



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BRUNO COSTA SARMENTO MONTENEGRO

**A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN NO COMÉRCIO DE
SOFTWARES: um recorte doutrinário e jurisprudencial
acerca das ADI's 5659 e 5958**

Salvador
2020

BRUNO COSTA SARMENTO MONTENEGRO

**A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN NO COMÉRCIO DE
SOFTWARES: um recorte doutrinário e jurisprudencial
acerca das ADI's 5659 e 5958**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito,
Faculdade Baiana de Direito e Gestão, como requisito parcial
para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Daniela Borges

Salvador
2020

TERMO DE APROVAÇÃO

BRUNO COSTA SARMENTO MONTENEGRO

**A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN NO COMÉRCIO DE
SOFTWARES: um recorte doutrinário e jurisprudencial
acerca das ADI's 5659 e 5958**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Salvador, __/__/2020.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, pela minha vida e por me permitir ultrapassar todos os obstáculos ao longo do curso e da realização deste trabalho.

Aos meus pais, que são os responsáveis pela minha formação como pessoa e por toda a educação que tive desde criança, a eles devo tudo.

Aos meus familiares, que me apoiaram nos momentos difíceis e contribuíram para que eu pudesse chegar até aqui.

A Nathalia, minha namorada, que esteve ao meu lado em todos os momentos durante a realização deste trabalho.

Aos meus amigos, pelo apoio incondicional demonstrado ao longo de toda a minha vida.

A professora Daniela Borges, por ter aceitado ser minha orientadora e por todos os ensinamentos.

Aos professores da Faculdade Baiana de Direito, pelos ensinamentos que ajudaram na minha formação profissional ao longo do curso.

A minha colega Julia, que me deu todo o suporte necessário durante todo o curso.

Aos meus colegas de curso, com quem tive o prazer de conviver durante esses cinco anos de curso, pela troca de experiências que me fez crescer como pessoal e profissional.

Aos professores da banca examinadora, pela disposição e dedicação à análise deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo trazer um aspecto histórico acerca do mercado de *software* e suas características, bem como a necessidade demonstrada em dirimir o conflito tributário existente com o surgimento dessa nova tecnologia com o recorte do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Primeiramente, foi realizada uma abordagem histórica e conceitual do ICMS e do ISS, trazendo suas características, previsão legislativa e conceitos. Posteriormente, em um recorte preciso, fez-se necessário a diferenciação dos *softwares* padronizados e dos *softwares* de prateleira, trazendo à baila suas características e a sua classificação de acordo com a doutrina pátria. Em desenvolvimento, foi exposto as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659 e 5958 que estão sendo discutidas no atual momento em que este estudo é realizado, e foi demonstrado de que forma a jurisprudência pátria tem entendido do tributo aplicável para os *softwares*. O método utilizado neste estudo foi a revisão de literatura sistematizada, sendo uma pesquisa exploratória de natureza qualitativa. Concluiu-se que a melhor sistemática tributária é a incidência do imposto ISSQN para os *softwares* sob encomenda e o ICMS para os *softwares* padronizados.

Palavras-chave: **Software de padronizados; Software personalizado; Tributação.**

ABSTRACT

The present work aims to bring a historical aspect about the software market and its characteristics, as well as the demonstrated need to settle the existing tax conflict with the emergence of this new technology with the cut of the tax on the circulation of goods and provision of services interstate and intercity transport and communication and services tax of any kind. First, a historical and conceptual approach of ICMS and ISS was carried out, bringing their characteristics, legislative provision and concepts. Subsequently, in a precise cut, it was necessary to differentiate between standardized software and off-the-shelf software, bringing up their characteristics and their classification according to the native doctrine. In development, Direct Actions of Unconstitutionality 5659 and 5958 were exposed, which are being discussed at the moment this study is being carried out, and it was demonstrated how the domestic jurisprudence has understood the tax applicable to software. The method used in this study was the systematic literature review, being an exploratory research of a qualitative nature. It was concluded that the best tax system is the incidence of the ISSQN tax for custom-made software and the ICMS for standardized software.

Keywords: Standardized software; Custom software; Taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BRASSCOM	Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação
BRASSCOM	Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação
CDs	<i>Compact Disc</i>
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DVDs	<i>Digital Versatile Disc</i>
ICV	Imposto sobre Vendas e Consignações
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
VHS	<i>Video Home System</i>

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	12
2.1. Limitações ao poder de tributar.....	14
2.1.1. Princípio da legalidade.....	16
2.1.2. Da vedação a invasão de competência tributária.....	19
2.2. Tributabilidade das operações pelo ICMS.....	21
2.2.1. Breve histórico da tributação sobre operações de circulação de mercadorias.....	21
2.2.2. Do fato gerador e suas hipóteses de incidência.....	24
2.3. Da tributabilidade das operações pelo ISSQN.....	26
2.3.1. Breve histórico da tributação sobre operações de circulação de mercadorias.....	26
2.3.2. Do fato gerador e suas hipóteses de incidência.....	28
3. DO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	35
3.1. Contratos eletrônicos.....	37
3.2. Os softwares e sua relevância jurídica.....	39
3.2.1. O software como mercadoria.....	43
3.2.2. O software como objeto da prestação de um serviço.....	46
3.2.3. Natureza jurídica do software para os Tribunais Superiores e doutrina.....	47
3.3. Tratamento tributário dado à transferência de softwares.....	50
3.3.1. A transferência de software via download e a sujeição ao ICMS e ISSQN.....	52
3.3.2. A defasagem dos parâmetros estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal.....	54
4. A DISCUSSÃO ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISSQN E O ICMS PARA TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES.....	56
4.1. A tributação do ISSQN nos softwares e a ADI 5659.....	58
4.2. A tributação do ICMS nos softwares e a ADI 5958.....	60
4.2.1. Convênio 106/2017 e sua (in)constitucionalidade.....	66
5. CONCLUSÃO.....	70
REFERÊNCIAS.....	73

