinário nº 176.626/SP:

O Supremo Tribunal Federal foi a chamado a se manifestar acerca da definição jurídica do *software*, bem como acerca da controvérsia de sua tributação pelo ISS ou pelo ICMS. Na ocasião, restou definido que a circulação de dados, por meio de licenciamento ou cessão de uso de programas, ou sua customização estão submetidas ao ISS, enquanto o *software* classificado como de “*prateleira*” estaria sujeito ao ICMS, de modo que a Corte concluiu pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com *softwares* gravados em suporte físico e comercializados no varejo.

Extrai-se da fundamentação do voto condutor a presença de dois elementos essenciais para que fosse determinada a tributação pelo ICMS: a primeira seria o fato de que o imposto estadual teria por pressuposto a existência de operação de circulação de mercadoria tida como corpórea, isto é, necessitar-se-ia da existência de um *corpus mechanicum* contendo o programa de computador. Em segundo plano, entendeu o Supremo Tribunal Federal pela existência de diferenciações entre os *softwares*. A seguinte classificação foi adotada de forma a distinguir os programas de computador:

- (i) Software de Prateleira, isto é, padronizado, produzido em série para ser comercializado no varejo a uma pluralidade de utilizadores;

- (ii) Software por Encomenda, desenvolvido especificamente para atender necessidades específicas de determinado usuário; e
- (iii) Software Adaptado, isto é, customizável, caracterizado por ser uma forma híbrida entre o Software de Prateleira e o por Encomenda, de modo que ainda que seja padronizado, é modificado para se adequar às necessidades dos usuários em particular.

No que se refere ao Software de Prateleira, o mesmo foi caracterizado por seu *corpus merchanicum*, isto é, pela existência de um suporte físico para sua circulação comercial. De acordo com o julgamento, embora o usuário não adquira a propriedade do *software* em si quando de sua compra, apenas direito de uso não exclusivo, o usuário compra uma manifestação física do programa de computador. Nesse sentido, sobre a comercialização desta manifestação física, seria incidente o ICMS. Sobre o tema, utilizando-se da doutrina portuguesa de Rui Saavedra, o Ministro Relator assim estabeleceu:

“Diferentemente sucede” - assinala o autor - “nas relações com o utilizador de um software standard, porque este vocaciona-se a ser comercializado junto de uma clientela potencialmente vasta: a propriedade do software em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. **Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as "manifestações físicas" do software, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhes tiver concedido a título definitivo e por um preço**.” (grifos meus)

Para além da classificação dos *softwares*, o Supremo Tribunal Federal também definiu que o conceito de mercadoria não inclui os bens incorpóreos em geral. Isso porque, a Constituição Federal estabelece ser a mercadoria um bem corpóreo objeto de atos de comércio, ou destinados a estes, ao passo que as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador possuem como objeto um direito de uso, classificado como bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria, e, conseqüentemente, de ser tributado pelo ICMS. Vejamos os entendimentos do Ministro Sepúlveda Pertence:

“A controvérsia, a meu ver, é insolúvel sem a precisão do conceito de "mercadoria", contido no art. 155, II, CF, e essencial à demarcação do âmbito constitucional de incidência possível do ICMS, incluído por aquele dispositivo na competência do Estado. (...) **Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo**

**objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo. Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador": trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS. Essas, com efeito, a caracterização e a conseqüente modalidade de proteção jurídica do software consagrados no direito comparado." (grifos meus).**

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal concluiu que (i) o *software* mostra-se como bem intelectual e incorpóreo, de modo que não pode ser incluído no conceito de mercadoria; e (ii) o ICMS somente deve incidir sobre as “*manifestações físicas*” do *software*, vez que seu suporte material pode ser objeto de operação de circulação mercantil.

Neste sentido, destaca-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal foi pela impossibilidade de incidência do ICMS na tributação de *softwares* com base em dois argumentos: o primeiro seria que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui bens incorpóreos, de forma que mercadoria é um bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a tal; ao passo que o segundo seria o entendimento segundo o qual inexistente alienação no licenciamento e na cessão de direito de uso. Tais conclusões, inclusive, foram revisitadas pela Corte Constitucional quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 199.464, julgado em 1999.

### 3.2.2 Decisão Liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT:

O Supremo Tribunal Federal foi igualmente chamado a se manifestar sobre as operações envolvendo *softwares*, quando da decisão liminar nos autos da ADI nº 1945/MT. Na ocasião, decidiu-se no sentido de que, ainda que inexistente bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito, o Supremo Tribunal Federal não poderia se furtar de abarcar situações novas com base em premissas jurídicas que não mais totalmente concretas.

Neste sentido, entendeu-se pela incidência do ICMS, de forma que o tributo estadual passou a alcançar *softwares* comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, isto é, *download*. Tal entendimento baseou-se na ideia de que o texto constitucional deveria ser

adaptável, de forma que entendimentos jurídicos antes imprevisíveis pudessem ser ajustados em consonância com a nova realidade tecnológica.

Verifica-se que, na ocasião, a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal entendeu pela aplicação e vigência da tributação pelo ICMS até o julgamento de mérito da ação de controle concentrado de constitucionalidade. A medida liminar foi indeferida, vez que *(i)* a comercialização feita por meio de disquete ou *download* possui o mesmo fim, isto é, a comercialização de programa de computador; *(ii)* a diferença fundamental está na forma como se dá a aquisição de programas de computador; e *(iii)* a energia elétrica é tida como mercadoria para fins constitucionais, nos termos do artigo 155, § 3º, da Constituição Federal.

Com efeito, transportando para a realidade tecnológica virtual o entendimento de que o *software* padronizado por *download* configura forma de comercialização de *software* no mesmo sentido dos *softwares* de prateleira, o Supremo Tribunal Federal entendeu que as operações com programas de computador pela Internet são passíveis de serem tributadas pelo ICMS. Sobre este ponto, destaca-se o entendimento adotado pelo Ministro Nelson Jobim, que destacou a ausência de existência de diferenciações entre a aquisição de programa de computador por meio corpóreo e a por *download*. De acordo com este, “*o instrumento de entrega do programa: ao invés da tradição do programa se dar por meio de disquete ou CD ou ainda DVD, a tradição se dá por meio da gravação de arquivo que são transmitidos via internet*”, de modo que a Corte constitucional não poderia “*se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não (sic.) mais totalmente corretas*”.

De igual maneira, o Ministro Cezar Peluso destacou que “*em vez de comprar um CD e instalar na máquina; entra na internet, compra e transfere diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada*”.

Diante do que foi exposto até aqui se depreende que o Supremo Tribunal Federal tem considerado constitucional a incidência do ICMS sobre operações de comercialização de *software* de prateleira, isto é, aquele comercializado no varejo com os consumidores em geral, gravado em um corpo tangível, como disquete, CD, DVD etc. Para além, também se depreende que, por força do julgamento da medida cautelar, apresentar-se-ia como válida a cobrança do ICMS quando das operações com *software* padronizado e comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, na forma de *download* via internet.

Tomando como base as considerações postas no presente capítulo, no capítulo posterior os entendimentos do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT serão analisados. Contudo, em caráter anterior, analisaremos as limitações de cada uma dos tributos ora discutidos para com a tributação de bens tidos como digitais.

### **3.3 Limitações à Tributação de Softwares pelo ICMS**

Conforme visto em análise dedicada ao tema no capítulo anterior, o *software* é tido como um trabalho intelectual, que, no direito brasileiro, possui natureza jurídica de direitos autorais. Ainda, de acordo com a Lei do Software, a exploração econômica deste deve ser realizada exclusivamente por meio de licença de uso.

Neste entender, de forma a verificar a tributação dos programas de computador pelo imposto estadual ou municipal, mister analisar a compatibilidade destes com as delimitações constitucionais e jurisprudenciais para com suas hipóteses de incidência, sendo certo que no presente tópico abordar-se-á o ICMS, e no tópico seguinte o ISS.

Como visto nos tópicos anteriores, o ICMS, tributo ora analisado, possui duas características essenciais, quais sejam, *(i)* sua incidência sobre a circulação jurídica de um bem, isto é, existência de transferência de propriedade; e *(ii)* ainda que em desenvolvimento jurisprudencial hipótese contrária, o caráter corpóreo da mercadoria comercializada.

Acerca do “*item i*” nota-se que por serem comercializados por meio de contratos de licenciamento de direito de uso, os *softwares* contrapõem uma das matrizes elementares para a incidência do ICMS, isto é, a transferência de propriedade um bem. Não há transferência de propriedade quando do contrato de licenciamento de uso. Este possui como objeto apenas a outorga de direito de usar, fruir e comercializar um programa de computador. Sobre o tema, válidas as lições de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>113</sup>:

“Ou seja, o universo da contratação de licenças de softwares, substrato instrumental basilar para negociar os respectivos direitos autorais, não há a transferência de

---

<sup>113</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Op. Cit.

propriedade do programa de computador, o que acontece juridicamente, é uma outorga do direito de usar, fruir e comercializar, alterar, se for o caso, o bem intelectual contido no meio físico ou simplesmente transmitido para outro computador sem meio físico”.

Com efeito, mostra-se evidente que, para fins da tributação pelo ICMS, resta necessária a circulação jurídica do bem, caracterizada pela efetiva mudança de titularidade, fato que não é verificado na hipótese ora analisada. Diferentemente do contrato de compra e venda, o contrato de licenciamento de direito de uso não possui o condão de transferir a propriedade de um bem, de modo que a tributação pelo imposto estadual acaba por encontrar limitações sobre os programas de computador.

Ademais, acerca do “*item ii*” acima, verifica-se que a incidência do ICMS sobre programas de computador também encontra limitações no que tange à natureza incorpórea da mercadoria a ser tributada. Isso porque, conforme analisado no tópico anterior, o ICMS recai tipicamente sobre a transferência de propriedade de uma mercadoria, mercadoria essa que, nos entendimentos do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP, necessita ser um bem tangível, corpóreo.

Contudo, conforme destacado por Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco<sup>114</sup>, passível de discussões a linha da corporeidade do bem como condição necessária para sua configuração como mercadoria, vez que tal conceituação não mostra-se contemporaneamente aceitável em razão das mudanças tecnológicas vivenciadas pelo mundo moderno.

Com efeito, verifica-se que a tributação dos softwares pelo ICMS possui determinadas limitações constitucionais, as quais são traduzidas pela (i) ausência de transferência de propriedade em contratos de licenciamento, e (ii) possível limitação no que tange à natureza incorpórea do *software*, de modo que passaremos a analisar as possíveis limitações impostas sobre o tributo municipal, isto é, o ISS.

---

<sup>114</sup> NETO, Carlos Augusto Daniel e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação. In Alexandre Monteiro, Renato Faria, MAITTO, Ricardo. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

### 3.4 Limitações à Tributação de Softwares pelo ISS

Passadas as análises acerca das limitações da incidência da tributação de programas de computador pelo ICMS, iniciaremos a verificação das possíveis limitações da tributação destes pelo imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza.

Conforme analisado em tópico anterior, a incidência do ISS decorre de dever se fazer algo até então inexistente, de forma que para a incidência do tributo, os serviços possuem como pressuposto uma obrigação de fazer, que deriva de um esforço pessoal que possua como consequência um benefício a terceiro, ainda que seja uma obrigação mista. Assim, verifica-se que o imposto não mostra-se exigível em hipóteses de mera entrega, ainda que de modo temporário, de objeto já existente

Em contraponto, o licenciamento de direito de uso de programas de computador não compreende em uma obrigação de fazer, vez que ausente qualquer atividade pessoal do licenciante. Com efeito, nota-se que as hipóteses de contrato de licença de uso de programas de computador estariam fora do arcabouço teórico-normativo para fins de incidência do ISS. Isso porque, nestas operações inexistem quaisquer obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar.

Como forma de melhor contrapor a obrigação de dar e fazer para fins de incidência do ISS, Thiago Abitar Lopes Amaral<sup>115</sup>, ao analisar o tema, compara a operação de locação de bem móvel com o licenciamento de direito de uso. De acordo com o autor, ambas as operações possuiriam o mesmo gênero, estando uma parte obrigada a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso ou gozo de um determinado bem.

Assim, conclui o referido autor que as operações de licenciamento, assim como as de locação de bens móveis, não seriam passíveis de incidência de ISS, vez que inexistiria serviço quando da obrigação de dar, ainda que seja parte da operação um bem incorpóreo. Conclusão semelhante possui Roque Antonio Carraza<sup>116</sup>, que entende pela não exigência de ISS sobre *softwares* dada a ausência de obrigação de fazer quando de seu licenciamento. Vejamos:

---

<sup>115</sup> AMARAL, Thiago Abitar Lopes. Op. Cit.

<sup>116</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Apud AMARAL, Thiago Abitar Lopes. Op. Cit.

“Aprofundando o raciocínio, na cessão onerosa de direito de uso de software há execução de obrigação de dar, cuja prestação consiste na entrega de coisa. Com ela não se confunde a prestação de serviços (execução de uma obrigação de fazer). Ora, como vimos e revimos, negócio jurídico cujo objeto é uma obrigação de dar (como, por exemplo, a cessão de direito de uso de software) não abre espaço à tributação, por meio do ISS. O licenciador, limitando-se a ceder onerosamente o direito de uso dos softwares, simplesmente executa obrigações de dar. Noutra dizer: transfere ao licenciado, mediante contraprestação econômica, o direito de que é titular.”

Há de se destacar, todavia, que o entendimento de que o ISS somente incide sobre atividades que reúnam características de uma obrigação de fazer, não é uníssono, possuindo teses relevantes, inclusive no Supremo Tribunal Federal, pelo alargamento da conceituação de serviços de qualquer natureza, como foi o caso do já citado Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, para operações que perfazem obrigações de dar. Vejamos, inclusive, os termos do voto do Ministro Relator Luiz Fux:

“Assim, embora seja possível verificar a exigência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil. (...) Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”

Assim, verifica-se a existência de limitações doutrinárias para com a incidência do ISS sobre a comercialização de programas de computador. Todavia, também há entendimento do Supremo Tribunal Federal entendendo pela abrangência das hipóteses de incidência tributária sobre serviços de qualquer natureza.

Com efeito, necessário analisar especificamente as conceituações e entendimentos dispostos quando do julgamento da Ação direta de inconstitucionalidade nº 1945 pelo Supremo Tribunal Federal, o que será realizado no capítulo em sequência.

## **4 O JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1945/MT PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

### **4.1 Matéria Delimitada no Julgamento**

Passadas as conceituações e indicações acerca da matéria debatida nos autos da Ação de Inconstitucionalidade nº 1945/MT, é momento do presente trabalho esclarecer os pontos efetivamente discutidos pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento, bem como as consequências deste para com os contribuintes do setor de tecnologia – e também para os demais contribuintes dos mais diversos setores da economia.

Pois bem, conforme exposto nos capítulos anteriores, a referida ação de controle concentrado de constitucionalidade foi ajuizada, nos termos do artigo 102, I, “a”, e 103, VIII, da Constituição Federal pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (“PMDB”), atualmente atuante no cenário político nacional como Movimento Democrático Brasileiro (“MDB”). Tal ação possui como finalidade a atuação dos tribunais como Legislador Negativo, isto é, busca a exclusão, do ordenamento jurídico, de atos incompatíveis com a Constituição Federal.

Consoante ainda será demonstrado no presente tópico, a ação foi ajuizada em desfavor do Estado do Mato Grosso, representado, à época, por seu Governador Dante Martins de Oliveira em face da Lei Estadual nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, que consolidava as normas referentes ao ICMS no referido Estado da federação.