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é a vertente do Direito responsável pelo estudo dos tributos e, conseqüentemente, da fonte de receitas públicas que é utilizada para construir uma sociedade pautada nos direitos e garantias fundamentais constitucionalmente previstos.

Tal Direito já era previsto desde a época dos portugueses, com o chamado quinto constitucional e, atualmente, com a vigência da Constituição Federal de 1988, em seu título VI, as características tributárias como impostos, contribuições, taxas, entre outros, carregam consigo normais gerais que direcionam todo o ordenamento jurídico.

Contudo, sabe-se que o Direito está em constante mudança e que a norma deve acompanhar a evolução social no decorrer do tempo. Tais mudanças, geralmente, demandam conflitos que devem ser solucionados ou através da criação de novas normas ou aperfeiçoamento de normas já existentes; ou na melhor interpretação e enquadramento das situações com normas já existentes utilizando-se, para tanto, da doutrina e jurisprudência.

Concomitante a isto, em um recorte tecnológico, vislumbra-se o crescimento ao acesso de novas tecnologias, processos informatizados e de comunicação, não somente no Brasil, mas em todo mundo. O Direito possui a obrigação de acompanhar tais inovações, adaptando-se a essa nova realidade aos ditames legais. Por este motivo, o presente trabalho justifica-se e mostra-se extremamente relevante procurando trazer, através do estudo do histórico dos impostos aqui estudados, juntamente com a doutrina e jurisprudência o melhor caminho viável para uma segurança jurídica.

Desta forma, tal estudo busca analisar o mercado de *software* no Brasil, trazendo consigo os seus conceitos, características, históricos, distinguindo-os entre *software* por encomenda, *software* de prateleira e sua discussão doutrinária.

O *software*, por ser um instituto novo, trazido por conta da necessidade crescente da sociedade, instaurou um conflito de competência entre os impostos ISSQN e o ICMS, ou seja, um conflito de competência entre arrecadação municipal e estadual.

Tendo exposto a dialética acima mencionada, o estudo deverá responder aos seguintes questionamentos: a) quais são características principais dos impostos ISSQN e ICMS?; b) O que se enquadra no objeto tributável de cada um desses impostos?; c) como se verifica, atualmente, a tributação dos *softwares*?; d) a tributação atual está de acordo com o que é correto no sentido jurídico?; e) como a doutrina e a jurisprudência têm se posicionado a respeito deste assunto?

O objetivo geral deste trabalho é o estudo do sistema de *softwares*, demonstrando suas características e seu atual enquadramento no sistema tributário brasileiro, sendo necessária uma distinção entre os chamados *softwares* de prateleira e por encomenda, como se dá o enquadramento de cada um desses institutos na visão doutrinária e jurisprudencial; e qual o imposto deve incidir – ISSQN ou ICMS – em cada uma dessas classificações.

A metodologia utilizada neste trabalho foi o método dedutivo, de natureza qualitativa com objetivo exploratório, utilizando-se o aparato de pesquisa bibliográfica através de publicações científicas de doutrinadores brasileiros e estrangeiros, revistas jurídicas e legislação vigente acerca do tema¹.

No que tange ao enfoque qualitativo, este ajudou na consolidação das bases teóricas atuais, juntamente com o sistema jurídico e doutrinário, sempre com enfoque no cerne da problemática. A abordagem segue a visão de Goldenberg² que entende que nenhuma pesquisa pode ser baseada em julgamentos, preconceitos e crenças.

A fase exploratória foi baseada na visão de Malhotra³ *et al* que considera esta fase uma das principais da pesquisa, pois é uma das fases que mais corrobora para a conclusão do cerne enfrentado. Entende-se ainda que, esta fase é flexível e utiliza-se a análise de dados primários.

Após isto, como forma de melhor elucidar o debate aqui enfrentado, este estudo foi dividido em cinco capítulos já com a conclusão. No primeiro capítulo trata-se da introdução, onde se expõe de forma superficial o objetivo deste trabalho, a metodologia utilizada e a conclusão obtida.

¹ MINAYO, M. C. S. (Org.). *Pesquisa Social*. Teoria, método e criatividade. 22 ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

² GOLDENBERG, Mirian. *A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Record, 1999.

³ MALHOTRA *et al*. *Introdução à pesquisa*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

No segundo capítulo se faz um apanhado histórico do Direito Tributário brasileiro, sua previsão constitucional e em Lei Complementar, bem como o recorte aos impostos ISSQN e ICMS com as suas devidas características como o aspecto espacial, subjetivo, temporal, entre outros.