De acordo com a os entendimentos do PMDB, a Lei Estadual publicada pelo Estado mato-grossense possuía um total de 7 (sete) inconstitucionalidades não observadas pelo legislador ordinário quando de sua redação, bem como inobservadas pelo Governador do Estado quando de sua sanção. As inconstitucionalidades discutidas eram as seguintes:

- i. A Lei Estadual nº 7.098/1998 é formalmente inconstitucional, vez que foi publicada como Lei Ordinária quando, em verdade, deveria ter sido publicada como Lei Complementar;

- ii. O inciso VI do artigo 2º e o §6º do artigo 6º perfazem hipóteses de dupla tributação, mostrando-se em verdadeiro *bis in idem* em relação à tributação de competência dos Municípios;
- iii. Quando da redação do artigo 2º, §§2 e 3, o legislador estadual acabou por exceder suas competências constitucionalmente instituídas, de modo a legislar como se a União Federal fosse;
- iv. O artigo 3º, §3º, que institui tratamento diferenciado entre contribuintes, mostrar-se-ia como verdadeira afronta à isonomia tributária dos contribuintes;
- v. A matéria tratada no artigo 13º, §4º não é matéria passível de ser regulamentada por meio de lei;
- vi. O artigo 16º, §2º traria uma interpretação extensiva; e
- vii. Nota-se padrões inconstitucionais por omissão no parágrafo único do artigo 22.

Para fins do presente trabalho o ponto que mais nos interessa é o “*item ii*” acima destacado, isto é, a verificação da hipótese de bitributação sobre uma mesma operação, mesma manifestação econômica do contribuinte. As referidas normativas da Lei Estadual nº 7.098/1998 previam a incidência do ICMS sobre operações com programa de computador, *softwares*, ainda que realizadas por meio de transferência eletrônica de dados, isto é, o *download*. Vejamos:

“Art. 2º. O imposto incide sobre: (...)

§1º O imposto incide também: (...)

VI – Sobre as **operações com programas de computador – software –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.**” (grifos meus)

“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.**” (grifos meus)

Deste modo, no entender do partido, os referidos artigos mostravam-se inconstitucionais, vez que a tributação sobre programas de computador, à época, já era matéria de competência dos Municípios, e como consequência, tributada pelo ISS, conforme previsto

na Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987<sup>117</sup>, que assim dispunha em sua lista de serviços:

“22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa.

(...)

24. Análises inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.”

Nota-se que a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe acerca do ISS atualmente, e que possui em sua lista de serviços anexa o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, não fazia parte do escopo da ação direta de inconstitucionalidade em razão de seu caráter posterior, sendo fato novo a ser analisado pelo Supremo Tribunal Federal em razão da mora para a realização do julgamento de mérito da ação.

Neste passo, a razão para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade foi o entendimento pela invasão da competência do ICMS sobre a espera de competente tributação municipal. Por outro lado, o Estado do Mato Grosso entendia pela ausência de inconstitucionalidade da lei. Vejamos no tópico seguintes os entendimentos suscitados quando do julgamento.

#### **4.2 Entendimento Acerca da Matéria Debatida nos Autos**

Passados os entendimentos introdutórios acerca da matéria discutida na ADI, neste tópico serão desenvolvidas as posições defendidas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal se dividiu em duas correntes: a primeira entendia pela possibilidade do ICMS incidir sobre operações relativas à *softwares*, enquanto a segunda apenas entendia pela incidência somente do imposto municipal.

Em caráter anterior ao julgamento, duas foram as manifestações a serem destacadas nos autos. Inicialmente, a Advocacia-Geral da União, manifestou-se, no mérito, pela improcedência

---

<sup>117</sup> Neste ponto, importa destacar que, à época, a Lei Complementar 116/2003 ainda não tinha sido publicada.

da ação direta<sup>118</sup>. Em segundo plano, em parecer também oferecido nos autos, a Procuradoria Geral da República opinou pelo conhecimento da ação, e, no mérito, pela procedência parcial do pedido<sup>119</sup>.

Após a instrução do julgamento, no mérito, a ação, conforme visto anteriormente, foi julgada parcialmente procedente, com acórdão publicado em 20 de maio de 2021, tendo sido vencida a Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, em favor do voto vista proferido pelo Ministro Dias Toffoli. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela ausência de incidência do ICMS nas operações com *softwares*. O acórdão proferido teve a seguinte redação:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. **Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS.** Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). **Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância.** Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. **Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98”** (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux). 2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição

---

<sup>118</sup> A manifestação deu-se nos seguintes termos: “*Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso, que consolida normas referentes ao ICMS. Preliminares. Prejudicialidade parcial da ação direta, em face de alteração legislativa superveniente. Ofensa meramente reflexa ao Texto Magno em relação a alguns dos dispositivos impugnados. Conhecimento parcial da ação. Mérito. Inexistência de inconstitucionalidade formal. Somente a União, ao fixar normas gerais sobre ICMS, está obrigada a obedecer à reserva constitucional de lei complementar. Possibilidade de incidência de ICMS sobre operações de venda de softwares avulsos, também conhecidos como programas “de prateleira”. Os Estados possuem competência para legislar sobre o tratamento tributário a ser dado aos serviços de comunicação, tendo em vista a incidência de ICMS (artigo 155, inciso li, da CF/88). Manifestação pelo conhecimento parcial da ação direta e, no mérito, pela improcedência do pedido nela veiculado”.*

<sup>119</sup> O parecer da Procuradoria Geral da República deu-se nos seguintes termos: “*Ação Direta de inconstitucionalidade. Lei 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso. ICMS. Preliminares. Prejuízo do pedido quanto ao art. 3º, § 3º, em razão de alteração substancial por norma superveniente. Não conhecimento quanto aos arts. 13, § 4º e 22, parágrafo único. Ofensa indireta à Constituição. Mérito. Ausência da exigência de lei complementar para o exercício da competência suplementar relativa ao ICMS. Inocorrência de violação ao art. 22, IV, CR. Software. Obra intelectual. Direito autoral. Operações econômicas caracterizadas pela licença ou cessão do direito de uso. ICMS. Não incidência. Parecer pelo não conhecimento do pedido em relação aos arts. 3º, § 3º, 13, § 4º e 22, parágrafo único, todos da Lei 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, e, no mérito, pela procedência parcial da ação para que seja declarada a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, VI e 6º, § 6º, da mesma lei”.*

tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. 3. **A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.** 4. **O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.** 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. **Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.** 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.” (grifos meus)

Neste sentido, vejamos os principais entendimentos dos ministros nos tópicos a seguir:

#### 4.2.1 Entendimento da Ministra Relatora Cármen Lúcia:

A Ministra Relatora votou pela prejudicialidade parcial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT quanto ao § 3º do art. 3º da Lei nº 7.098/1998, julgando o pedido improcedente na parte remanescente, isto é, entendendo pela constitucionalidade da Lei Estadual editada pelo Governo do Mato Grosso.

Especialmente acerca da incidência do ICMS sobre as operações com *software*, a Relatora, entendeu pela ausência de inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, inc. VI e 6º, § 6º, da Lei nº 7.098/1998. Embasando o referido posicionamento, a Ministra esclareceu que *(i)* inexistente a necessidade do bem destinado à mercancia ser corpóreo; *(ii)* os programas de computador são mercadorias passíveis de circulação, e, conseqüentemente, são passíveis de subsunção à incidência de ICMS; *(iii)* o desenvolvimento tecnológico demanda a adaptação e atualização dos institutos jurídicos à realidade fática da Sociedade; e *(iv)* a prestação do serviço de licenciamento ou cessão de uso do programa de computador mostra-se como ação diversa da colocação do produto à venda.