No terceiro capítulo expõe-se o comércio eletrônico, evidenciando o mercado de *software*, suas classificações e enquadramentos, natureza jurídica, tratamento tributário e os parâmetros utilizados pelo Superior Tribunal Federal.

No quarto e penúltimo capítulo, se faz uma abordagem doutrinária acerca do dilema do tratamento tributário dados aos softwares, evidenciando a distinção entre os *softwares* de prateleira e os sob encomenda e, com mais enfoque, como a jurisprudência pátria tem entendido acerca do tema.

O quinto e último capítulo faz um apanhado de tudo o quanto já foi exposto, fazendo-se considerações acerca de um posicionamento adotado por parte dos Ministros do Supremo Tribunal Federal e evidenciando qual o melhor tratamento tributário deve ser adotado no mercado de *softwares*.

Por fim, a conclusão obtida com o estudo foi a constatação que o melhor tratamento tributário ao mercado de *softwares* é a incidência de ISSQN para os chamados *softwares* sob encomenda e a incidência de ICMS para os *softwares* produzidos em larga escala.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A cobrança de tributos é a principal fonte de receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal⁴, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tende à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade⁵.

É por este motivo que precisamos de regras claras que protejam o contribuinte e possam certificar a lisura do processo, que ocorre por meio da ciência jurídica chamada de Direito Tributário.

Neste passo, é possível afirmar que, desde os tempos antigos, para que o Estado possa subsidiar o seu funcionamento, é necessária uma cooperação mútua de todos os cidadãos, de forma que haja uma arrecadação suficiente de recursos a fim de alcançar as suas finalidades.

O Estado, portanto, representado por um governo soberano, exige dos cidadãos uma parcela do seu patrimônio particular, pois dentre as várias facetas da soberania do Estado, destaca-se o poder de tributar como relevante fragmento dessa soberania⁶.

No Brasil, assim como na maior parte do mundo, o Direito Tributário foi introduzido há séculos. A título de exemplo, os portugueses, ao chegarem ao Brasil, instituíram diversos tipos de tributos, a fim de arrecadação de recursos, sendo o “quinto” o principal deles. No entanto, apenas com a separação dos poderes, outorgada pela constituição de 1824⁷, é que foi criada a competência para criar os tributos que foi conferida ao Poder Legislativo.

Feita essa consideração histórica, passa a análise da Constituição de 1988, atualmente vigente no Brasil e, em seu título VI, dispõe sobre a tributação,

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

⁵ V. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 10.

⁶ V. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 28 - 29.

⁷ BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brasil*: promulgada em 25 de março de 1824. Rio de Janeiro: RJ: Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em nov. de 2020.

estabelecendo normas que guiam o Estado na sua atuação tributária, de modo a definir como este pode e deve exigir dos seus cidadãos uma parcela do seu patrimônio particular a fim de viabilizar o financiamento do desenvolvimento nacional.

Destarte, o texto constitucional, além das normas citadas acima, prevê princípios que norteiam a tributação nacional, bem como as limitações que são impostas ao Estado e os impostos que devem ser instituídos e o meio pelo qual devem ser criados.

Portanto, para que seja possível partir para o ponto central do presente trabalho, são necessárias algumas considerações conceituais. O Código Tributário Nacional, apesar de ser uma lei ordinária, vigente desde 1966, foi recepcionado pela Constituição Federal com o status de Lei Complementar, uma vez que tem a principal finalidade de orientar a aplicação das normas gerais existentes na própria Carta Magna.

Assim sendo, o CTN⁸ apresenta em seu texto importantes conceitos, imprescindíveis à compreensão do Direito Tributário. Dentre estes, destaca-se o conceito e, conseqüentemente, o estudo do tributo:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com o conceito apresentado pelo Código Tributário Nacional, pode-se afirmar, portanto, que o tributo é uma relação jurídica obrigacional, de direito público, na qual temos o Estado como credor de tal relação e o contribuinte, pessoa física ou jurídica, como devedor; sendo este motivo que justifica o seu caráter compulsório.

Ainda, dada a sua importância, mister salientar a forma escolhida pelo legislador constitucional para impor limites a atuação tributária, vez que este criou métodos para que o Estado não exigisse os tributos de forma arbitrária.

⁸ BRASIL. *Lei complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em nov. de 2020.

Na sábia lição de Aliomar Baleeiro⁹: “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.

Por este motivo é que o legislador constituinte entendeu como necessária a positivação na Constituição dos princípios constitucionais tributários, conforme se pode inferir da lição do professor José Afonso¹⁰: “embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II), ela própria já as estabeleceu mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação”.

Sendo assim, é possível reconhecer que o Sistema Tributário Nacional contém normas e princípios que visam garantir o seu funcionamento pleno, bem como para servirem de escudos de proteção ao contribuinte, impondo limites à atividade do credor, o Estado.

2.1. Limitações ao poder de tributar e os princípios constitucionais tributários

Conforme já explanado, a Constituição Federal de 1988¹¹ impõe limitações ao poder de tributar. Essas limitações são, em sentido amplo, como obstáculos estabelecidos para que o Ente Federativo, detentor do poder para tributação dos contribuintes, não se exceda no exercício deste poder, mantendo-o sempre dentro de suas atribuições e garantindo ao contribuinte uma carga tributária suportável.