No que se refere ao “*item i*” acima, a Ministra destacou que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da medida cautelar requerida na própria ADI 1945<sup>120</sup>, já havia se pronunciado acerca de que a inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito não impossibilitaria a incidência do ICMS na operação. Utilizando-se do posicionamento do Ministro Nelson Jobin naquele julgamento, a Relatora destacou que não se confundem a produção em massa de programas de computador para disponibilização no mercado varejista e o licenciamento ou cessão de uso destes, incidindo o ICMS na primeira situação, a saber, na comercialização e revenda de exemplares de *softwares*, mesmo que atrelados a cessão ou licenças de uso. Sobre o tema a própria Ministra Relatora destacou o voto do Ministro anteriormente citado:

---

<sup>120</sup> O julgamento foi ementado da seguinte maneira: “*ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, conseqüências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.*”

“Em realidade, não há diferença alguma entre uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve no interior de um estabelecimento comercial e uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve por meio do próprio computador. **O que há de novo é apenas o instrumento de entrega do programa: ao invés da tradição do programa se dar por meio de disquete ou CD ou ainda DVD, a tradição se dá por meio da gravação de arquivos que são transmitidos via internet.** (...) No caso da incidência do ICMS, o problema é ainda mais grave porque a figura do ‘ambiente digital’ e da possibilidade de aquisição de programas de computador por meio de ‘downloads’ realizados via internet era algo simplesmente impensável. A questão, portanto, passa a ser outra: existiriam elementos na Constituição que demonstrariam que o ICMS somente pode ser cobrado por conta de circulação de mercadoria corpórea? A resposta somente pode ser negativa.” (grifos meus).

Em referência a conceituação de mercadoria para fins de incidência do ICMS, a Ministra explicou de maneira breve a conceituação do que se entende como *software*, que, nos termos estabelecidos por esta, configura-se em uma “*série lógica de comandos, previamente ordenada e codificada, para a consecução de tarefas por hardware geralmente disponibilizado pelo usuário*”. Esclarece, ainda, que o *software* se caracteriza como um bem que realiza trabalho intelectual, não sendo um bem meramente realizador de tarefas.

Neste passo, a Ministra também aduziu serem as licenças de utilização de programas de computador verdadeiros atos de mercancia modernos, posto que os conceitos jurídico-constitucionais devem ser adaptados conforme a realidade fática adotada. Veja-se trecho do voto:

“O modo de vida contemporâneo, ao argumento de tornar o cotidiano mais prático e buscar adotar todos os mecanismos tecnológicos postos à disposição das pessoas, mostra, quando decomposto, crescente fluxo de atos jurídicos, que costumam ser praticados de forma autônoma, tendo, como exemplo, a evolução da internet das coisas, passando a sociedade a contar com a comunicação autômata entre equipamentos eletrônicos, da qual advêm consectários legais e jurídicos. **O conceito de Sociedade 5.0, associado à virtualização das ferramentas e dos ambientes de trabalho, da digitalização dos registros escritos, fonográficos e audiovisuais, da difusão de smartphones e equipamentos de conexão digital, da virtualização dos espaços financeiro, comercial, de congregação social e pesquisa, da autonomia dos equipamentos eletrônicos, da inteligência artificial, demandam a constante atualização e adaptação dos institutos jurídicos à realidade.** Nesse sentido,

vislumbra-se adequado reconhecer a mercancia de licenças de utilização de programas de computador, postas indiscriminadamente à disposição do público para aquisição, como forma de circulação de mercadorias, atraindo, portanto, a incidência do ICMS na espécie.” (grifos meus).

Ressalva, todavia, a exclusão do serviço de composição sob demanda de programas de computador, notadamente dos fabricados sob a forma de código aberto, do campo de incidência do imposto estadual. De acordo com a Relatora, certo é que a previsão do fato gerador do item 1.05 da lista anexa à lei complementar 116/2003 pode ser compreendido como a definição legal da atividade de “*licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*”, isto é, a prestação do serviço de licenciamento ou cessão de uso de *software* não se confunde com a colocação do produto à venda.

Ainda de acordo com a Ministra, a aquisição da licença ou cessão de uso pode ocorrer tanto como transferência do código computacional ao usuário licenciado ou cessionário, ressalvados os direitos de autor inerentes ao criador do *software*, caracterizando a circulação de mercadoria incorpórea e, conseqüentemente, a incidência do ICMS, quanto acontecer sem a transferência ou o registro de qualquer dado à central de processamento do usuário, abarcando também as operações de computação em nuvem, isto é, *cloud computing*.

Neste sentido, a previsão da Lei Complementar 116/2003 não teria o condão de legitimar a inserção de determinadas situações, desconsiderando suas características próprias, que não se enquadrariam no conceito constitucional para a incidência de ISS de obrigação de fazer. Ressalva, ainda, que a modificação do código computacional, programado de maneira genérica e voltado ao livre mercado de usuários, em resultados úteis ao licenciado ou cessionário, conhecido como adquirente do produto, não faz o programa de computador, ou *software*, equivaler a prestação de serviços, de modo que as operações mercantis que façam circular as licenças ou cessões de uso de determinado programa de computador (*software* ou aplicativo) ensejam a aplicação e incidência do ICMS.

#### 4.2.1 Entendimento do Ministro Dias Toffoli em seu voto vista:

Quando da apresentação de seu voto vista no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1945/MT, o Ministro Dias Toffoli apresentou, inicialmente,

considerações acerca da ADI nº 5.659/MG, de sua relatoria, a qual trata de tema semelhante, motivo pelo qual foi julgada conjuntamente com a ação que aqui se pretende analisar. Inicialmente, destaca-se que diversamente da Ministra Relatora, o Ministro concluiu pela incidência apenas do ISS sobre o licenciamento ou cessão a direito de uso de programas de computador, nos termos da previsão do item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Em seu voto, explicando em caráter anterior o tratamento jurídico dos *softwares* no direito brasileiro, bem como traçando a linha argumentativa da jurisprudência sobre a tributação destes no Supremo Tribunal Federal, em especial o julgamento do RE nº 176.626/SP e o julgamento da medida cautelar nos autos da própria ADI ora analisada, o Ministro entendeu pela atual ausência de suficiência da distinção entre *softwares* de prateleira e por encomenda, vez que o Supremo Tribunal Federal vem superando e moldando seus posicionamentos conforme a atualização das tecnologias e operações modernas:

“Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece não mais ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). Vide que os softwares, inicialmente transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de download (customizável ou não) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à internet. Creio que devemos avançar a partir dessa perspectiva. O primeiro julgado da Corte data de 1998. O término do julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT data de 2010. **O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir as mudanças nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas.** O precedente formado nos autos do RE nº 330.817/RJ, de minha relatoria, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência. **Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado, por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje. Ademais, mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente hoje podem ser negociadas via**

**transferência eletrônica de dados (v.g. e-book). Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos. A interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades.**” (grifos meus).

A partir desta análise, o Ministro traçou determinados parâmetros no que tange ao direito comparado. Tomando como base a análise da legislação da União Europeia (diretrizes da COM(97) 157 final, COM(1998)374 final, Directiva 77/388/CE e Directiva 2006/112/CE), o *Internet Tax Freedom Act* dos Estados Unidos da América, os entendimentos da OCDE, e da Associação Latino-Americana de Integração, o Ministro traçou certos pontos necessários de observância para a solução da controvérsia instaurada e, naquele momento, analisada pelo Supremo Tribunal Federal. Os pontos adotados foram: (i) para o desenvolvimento do comércio eletrônico far-se-ia necessário observar a segurança jurídica, a neutralidade na seara fiscal e a simplicidade relacionada aos encargos associados ao cumprimento de obrigações; (ii) a ausência de necessidade de criação de novos impostos para os produtos digitais – diretiva esta anunciada pela União Europeia, que possui sua tributação sobre o consumo baseada no IVA; (iii) considerar transmissões eletrônicas como serviços; (iv) não imposição de tributo múltiplo ou discriminatório sobre o comércio eletrônico; (v) aplicação dos princípios da neutralidade, eficiência e flexibilidade de modo a assegurar a evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais; e (vi) que não seja dado tratamento específico aos bens intangíveis distribuídos através da Rede, devendo estes serem analisados e tratados segundo a real natureza do bem transmitido.

Utilizando-se da experiência do direito comparado acerca do tratamento conferido aos bens da economia digital, o Ministro passou a tecer algumas considerações acerca do tratamento dado pelo Sistema Tributário Nacional às operações com tecnologia. Especialmente no que tange à incidência do ICMS e do ISS, o Ministro Dias Toffoli destacou que diferentemente da diretriz europeia, a tributação de serviços e mercadorias, no Brasil, não se restringiria a análise da materialidade do bem comercializado. Vejamos:

“No caso do Brasil, como sabemos, **não existe, na Constituição Federal, disposição expressa no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo, nem no sentido de**

**que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deva ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS.”** (grifos meus)

Com efeito, entendeu o Ministro que a controvérsia deveria ser dirimida por meio de critérios objetivos, isto é, na hipótese do serviço estar disposto em lei complementar em favor do ISS, ainda que a prestação de serviços envolva o fornecimento de bens, incidiria o imposto municipal, enquanto o imposto estadual teria sua incidência verificada sobre operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis pelo ISS. Para convalidar este entendimento, o Ministro trouxe a seguinte ementa de julgamento do Supremo Tribunal de Justiça:

“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 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). (grifos meus)

Desta forma, o simples fato do serviço estar definido em lei complementar como tributável pelo ISS atrairia a incidência deste, afastando a incidência do imposto estadual. Sobre o tema, destacou o Ministro:

“Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via download ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 - sem prejuízo de que, no caso do modelo Software-as-a-Service (SaaS), outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 -, já teriam o condão de extirpar

eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador”.

Além disso, no que se refere à tributação dos *softwares* o Ministro indicou que quando da previsão do item 1.05 da lista anexa à lei complementar 116/2003, o legislador originário entendeu por não distinguir o *software* de personalizados dos *softwares* padronizados. Assim, neste contexto, a atuação do legislador quando da lei complementar foi exatamente a de dirimir os conflitos de competência envolvendo programas de computador, de modo a se contrapor ao entendimento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE nº 176.626/SP.

Por fim, acerca da incidência do imposto municipal nas operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, ressaltou o Ministro ser esta uma opção do legislador e ser o ISS o tributo a ser adotado:

“Associo a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, a noção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano, seja o software (i) feito por encomenda, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) padronizado, fornecido em larga escala no varejo; (iii) customizado, o qual contempla características tanto do software padronizado quanto do software por encomenda; iv) disponibilizado via download, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem. Com efeito, no caso de licenciamento ou cessão de uso de software personalizado por meio de transferência eletrônica direta, parece não haver controvérsia na jurisprudência da Corte quanto à incidência do ISS, com base no entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a software personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação. O mesmo entendimento, a meu sentir, deve ser adotado quanto ao licenciamento ou à cessão de uso de software padronizado.”

Acerca da tributação do *software* padronizado, o Ministro afirma que estar-se-ia diante de uma operação mista, isto é, envolvendo uma obrigação de dar bem digital e uma obrigação de fazer. Ainda de acordo com Dias Toffoli, embora a divisão civilista entre obrigação de dar e fazer não seja suficiente para validar a incidência do ISS, o Supremo Tribunal Federal vem adotando uma interpretação cada vez mais ampla do conceito de serviços. Assim, embora

admita a incidência de ICMS sobre bens incorpóreos, o Ministro destaca que para tal, faz-se necessária a transferência de propriedade do bem, o que não ocorre no caso dos *softwares*.

Por fim, no que se refere à computação na nuvem, no modelo *Software-as-a-Service*, o Ministro, assim como a Ministra Relatora, compreende estarem presentes as disposições necessárias para o reconhecimento como prestação de serviços no item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, podendo também ser caracterizada a prestação de outros serviços sujeitos ao ISS. De acordo com o Ministro, tais operações moldam-se na dinâmica das obrigações de fazer em favor do usuário. Todavia, ainda destaca o Ministro que a matéria, dada sua complexidade inerente, possui complicadores na seara tributária, podendo ocorrer na mesma cadeia mais de uma modalidade de serviço de computação.

#### **4.3 Entendimento Majoritário no Supremo Tribunal Federal e o voto dos demais ministros**

Conforme citado em caráter anterior, as compreensões do Ministro Dias Toffoli, expostas em seu voto vista, foram vencedoras quando do julgamento pelo placar de 6 (seis) votos a 5 (cinco). Restaram vencidos os Ministros Cármen Lúcia, Edson Fachin, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Nunes Marques. No mesmo sentido do voto vista foram os votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, e Ricardo Lewandowski.

Pois bem, o presente tópico destina-se a trazer as compreensões elencadas por cada um dos Ministros do Supremo Tribunal Federal que disponibilizaram o inteiro teor de seus votos, de modo a verificar as compreensões de cada um dos integrantes da Corte Constitucional acerca da matéria, sendo certo que o Ministro Roberto Lewandowski não disponibilizou seu voto. Nesse sentido vejamos de maneira breve o entendimento destes de acordo com a ordem disponibilizada no julgamento:

a) Ministro Edson Fachin:

No que diz respeito à inconstitucionalidade por bitributação e invasão de competência municipal por parte da Lei Estadual do Estado de Mato Grosso, o Ministro, tomando como base os entendimentos do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 176.626/SP e da

Medida Cautelar na ADI 1945/MT, esclareceu que a distinção de *softwares* segundo seu grau de customização permaneceria válida para fins de definição da competência tributária.

Neste contexto, ainda que ausente qualquer discussão ou disposição acerca do status de mercadoria do *software*, compreendeu o Ministro, que a classificação dos *softwares* teria se atualizado com o passar do tempo e as modificações tecnológicas advindas da economia digital, de modo que a incidência do ICMS poderia se dar em quaisquer transferência eletrônica de dados, seja ela por meios físicos, ou via *download* ou *streaming*.

b) Ministro Alexandre de Moraes:

O Ministro destacou que o Supremo Tribunal Federal não têm se limitado contra as evoluções tecnológicas trazidas pela economia digital. No entender de Alexandre de Moraes, nas operações com *software* não haveria a venda de mercadorias, mas sim uma prestação contínua de serviços. Veja-se:

“Quando se adquirem esses softwares, sejam artesanais ou encomendados, sejam os de prateleira, o que se está a adquirir é um pacote de serviços. Se é um pacote de serviços, nos termos da Constituição e nos termos da legislação, não me parece que possa incidir o ICMS, porque, nos termos do art. 156, III, do Texto Constitucional, é possível que a lei complementar estabeleça, no caso de operações mistas - mesmo que entendamos ser aqui uma operação mista -, a prevalência do serviço, para fins de tributação do ISS.”

Além disso, o Ministro destacou que o legislador entendeu pela prevalência da prestação de serviços, ainda que se cuide de operações complexas, posto que enquadrou as operações com *software* no subitem 1.05 da lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/2003. Assim, acompanhando o Ministro Dias Toffoli, o Ministro votou por declarar a inconstitucionalidade do art. 2º, § 1º, VI e do art. 6º, § 6º da Lei Estadual do Estado do Mato Grosso.

c) Ministro Luís Roberto Barroso:

O Ministro Luís Roberto Barroso destacou a dissociação do conceito de mercadoria com a materialidade do bem posto à venda, de modo que o termo passou por uma evolução histórico-constitucional em razão das novas tecnologias que surgiram ao longo das últimas décadas.

Todavia, do mesmo modo que entendeu o Ministro Dias Toffoli, o Ministro destacou que nas operações com *software* não há constatação de uma circulação de mercadoria. Segundo este, não seria possível falar do conceito de circulação de mercadorias quando das operações com *softwares*.

d) Ministra Rosa Weber:

Inicialmente, destacando que o tema poderá ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal em razão de outras ações que versam sobre temas correlatos, a Ministra compreendeu que o licenciamento de uso de programa de computador não se confunde nem se equipara à operação de circulação de mercadorias, ainda que tenha-se como mercadoria bens tidos como incorpóreos.

Considerando que os *softwares* possuem as mesmas condições jurídicas conferidas às obras literárias, e que o uso de programas de computador, no Brasil, é objeto de contrato de licença, não mostrar-se-ia possível analisar a questão sob a ótica da existência de uma circulação de mercadoria, de modo que a hipótese de incidência do ICMS não se perfaz.

e) Ministro Gilmar Mendes:

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, entende que para a definição da controvérsia analisada pelo Supremo Tribunal Federal, os seguintes aspectos deveriam ser abordados: (a) conceito de serviço na Constituição e demarcação da competência tributária municipal e estadual; (b) demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; (c) validade da cobrança de ISS ou de ICMS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*softwares*); (d) incidência de ISS/ICMS sobre serviços ou operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados (*download*); (e) incidência de ISS sobre serviços encomendados a empresas situadas fora do Brasil.