Deste modo, o Professor Eduardo Sabbag¹² elucida de forma brilhante:

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Ainda, no entendimento de Aliomar Baleeiro¹³, essas limitações podem ocorrer de forma ativa ou negativa, conforme se verifica do seu ensinamento:

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 2.

¹⁰ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2009, p. 712.

¹¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

¹² SABBAG, Eduardo. *Direito Tributário*. 13ª Edição. São Paulo: Editora Impetus, 2012, p. 01.

A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas, é o da legalidade dos tributos. Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar. Mas existe, também, ao nosso ver, a limitação ao poder de não-tributar ou isentar, inclusive a de a União isentar imposto estranho à sua competência (...).

Neste passo, a própria atribuição de competência tributária pode ser considerada como uma limitação ao poder de tributar. Ora, se é conferida a um Ente a competência exclusiva para tributar em determinado segmento, isso implica automaticamente na exclusão dos outros entes, surgindo assim uma limitação ao poder de tributar destes. Sendo assim, essa limitação acaba protegendo o contribuinte, que não poderá ser cobrado de um ente que não possua competência para tal.

Deste modo, pode-se afirmar que essas limitações são como restrições ao Estado e, por consequência, como garantias a favor dos contribuintes, sendo meios eficazes e capazes de protegê-los contra excessos, além de assegurar-lhes o exercício de seus direitos enquanto cidadãos.

É importante salientar ainda que, os princípios tributários estampados na Carta Magna, já mencionado anteriormente, consistem no principal meio usado pelo legislador constituinte, para que se pudesse delimitar a área de atuação fiscal do Estado.

Neste sentido, é mister trazer à baila o ensinamento de Hugo de Brito Machado¹⁴:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e as supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocado pelo Estado contra o cidadão.

Sendo assim, é possível afirmar que os princípios constitucionais tributários ditam as regras de todo o sistema, promovendo o bom exercício das leis tributárias, podendo limitar ou expandir sua aplicação.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 2.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 31.

2.1.1. Princípio da Legalidade

Demonstrado a imprescindibilidade dos princípios constitucionais como meio de aplicação e balizamento do exercício da competência tributária, faz-se necessário um recorte de um dos princípios fundamentais para o presente estudo, qual seja, o Princípio da Legalidade Tributária, positivado no art. 150, I da Constituição Federal¹⁵.

Para Gerd W. Rothmann¹⁶: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. Tem-se defendido ainda que o princípio da legalidade é o “vetor dos vetores”¹⁷.

Deste modo, este princípio foi consagrado para assegurar a segurança jurídica do contribuinte, de modo que nenhum tributo será instituído ou aumentado, senão em virtude de lei.

Neste passo, de acordo com Aliomar Baleeiro, citado por Maria de Fátima Ribeiro¹⁸: “O tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação”.

Feita essas considerações iniciais, é importante ratificar que o meio pelo qual o tributo é criado é a Lei. Por este motivo, a Constituição Federal apenas atribui a competência ao ente que deverá promulgar a Lei que institua e regulamente tal tributo.

Tradicionalmente a doutrina, tanto nacional quanto estrangeira, associa a origem do princípio da legalidade tributária à Magna Carta inglesa, de 1215. O referido diploma legal trata de um marco histórico do constitucionalismo inglês e da limitação do poder de tributar da realeza por parte da nobreza.

Essa associação é feita, pois coincide-se com a origem da ideia de auto consentimento dos contribuintes por meio da representação, autorizando o parlamento a instituir as leis que regem o poder de tributar do Poder Executivo. A necessidade de consentimento do próprio contribuinte para que seja legítima a

¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...).

¹⁶ ROTHMANN, Gerd W. *O princípio da legalidade*. 1972. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

¹⁷ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 236.

¹⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do Mercosul. *Scientia Juris*, Londrina, v. I, 1997, p. 99 -105.

tributação é consequência da perda da excepcionalidade dos tributos. Deste modo, com o surgimento do Estado Nacional, o consentimento faz um contraponto ao caráter impositivo dos tributos, fazendo com que os mesmos tenham que ser aprovados pelos representantes do povo, qual seja o parlamento.

No entanto, é importante esclarecer que, na Inglaterra, o colegiado que autorizava a cobrança dos tributos não era o parlamento, mas um tribunal. Da mesma forma, a noção autoconsentimento como base da obediência ao rei só vai surgir na obra de Locke¹⁹, por influência de Richard Hooker, no séc. XVII. Por este motivo, a Carta Magna inglesa, embora muito importante para o surgimento da legalidade tributária, não é suficiente para explicar a sua origem.

Já a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão²⁰ teve enorme influência para a consagração da legalidade tributária, a partir da vitória dos liberais, em virtude do destaque que gozou a França ao longo de todo o século XVIII.

Com a implantação do sufrágio universal, no entanto, a condição de contribuinte passou a ser descartada para o exercício do voto. Deste modo, o parlamento hoje não representa apenas aqueles que contribuem de maneira fiscal para o estado, mas por todos na sociedade, o que afasta a ideia de lei como autoconsentimento do contribuinte.