No que tange ao item “a”, o Ministro salientou que o legislador complementar não encontra-se inteiramente livre para legislar acerca da incidência do ISS, de modo que há limites a serem observados pela atividade legislativa quando desta análise. Sobre o tema, trouxe entendimento do Ministro Eros Grau quando do julgamento do RE nº 592.905: “*A lei*

*complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição”*. Em relação ao conceito de serviços na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro elencou que o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Passados estes pontos, o Ministro elenca que a definição da tributação sobre os *softwares* deve ser considerada de acordo com o aspecto principal deste, de modo que não vê como necessária a divergência de entendimento e posicionamento da Corte com relação aos julgamentos anteriores que analisaram a matéria. Acerca do imposto incidente sobre as operações, o Ministro manteve o posicionamento da Medida Cautelar na ADI 1945/MT, destacando que este posicionamento encontra-se de acordo com o princípio da neutralidade fiscal, vez que tributar-se-ia de igual maneira operações realizadas de maneira física e a compra desse mesmo *software* por meio de transferência eletrônica.

f) Ministro Marco Aurélio:

Na contramão do entendimento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE nº 651.703, que julgou a incidência do ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde, o Ministro Marco Aurélio entende que ainda não foi superada a divisão civilista acerca da obrigação de dar e fazer para fins de incidência do ISS. De acordo com o Ministro a prestação de serviços pressupõe ato humano, seja material, seja imaterial, de modo que eventual existência de obrigação de dar, como atividade-meio, não transforma em circulação de mercadoria operação que é essencialmente prestação de serviço.

Neste sentido, considerando que o contrato de licenciamento assegura direito real de uso do *software*, o Ministro entendeu pela inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, VI, e 6º, § 6º, da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso.

g) Ministro Luiz Fux:

Inicialmente, o Ministro Luiz Fux delimita que a Constituição Federal impede quaisquer tipos de sobreposição de competência entre o ICMS e o ISS. Nesse passo, entende o Ministro

que a classificação de *softwares* de prateleira e *softwares* por encomenda não mais se sustenta, de modo que apenas um dos impostos sobre o consumo devem incidir sobre as operações com os referidos bens. Assim, vez que no Brasil a aquisição de programas de computador são tidas como cessão de direito objeto de contrato de licença de uso, não haveria que se falar em circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Com efeito, Luiz Fux entendeu pela inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados da Lei Estadual do Estado do Mato Grosso na medida em que a atividade de comercialização de softwares por download, independentemente de se tratar de um *software* de prateleira ou de um *software* sob encomenda enseja a tributação pelo ISS.

h) Ministro Nunes Marques

Destacando a evolução tecnológica presenciada nos últimos anos, bem como os debates na jurisprudência tributária sobre o assunto, o Ministro entende que a Corte Constitucional não deveria mais exigir a existência de suporte físico para a caracterização de um bem enquanto mercadoria, de modo que o mero licenciamento ou sessão de software por meio digital não faz surgir, por si só, a incidência de ISS.

Nesta perspectiva, o Ministro salientou entendimento de que as operações com *software* implicam em típico ato de comércio, sendo reconhecida sua circulação, isto é, a transferência do bem. Além disso, a previsão por parte da Lei Complementar nº 116/2003 não possuiria condão de fazer incidir o ISS, vez que a referida determinação não corresponde à materialidade constitucionalmente delimitada para o imposto municipal.

Por fim, acompanhando o voto da Ministra Relatora, o Ministro destacou que entende que o Supremo Tribunal Federal deverá revisitar a conceituação dos serviços para a economia digital em futuro próximo, entendendo que este não deve ser realizado nos autos ora em análise<sup>121</sup>.

---

<sup>121</sup> Veja-se: “Por fim, ressalto que analiso a presente controvérsia à luz do entendimento atual desta Corte quanto ao conceito de serviço, destacando, desde já, reconhecer que a ainda existente dicotomia observada entre obrigações de dar e de fazer encontra-se em caminho para ser melhor contextualizada, ante sua inerente dificuldade para lidar com a complexidade da economia digital. Todavia, dos votos colhidos até agora, creio não ser o momento oportuno para lançar tal provocação, deixando a reflexão para o futuro.”

#### 4.4 Conclusões acerca do Julgamento para o Setor de Tecnologia

Para além da modulação dos efeitos da decisão proferida nos autos da ADI nº 1945/MT, que será vista ao final do presente tópico, verifica-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal possui características paradigmáticas para além do escopo inicial da ação direta ajuizada pelo PMDB.

Conforme visto nos tópicos anteriores do presente capítulo, a Corte Constitucional entendeu pelo rompimento de entendimento anteriormente ~~ee~~ adotado para com a tributação das operações com *softwares*, qual seja, incidência do ICMS sobre os suportes físicos dos *softwares*, e incidência de ISS sobre suportes incorpóreos, sem *corpus mechanicum*. Acerca do tema, Ana Cláudia Utumi<sup>122</sup>, quando da análise da decisão das ADI's nº 1945 e 5659, onde fora estabelecida a impossibilidade de sujeição à tributação por meio do ICMS para as operações com *software* pois estes não implicariam na transferência de propriedade, mas sim, no licenciamento ou cessão de direito de uso, demonstrou que o Supremo Tribunal Federal se posicionou diversamente do entendimento anteriormente adotado pela Corte, no qual o então ministro Sepúlveda Pertence, relator do RE nº 176.626/SP, distinguia o “*software de prateleira*” do “*software por encomenda*”, elaborado ou adaptado conforme as necessidades específicas de um usuário.

Nestes termos, verifica-se que a decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade trouxe nova vertente para a guerra fiscal vastamente abordada nos capítulos anteriores do presente trabalho, dirimindo, em especial, os conflitos de competências que geravam diversos litígios administrativos e judiciais.

Com a supressão dos entendimentos adotados quando do julgamento do RE nº 176.626/SP no ano de 1998 a guerra fiscal sobre a tributação das operações com *softwares* no que se refere aos tributos municipais e estaduais, por hora, foi resolvida pelo Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>122</sup> UTAMI, Ana Cláudia. Op. Cit.

A Corte entendeu que o desenvolvimento tecnológico dos últimos anos não comportaria entendimentos baseados em conceituações antigas, as quais mostrar-se-iam obsoletas e incompatíveis com a dinâmica ágil e mutante da Economia Digital.

Neste sentido, conforme observa-se dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, novos critérios foram traçados para a definição da possibilidade de incidência do ICMS sobre bens intangíveis, características da Economia Digital conforme disposições da OCDE anteriormente citadas no presente trabalho<sup>123</sup>, sendo certo que, por unanimidade, os Ministros compreenderam pela possibilidade de evolução jurisprudencial acerca do campo de incidência dos tributos sobre o consumo, a qual figurou-se naquele julgamento na incidência do Imposto Estadual sobre mercadorias digitais, sem *corpus mechanicum*.

Em que pese o entendimento acima, nota-se, contudo, que o Supremo Tribunal Federal não se debruçou acerca da conceituação do termo “prestação de serviços” para fins de incidência do ISS. Na ocasião, o Tribunal restou analisando a matéria em caráter objetivo, isto é, na legítima opção do legislador em enquadrar as operações com *software* no campo de incidência do imposto municipal. Sobre o tema, trazendo analisando as disposições trazidas pelo Ministro Relator quando do julgamento, vejamos as indicações de Alisson Carvalho de Souza, Augusto César Pereira Sampaio do Nascimento, e Victória Sório da Motta Borda<sup>124</sup>:

“Nesse sentido, (o entendimento do Supremo Tribunal Federal foi pelo fato de (sic.)) **o legislador complementar teria exercido uma “legítima opção” de tributar o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares pelo ISS, em vez do ICMS, pouco importando, neste particular, a antiga distinção entre “softwares de prateleira” e “softwares por encomenda” e a forma pela qual eles são entregues aos usuários finais.**” (grifos meus)

Além disso, acerca da tributação pelo ISS e a dicotomia entre as obrigações de fazer e de dar, o Supremo Tribunal Federal, seguindo os entendimentos jurisprudenciais pela maior abrangência da incidência do imposto municipal, ainda que não tenha se debruçado especificamente sobre o assunto, entendeu que as operações com *softwares* tratar-se-iam de operações mistas ou complexas, as quais até mesmo nas hipóteses de “*softwares de prateleira*” preveem, ao lado do licenciamento e da obrigação de dar, a obrigação de prestar um fazer que

---

<sup>123</sup> OECD, Op. Cit.