Portanto, como afirma Casalta Nabais²¹:

Os impostos já não são, em rigor, consentidos, pelos contribuintes, mas estabelecidos por lei votada pela representação nacional (*rectius burguesia*). Assim, atenta à natureza livre do mandato dos parlamentares e o caráter permanente da lei do imposto, o consentimento expresso nesta está longe de ter o mesmo alcance do traduzido na autotributação estamental.

Sendo assim, a ideia de autoconsentimento como garantia contra a tributação perde força no Estado Moderno, abrindo espaço para outros fundamentos muito mais atuais e que justificam a implantação da legalidade tributária, que serão demonstrados a seguir.

De acordo com Ruy Barbosa²², a reserva legal se justifica, pois a lei representa, em si, “o consenso dos contribuintes, a sua generalidade, a sua

¹⁹ LOCKE, J. (1689). *Dois tratados sobre o governo*. Tradução: Julio Fischer. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

²⁰ MADRID. Universidad Complutense, 1973, traduzido do espanhol por Marcus Cláudio Acqua Viva. Apud FERREIRA FILHO, Manoel G. *et. al. Liberdades Públicas*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1978.

²¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, p. 328.

comunidade, a sua totalidade, assentido no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas”.

Enquanto isso, José Osvaldo²³ Casas fundamenta a legalidade tributária na garantia de segurança jurídica, a partir da necessidade de certeza do Direito e da possibilidade de se coibir os abusos do Poder Executivo.

Deste modo, a partir de uma análise sob o Estado Social e Democrático de Direito, o fundamento principal do princípio da legalidade em matéria tributária está justamente na garantia democrática na imposição das normas tributárias, a partir de uma definição feita por um órgão que melhor assegura a proteção dos direitos da sociedade, além de garantir mais igualdade no tratamento entre os cidadãos.

Deste modo, é preciso reconhecer que, mesmo não possuindo representatividade democrática superior ao Poder Executivo, o Poder Legislativo possui uma maior pluralidade de pensamento social, pois não é composta apenas pelo vencedor das eleições que elegem o Governo, mas por representantes do conjunto da população.

Por este motivo o art. 155, inciso II, da Constituição Federal²⁴ estabelece que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:
II - as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

Ainda, é importante frisar que o Poder Executivo é o responsável pela implementação de políticas públicas buscando a maior quantidade de recursos financeiros, por este fato poderia gerar uma busca desproporcional e extrapolar a capacidade contributiva dos cidadãos, por isso a necessidade de aprovação dos tributos pelo parlamento.²⁵

Sendo assim, o princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário vai garantir uma regra de tributação mais clara e transparente, criadas num local que é marcado pelo pluralismo político, a partir de uma solução que não se baseie nos

²² BARBOSA, Ruy. “As Docas de Santos e as Taxas de Capatazia”. Obras Completas, XLV, 1918, I. Rio de Janeiro: MEC, 1967, p. 212, apud: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 402.

²³ CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente*, Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002, p. 313-314.

²⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 320.

anseios do Poder Executivo na busca por recursos, mas que atenda aos diversos segmentos sociais.

Destarte, o Direito Tributário se aproxima da moral e da ética, seja em relação às práticas do Estado, legislador e administrador, ou do contribuinte, com a legalidade tributária passando a significar, como assinala Tipke²⁶, a segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, uma vez que esta se revela pela segurança da regra.

2.1.2. Da vedação a invasão de competência tributária

Primeiramente, a fim de adentrar ao ponto central do tópico, faz-se necessário a conceituação de competência tributária, que consiste na capacidade para criar tributos, “descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”, segundo a lição de Roque Antonio Carrazza²⁷.

Deste modo, a Constituição, conforme entendimento do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸, “não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação)”. Ademais, ressalta Luciano Amaro²⁹:

Obviamente, ainda que referidas na Constituição as notas que permitem identificar o perfil genérico do tributo (por exemplo, “renda”, “prestação de serviços” etc.), a efetiva criação de tributo sobre tais situações depende de a competência atribuída a este ou àquele ente político ser exercitada, fazendo atuar o mecanismo formal (também previsto na Constituição) hábil à instituição do tributo: a lei.

Destarte, a competência dos Entes Federativos para instituir tributos é manifestada ao “desencadearem-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal”, de acordo com explanação de Paulo de Barros Carvalho³⁰.

²⁶ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 25.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 467.

²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 70.

²⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 99.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 239.

A partir desses mecanismos surgem as normas tratadas no capítulo anterior, “construídas a partir de enunciados constitucionais que delimitam o campo de atuação dos entes com aptidão para legislar e inovar no sistema jurídico em matéria tributária”³¹.

Feitas essas considerações, portanto, é possível afirmar que os Estados possuem autonomia outorgada pela Constituição Federal para instituírem impostos. No entanto, essa autonomia é limitada pela própria Constituição, não havendo margem para inovações fora dessa esfera, nem para mudanças nos conceitos demarcados na Constituição que limitam o seu poder de atuação tributária.

Além disso, a interpretação a ser dada a dispositivos da partilha constitucional relacionados a impostos, cujo fato gerador é designado pela indicação de conceitos de direito privado, como por exemplo, circulação de mercadorias; há de ser restrita³², em atenção ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

O referido diploma legal veda a lei tributária de modificar conceitos supralegais que definem a competência tributária, ou seja, determina que as normas constitucionais que tratam acerca dessa matéria não são meramente interpretativas, mas preceito que vincula o legislador, vez que estabelecem fronteiras na atuação da lei de incidência tributária³³.

Em comentário ao supracitado artigo, frisa Aliomar Baleeiro³⁴:

O texto menciona “lei tributária” em geral, podendo ser, portanto, não só a de caráter complementar da Constituição, quanto a da Pessoa Jurídica investida da competência para decretar o tributo. A lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites.

Deste modo, infere-se que o legislador não pode, ao seu bel prazer, alterar os conceitos expressos em normas de nível hierárquico superior. Neste sentido, o ensinamento de Hugo de Brito Machado³⁵:

Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de

³¹ OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 22.

³² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 5. ed. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p.106-107.

³³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 102.

³⁴ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 687.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 130.

mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.³⁶

No entanto, apesar de não ser possível a alteração de conceitos expressos na Constituição, isto não impede que a mesma altere conceitos do direito privado, podendo estabelecer significados diferentes para expressões já amplamente utilizadas por qualquer subsistema do direito.

Desta feita, já é sabido que a Constituição Federal outorga competência tributária material aos Entes Federados, dentre elas a de instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, conforme art. 155, II, da CF.

Além disso, o legislador não pode alterar conceitos previstos na Constituição Federal através de norma infraconstitucional, bem como está submetido à observância dos princípios nela positivados no exercício do poder de tributar.

2.2. Da tributabilidade das operações pelo ICMS

2.2.1. Breve histórico da tributação sobre operações de circulação de mercadorias

O primeiro imposto que visou a tributação de circulação de mercadorias foi o imposto sobre vendas e consignações – ICV, o qual teve a competência para instituí-lo outorgada aos estados pela Constituição Federal de 1934³⁷.

À época, já existiam os impostos estaduais sobre as indústrias e profissões, o consumo de combustíveis de motores de explosão e a exportação de mercadorias, além do imposto federal sobre o consumo, incidente sobre as operações realizadas por industriais, e do imposto municipal sobre as diversões públicas.

Através da Emenda Constitucional nº 18, de 1965³⁸, o IVC foi substituído pelo imposto sobre a circulação de mercadorias – ICM, inspirado no imposto sobre valor agregado adotado na França em 1954. Contudo, diversamente do imposto francês,

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 130.

³⁷ BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro: RJ, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em nov. de 2020.

³⁸ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965*. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: DF, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em nov. de 2020.

o ICM foi atribuído aos estados e a tributação da produção e da circulação continuou sendo compartilhada com a União e com os municípios.

Neste passo, a abrangência da incidência do ICM era maior em relação ao IVC, pois abarcava qualquer operação de circulação de mercadoria realizada por produtores, industriais e comerciantes, não se limitando apenas aos negócios jurídicos da consignação e da venda.

Na Constituição Federal de 1967³⁹ e na Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, o ICM foi mantido na competência tributária estadual. Além dele, eram previstos os seguintes impostos sobre a produção e a circulação: (i) o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza; (ii) o imposto federal sobre produtos industrializados; (iii) o imposto federal sobre serviços de comunicação e de transporte, salvo os de natureza estritamente municipal; (iv) o imposto federal sobre as exportações; e (v) os impostos da União sobre a produção, circulação e consumo de energia elétrica, minerais e combustíveis e lubrificantes.

Em 1988, a Constituição Federal aumentou a base de incidência do antigo ICM, com a inclusão dos combustíveis, da energia elétrica e dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no âmbito de tributação estadual.

Deste modo, de acordo com o artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988, a atual sigla ICMS compreende a incidência do imposto sobre: (i) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive combustíveis e energia elétrica; (ii) prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) prestações de serviço de comunicação.

Apesar da ampliação no campo de incidência do ICMS, com a transferência da tributação sobre os serviços de transporte e de comunicação e sobre os combustíveis e energia elétrica para os estados, os impostos sobre a produção e a circulação continuaram repartidos entre os entes da Federação.

³⁹ BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 24 de janeiro de 1967. Brasília: DF, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em nov. de 2020.

Aos estados, coube o ICMS, que possui caráter nacional, tendo em vista que a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação representam fenômenos com repercussão nacional⁴⁰.

Os municípios continuaram competentes para a tributação dos serviços de qualquer natureza e a União manteve o imposto sobre produtos industrializados e recebeu a competência para a instituição das contribuições.

Embora não tenha definido o que sejam operações de circulação de mercadoria, a Constituição impôs limites à incidência do ICMS. Nesse sentido, estabeleceu em seu artigo 156, inciso II, que a circulação jurídica de bens imóveis estaria sujeita ao imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), de competência dos municípios.

Excluiu também do campo de incidência do ICMS os bens utilizados na prestação dos serviços elencados na Lei Complementar nº 116⁴¹, que integram a base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, também de competência dos municípios, nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição.

Por seu turno, as operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários ficaram sujeitas ao imposto sobre operações financeiras – IOF, de competência da União, conforme previsão do artigo 153, inciso V, da Constituição.

Dessa forma, não se enquadram no conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, os seguintes bens e operações: (i) bens imóveis; (ii) bens utilizados na prestação dos serviços listados na Lei Complementar nº 116/2003; e (iii) as operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, alcançados, respectivamente, pelo ITBI, pelo ISS e pelo IOF.