<sup>124</sup> SOUZA, Alisson Carvalho de; NASCIMENTO, Augusto César Pereira Sampaio do; BORDA, Victória Sório da Motta. Op. Cit.

se consubstanciaria no esforço intelectual de criação do *software*, no *help desk*, na disponibilização de manuais, nas constantes atualizações dos *softwares*, bem como em outras funcionalidades oferecidas aos usuários dos produtos digitais.

O julgamento, conforme adiantado no voto da Ministra Rosa Weber, exposto acima, também acabou por influenciar o Supremo Tribunal Federal em julgamentos posteriores que envolveram a matéria de tributação de *softwares*, quais sejam, a (i) ADI nº 5958, (ii) ADI nº 5575 e (iii) Recurso Extraordinário nº 688.223 (Tema 590 de repercussão geral). Nas referidas ocasiões, o Supremo Tribunal Federal entendeu o que se segue:

- (i) ADI nº 5.958, que questionava a incidência do ICMS sobre a “*disponibilização*” de “*software de prateleira*”, inclusive daqueles que pudessem ser adaptados, prevista no Convênio ICMS nº 106/2017. Na ocasião, entendeu-se que o mérito da ADI estava prejudicado por perda do objeto, vez que no julgamento das ADIs nº 1.945 e 5.659, o Supremo Tribunal Federal consignou que as operações com *softwares* estariam sujeitas exclusivamente ao ISS;
- (ii) ADI nº 5.576 que objetivava o reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência do ICMS sobre as receitas decorrentes de operações com “*softwares de prateleira*” e “*por encomenda*”. Na ocasião, restou a compreensão de que o mesmo fora decidido nas ADIs nº 1.945 e 5.659, que afirmaram que as operações com *softwares* estão compreendidas apenas no campo de incidência do imposto municipal; e
- (iii) RE nº 688.223 (Tema 590 de repercussão geral) que discutia a incidência do ISS sobre contratos de licenciamento ou cessão de programas de computador desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Na ocasião fixou-se a seguinte tese: “*É constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03*”.

Deste modo, considerando os posicionamentos posteriores ao julgamento de mérito da ADI nº 1945/MT, nota-se que o Supremo Tribunal Federal possui a tendência de replicar e

permanecer com o entendimento de que incide somente o ISS sobre as operações realizadas com *softwares*. Nesse passo, excluem-se as classificações anteriormente verificadas na Corte, qual seja, a distinção entre “*softwares de prateleira*” e “*softwares por encomenda*”, não sendo mais possível a incidência do Imposto Estadual nestas operações.

Como consequência da referida definição, verifica-se uma maior segurança jurídica para as empresas do setor tecnológico que trabalham com operações envolvendo *softwares*. Baseadas nos entendimentos e nas distinções estabelecidas na ADI 1.945/MT, tais empresas poderão, além de se antever ao posicionamento dos fiscos estaduais e municipais acerca da tributação de suas operações, ajustar seus setores financeiros e jurídicos nos termos da modulação dos efeitos da referida decisão.

Nota-se, ainda, que a decisão não fixou novo entendimento somente acerca da tributação para com *softwares* comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, isto é *download*, a decisão ora analisada mostrou-se cabível para operações novas fora do escopo da ação direta em referência. Os Ministros formularam novas teses no que tange a tributação da Economia Digital, sendo certo que a decisão estende-se às operações envolvendo *Software as a Service*, *Cloud Computing*, e *Streamings*. Assim, sobre estas também incide somente o Imposto Municipal, não sendo possível sua tributação via ICMS.

Por fim, sobre a modulação, atribuiu-se eficácia *ex nunc* à decisão, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito para: *(i)* impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; *(ii)* impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Além disso, foram ressalvadas *(i)* as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e *(ii)* as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS.

Assim, o entendimento é pela incidência do ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Por fim, também foram modulados os efeitos da decisão para se estabelecer eficácia *ex nunc*, a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, no tocante à declaração de inconstitucionalidade das expressões “*adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura*” e “*ainda que preparatórios*”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com redação dada pela Lei nº 9.226/09; e, em relação à expressão “*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98, que já havia sido suspensa no julgamento da medida cautelar.

## 5 CONCLUSÃO

Conforme analisado no presente trabalho, a evolução da Economia Digital, que apresentou à sociedade moderna novos conceitos tecnológicos, acabou por colocar em cheque a dicotomia estabelecida entre “*mercadorias*” e “*serviços*” no que tange à tributação sobre o consumo no Brasil. As operações tipicamente industriais que anteriormente ocorriam materialmente passaram a ocorrer por meios imateriais, sendo cada vez mais difícil a distinção entre operações da Economia Digital com operações cotidianas das economias tradicionais.

Neste passo, a tecnologia acabou por tornar imateriais “*mercadorias*” ou “*bens*”, de modo a alterar substancialmente a conceituação própria conceituação do que se entende como “*serviços*” para o direito brasileiro, causando uma guerra fiscal entre Estados e Municípios para a tributação destas novas operações, em especial as operações com *softwares*. Verificando a referida evolução tecnológica, o Supremo Tribunal Federal, ainda que tenha sido silente por mais de 20 (vinte) anos, mostrou-se essencial para a solução de conflitos de competência.

Ainda que passível de novas modificações legislativas que possam modificar os entendimentos estabelecidos pela Corte Constitucional, quando do julgamento da ADI nº 1945/MT o Brasil deu um passo importante para assegurar a segurança jurídica de operações com bens digitais, e, como consequência, para a evolução do tratamento jurídico-tributário sobre o consumo em operações da Economia Digital no país.

A decisão, conforme visto no presente trabalho, mostrou-se paradigmática com relação à jurisprudência acerca da tributação das operações com *softwares*, tendo o Supremo Tribunal Federal, inclusive, se pronunciado de maneira semelhante em julgamentos posteriores de modo a reforçar seu entendimento pela inexistência de conflito de competências, sendo a tributação sobre o consumo para as operações com *softwares* a ser dada exclusivamente por meio do ISS<sup>125</sup>.

Além disso, ainda que fora do contexto fático-probatório da ADI analisada no presente trabalho, o julgamento e os votos dos Ministros da Corte também alcançaram novos padrões

---

<sup>125</sup> Vide capítulo anterior.

tecnológicos dos programas de computador, tais como o *Cloud Computing* e do *Software as a Service*.

O entendimento da Suprema Corte foi de que as disposições e significados da compreendidos na Constituição Federal podem ser modificados através do transcurso do tempo por meio de Lei Complementar ou até mesmo por entendimento jurisprudencial, de modo que o direito brasileiro tributário deve se adequar à evolução tecnológica da Economia Digital, ainda que o sistema tributário nacional tenha sido idealizado para uma economia de características industriais e tangível.

A conceituação do que seria mercadoria perpassou por uma evolução na jurisprudência, passando de um bem corpóreo, com *corpus mechanicum*, para a possibilidade de enquadrar bens incorpóreos. Neste sentido, nos entenderes da OCDE, que estabeleceu como distinção entre a economia digital e sua forma tradicional especialmente nas operações para com os intangíveis e a mobilidade entre os ativos entre estabelecimentos, nota-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal poderá viabilizar a tributação de novas operações digitais pelo ICMS, a depender de seu meio de realização e da existência de transferência ou não da propriedade dos meios tecnológicos.