Para reduzir complexidades e garantir a harmonia no exercício das competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 reservou à lei

⁴⁰ BORGES, Souto Maior. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. Incentivos fiscais e financeiros. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 8, 1994, p. 103. Na mesma linha, FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278.

⁴¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: DF, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em nov. de 2020.

complementar a disciplina dos conflitos de competência em matéria tributária – art. 146, inciso I; a regulamentação dos limites constitucionais ao poder de tributar – art. 146, inciso II; e o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição do tributo e suas espécies – art. 146, inciso III.

Com os objetivos de preservar o caráter nacional do imposto e de conferir segurança jurídica na exigência do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal, a Constituição confiou também à lei complementar a atribuição de fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços – art. 155, § 2º, XII, alínea d, assim como o regime de compensação do imposto – art. 155, § 2º, XII, alínea c. Esses temas são disciplinados atualmente pela Lei Complementar nº 87/1996⁴².

A Constituição Federal de 1988, portanto, teve a máxima preocupação de evitar conflitos no âmbito de aplicação do ICMS, contendo diversos dispositivos para harmonizar a aplicação do imposto e evitar a “guerra fiscal”, que gera insegurança aos contribuintes, aos investidores e aos próprios entes federativos. Entretanto, a despeito do esforço constitucional, presenciamos na atualidade diversos conflitos envolvendo o imposto estadual, dentre eles as disputas pelos estados em relação ao ICMS incidentes sobre o comércio eletrônico.

2.2.2. Do fato gerador e suas hipóteses de incidência

O aspecto material atinente ao ICMS está delimitado no art. 155, II, da Constituição Federal, senão vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

⁴² BRASIL. *Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1966*. 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. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em nov. de 2020.

Deste modo, ao analisar o critério material do referido tributo, tem que ser levado em consideração três elementos, quais sejam: a) operações, b) circulação e c) mercadorias.

O primeiro elemento, portanto, elucida que as operações devem ser realizadas pelo sujeito passivo. Além disso, a operação trata da circulação de mercadorias que existe em um negócio jurídico de transferência de titularidade. Deste modo, não basta que haja circulação em si, mas que a propriedade da mercadoria seja alterada.

A título de exemplo, muitas mercadorias podem circular sem que haja transferência de propriedade, como é o caso da transferência de mercadorias da matriz de uma empresa para a sua filial, nesse caso não há incidência do ICMS, pois há somente deslocamento físico do produto.

Ademais, não é qualquer operação que interessa ao Direito Tributário, mas somente aquelas que envolvam mercadorias, por isso é necessária à delimitação do seu conceito.

O Direito Brasileiro não traz uma definição exata de mercadoria, no entanto limita a sua amplitude. Por este motivo, como já explicitado, esta definição deve ser buscada em outra seara do Direito, qual seja o Direito Empresarial.

No entanto, não há na doutrina, nem na jurisprudência, uma definição consensual do termo, principalmente quando se trata de bens intangíveis. Fran Martins⁴³ liga a ideia de mercadoria à atividade de revenda do comerciante:

É o comerciante um intermediário e, nessa qualidade, adquire, dos produtores ou industriais, mercadorias que se destinam a ser vendidas a terceiros, com o intuito de auferir lucros dessas operações. Chamam-se mercadorias as coisas que comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender. Daí conceituar um tratadista as mercadorias como “coisas móveis, consideradas como objeto de circulação comercial”. Desse conceito que se conclui que não se consideram mercadorias os imóveis e as coisas móveis fora do comércio.

Em contraposição, Pontes de Miranda⁴⁴ considera como mercadoria tanto os bens corpóreos quanto os incorpóreos:

A expressão “mercadoria” que se empregou, estritamente, no sentido de bem, corpóreo ou incorpóreo, com que se comercia (= mercancia), somente se referia a bem que pode entrar em circulação comercial (Código Comercial, arts. 200, 201, 219, 446, 816, 874, etc.), ou em sentido, estritíssimo, de bem comercial que não fosse dinheiro, papéis de crédito,

⁴³ MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 473.

⁴⁴ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. 1ª ed. Campinas: Bookseller, 1999, p. 449.

efeitos e valores (Código Comercial, arts. 10, 4, 33, 273, etc.): há de ser recebida, hoje, no sentido de qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, inclusive moeda, papel-moeda, títulos de crédito, créditos documentados, propriedade intelectual e propriedade industrial, que possa ser alienado como elemento de circulação comercial, portanto desde a produção (indústria, agricultura).

Deste modo, o conceito de mercadoria faz alusão à destinação econômica dos bens no que diz respeito às atividades empresariais, sendo uma afronta à Constituição Federal o afastamento desse conceito.

Isso não quer dizer que exista uma definição restritiva para “mercadoria”, pois a própria Constituição Federal expandiu seu conceito para abarcar a energia elétrica, que é um bem intangível, e que, diga-se, possui competência para fazê-lo. O que não se pode admitir é a alteração do conceito, para alargar ou restringir, por normas infraconstitucionais, por isso legislador ordinário deve se ater as normas que a Constituição positiva, conforme já explanado no presente trabalho.