No caso em específico dos *softwares*, vez que sua exploração econômica se faz por meio de contratos de licença de uso, isto é, com características de bem intelectual que não têm sua propriedade transferida para o usuário deste, a operação não mostrar-se-ia passível de incidência do ICMS. Isso porque, conforme visto no presente trabalho, a mera transmissão do direito de dispor não satisfaz o critério material do ICMS, vez que os negócios jurídicos circulatorios pressupõem mudança do titular de domínio, mediante a transmissão efetiva da propriedade.

Por outro lado, acerca da hipótese de incidência do ISS, nota-se que embora o Supremo Tribunal Federal venha desenvolvendo uma maior amplitude no espectro da materialidade do imposto, afastando a dicotomia entre a obrigação de dar e fazer, de modo que este também abarca as obrigações mistas, o entendimento quando do julgamento ADI nº 1945/MT não perpassou acerca da conceituação da prestação de serviços em relação aos bens digitais. Explica-se.

Conforme exposto no capítulo anterior, a Corte Constitucional adotou entendimento pela legítima opção legislativa de indicar as operações com *softwares* como hipótese de incidência do ISS. Tal entendimento, todavia, pode apresentar distorções na materialidade dos tributos, vez que, ainda que legitimado, o legislador não mostra-se tecnicamente correto quando da mera inclusão de hipóteses nos espectros materiais dos tributos, o que pode ser realizado por meio de Lei Complementar.

Assim, nota-se que há limites a serem observados pelo legislador ordinário, não podendo este ressignificar conceitos constitucionais por meio de lei. Caso este seja o entendimento do Supremo Tribunal Federal para outros conflitos de competência, bastaria que a atividade estivesse prevista em Lei Complementar para perfazer o campo de incidência do imposto municipal. Tal fato não pode ser admitido sendo, inclusive, vedado pelo CTN em seu artigo 110.

Deste modo, especificamente acerca da matéria dos *softwares* tratada no julgamento da ADI 1.945/MT, nota-se de fato o caráter paradigmático da decisão, que mostrar-se como verdadeiro avanço para o setor tecnológico brasileiro no que se refere ao planejamento tributário e segurança jurídica. A tributação sobre as operações mistas e complexas envolvendo *softwares*, as quais até mesmo nas hipóteses de “*softwares de prateleira*” preveem, ao lado do licenciamento e da respectiva obrigação de dar, a obrigação de prestar um fazer, restaram tributadas exclusivamente pelo ISS.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que incide somente o ISS sobre as operações realizadas com *softwares*, excluindo-se as classificações anteriormente verificadas na Corte quando da distinção entre “*softwares de prateleira*” e “*softwares por encomenda*”. A referida decisão, por ter sido proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, foi replicada para outros julgamentos, quais sejam, a (i) ADI nº 5958, (ii) ADI nº 5575 e (iii) Recurso Extraordinário nº 688.223, de modo a demonstrar que a Corte encontra-se uníssona no objetivo de dirimir os conflitos de competência tributária trazidos pela Economia Digital.

Assim, embora ressalvado o entendimento pela tributação pelo ISS somente em razão de mera opção legislativa do legislador ordinário, sem adentrar especificamente na conceituação do termo “*prestação de serviços*” para fins da economia digital, o Supremo

Tribunal Federal deu um passo importante para assegurar uma maior segurança jurídica para o setor tecnológico brasileiro.

Baseadas nos referidos entendimentos, empresas poderão, além de se antever ao posicionamento dos fiscos estaduais e municipais acerca da tributação de suas operações, ajustar seu planejamento tributário de modo a não estarem, no que se refere à tributação sobre o consumo realizada pelos Estados e Municípios, em meio a guerra fiscal vertical entre os entes da federação.

Contudo, ainda que paradigmática, em razão das constantes mutações e alterações da economia digital, de modo que a decisão do Supremo Tribunal Federal mostra-se essencial para a resolução de disputas e incertezas sobre a tributação pelos Estados e Municípios no meio tecnológico brasileiro.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro / Marcus Abraham. – 5. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018
- AMARAL, Thiago Abiatar Lopes Amaral. O ICMS e a Tributação do Download de Softwares no Estado de São Paulo. São Paulo: Ed. Almedina Brasil, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2002, p. 68.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.110.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. São Paulo: Noeses, 2015.
- BRIGAGÃO, Gustavo e LYRA, Bruno. Aspectos Tributários do Comércio Eletrônico Internacional. In. Torres, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 anos da ABDF. Ed. Quartier Latin, 2010.
- BRITO MACHADO, Hugo de. Aspectos fundamentais do ICMS. 2. Ed. São Paulo: Ed. Dialética, 1999.
- BRITO MACHADO, Hugo de. Curso de Direito Tributário, 40ª ed., São Paulo, Malheiros, 2019.
- BUTZE, Brunna Horta Barbosa Mendes, Guerra Fiscal na Tributação de Softwares no Brasil, Jota, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-na-tributacao-de-softwares-no-brasil-22062020>
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: Federalismo Fiscal e a Importância da Interpretação Estrutural. Disponível em: <https://www.academia.edu/37729650>. Acesso em 19 de agosto de 2021.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ªed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.579.
- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17 ed. rev. Ampl. Até EC 88/2015, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Ed. 14ª. Malheiros Editores. São Paulo. 2009. p. 38.
- CONTI, J. M. Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). Tratado de Direito Tributário, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 189.
- CONTI, José Maurício. Levando o Direito Financeiro a Sèrio. São Paulo: Blucher, 2016, p. 13.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

Curso de Finanças Públicas: uma abordagem contemporânea. São Paulo: Atlas, 2015, p. 154-155.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O Conflito de Competência entre ICMS e o ISS: Um Estudo de Casos na Era da Internet. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal in SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Direito tributário: estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

GAMA, Gustavo da. ICMS no Estado do Rio de Janeiro. Teoria e Prática, Rio de Janeiro, Ed. Lumen Juris, 2021.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A Tributação do Software no Brasil. São Paulo. Ed. Quartier Latin, 2005.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A Tributação Face ao Desafio Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

MANEIRA, Eduardo. Guerra Fiscal, Federalismo e Reforma Tributária. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Gustavo da Gama Vital de Oliveira; Marco Antonio Ferreira Macedo. (Org.). Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. 1ed.Salvador: JusPODIVM, 2019, v. Único, p. 509-522.

MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. In: Sacha Calmon Navarro Coêlho. (Org.). Segurança Jurídica. 1ed.Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013, v. 01, p. 381-402.

MASUKO, Ana Clarissa. O Conceito de Serviço como “Obrigação de Fazer” no Direito Tributário Brasileiro, seus Reflexos para a Reforma Tributária e Economia Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

MATA, Juselder Cordeiro da Mata; Carvalho, Ronan Alves Martins de. A Tributação de Softwares e o Entendimento das Cortes Superiores Brasileiras. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ,

Rodrigo; FELGELSON, Bruno (coord.). Tax 4.0: Tributação na Realidade Exponencial. Rio de Janeiro: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos, 5ª ed. São Paulo: Ed. Dialética, 2008, p. 33.

MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo XV. São Paulo: Bookseller, 2001.

OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 20 de agosto de 2021.

OECD. The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/the-sharing-and-gig-economy-effective-taxation-of-platform-sellers-574b61f8-en.htm>. Acesso em: 27 de agosto de 2021.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de Software. São Paulo: Ed. Noeses, 2020.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (livro digital).

REALE, Miguel. Lições preliminares de Direito. 27, ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2020.

REZENDE, Fernando. A Revolução Digital e a Reforma Tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

SCHWAB, Klaus. A quarta revolução industrial. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SOUZA, Alisson Carvalho de; NASCIMENTO, Augusto César Pereira Sampaio do; BORDA, Victória Sório da Motta. A Tributação dos Softwares no Contexto do ICMS e do ISS. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FELGELSON, Bruno (coord.). Tax 4.0: Tributação na Realidade Exponencial. Rio de Janeiro: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2021.

UTAMI, Ana Cláudia. Tributação de Software e STF, Jota, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/tributacao-de-software-e-stf-15032021>

WEIKERSHEIMER, Deana. Comercialização de Software no Brasil: uma questão legal a ser avaliada. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2000.