Com o advento do Código Civil de 2002, o conceito de mercadoria passa a abarcar os bens móveis que são adquiridos com objetivo de serem colocados em circulação no mercado. Portanto, o fato gerador do ICMS ocorre justamente na etapa conclusiva do negócio jurídico celebrado pelo empresário para promover a dita circulação.

Destarte, a compra e venda, do ponto de vista empresarial, é o negócio jurídico que oportuniza a incidência do ICMS nas mercadorias. Para Fábio Ulhoa Coelho⁴⁵, a compra e venda mercantil é o contrato que melhor retrata a atividade de circulação do comércio, pois através dele o comerciante obtém as mercadorias que irá revender em busca do lucro.

Sendo assim, a ideia de mercadoria deve pautar-se no lucro, tendo em vista que este é o fim da atividade empresarial, podendo alcançar bens intangíveis, como demonstrado, desde que sujeitos à circulação jurídica.

2.3. Da tributabilidade das operações pelo ISSQN

2.3.1. Breve histórico da tributação sobre operações de circulação de mercadorias

As primeiras notícias de uma tributação semelhante ao ISSQN se deram no Egito, quando os profissionais que trabalhavam com tintura eram tributados sobre os seus serviços; e em Roma que denominava seu imposto como *chrysagyrum* ou

⁴⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 3, p. 54.

lustralis collatio. Ainda primariamente, no meio do século XX na França, um imposto sobre o valor acrescido ou também entendido como o lucro do comerciante era tributado, podendo incidir tanto na prestação de serviços como na circulação de bens⁴⁶.

O primeiro imposto sobre serviços que se teve notícias foi na França, em 1954 e não possuía característica cumulativa, sendo pago somente a diferença entre as operações. Com a consolidação desse imposto, a Comunidade Europeia, em 1962, passou a adotar o referido imposto utilizado na França.

Já no Brasil, o ISSQN teve sua primeira previsão na Constituição de 1934, previsto no art. 13, § 2º, inciso III, já de competência dos Municípios, contudo só incidia sobre diversões públicas⁴⁷.

Ainda nesta Constituição, contudo com a previsão de competência concorrente entre os Estados e a União, existia um imposto, também conhecido como “imposto de transações”, que tributava a prestação de serviços. Uma mudança minimamente significativa só ocorreu com a Constituição de 1946⁴⁸ em que ao imposto municipal sobre os serviços de diversão pública foi acrescido também os de indústria e profissões, que antes era de competência dos estados.

Posteriormente, houve a Emenda Constitucional nº 18, onde o ISSQN é realmente vislumbrado e caracterizado. Como bem Martins⁴⁹ discorre:

Assim, pela discriminação de rendas tributárias ditada pela Emenda Constitucional nº 18, o Município recebeu competência tributária em relação ao ISS, desde que não compreendidos os serviços na competência tributária da União e dos Estados-membros, cabendo à lei complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades relativas a “serviços de qualquer natureza” das entendidas como “operações relativas à circulação de mercadorias”. À lei complementar competia, pois, estabelecer critérios para diferenciar os “serviços de qualquer natureza”, de competência dos Municípios, e as “operações relativas à circulação de mercadorias”, de alçada dos Estados-membros.

⁴⁶ MARTINS, S. P. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 9. Ed. São Paulo: ATLAS, 2013, p. 01.

⁴⁷ BRASIL. [Constituição (1934)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro: RJ, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em nov. de 2020.

⁴⁸ BRASIL. [Constituição (1946)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*: promulgada em 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro: RJ, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em nov. de 2020.

⁴⁹ MARTINS, S. P. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 9. Ed. São Paulo: ATLAS, 2013, p. 05.

Por fim, com a Constituição Federal de 1988, não trouxe grandes modificações, prevendo somente a necessidade de legislação complementar para a fixação de normas gerais acerca do ISSQN.

2.3.2. Do fato gerador e suas hipóteses de incidência

O fato gerador do ISSQN é estudado através dos aspectos: a) material, b) temporais, c) espaciais, d) subjetivos e e) quantitativo. No que tange aos aspectos materiais, os impostos municipais devem seguir o regramento da Magna Carta, pois, segundo AMARO⁵⁰ “é ali que se desenham, na definição da competência tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada peça integrante do sistema tributário nacional”.

Desta forma, a Constituição Federal⁵¹ tratou de trazer o regramento disposto no seu artigo 156, inciso III, como se observa:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
(...)
§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Desta forma, o objetivo do supracitado artigo com a previsão constitucional e instituição das demais legislações infraconstitucionais é de balizar os parâmetros a fim de evitar conflitos de incidência tributária entre o ISSQN, o ICMS e o IPI⁵².

Sendo assim, há a previsão da legislação constitucional que trata sobre as normas de competência, a legislação complementar, atualmente disposta como Lei Complementar nº 116/2003, que trata sobre normas gerais e a legislação ordinária

⁵⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 162.

⁵¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões anexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 786.

que irá tratar sobre as normas de incidência variando em cada Município, de acordo com suas necessidades locais e peculiaridades.

O ISSQN tem sua incidência no nascimento de uma relação jurídica de prestação de serviço, devendo ser analisada pela ótica da relação jurídica e não da repercussão econômica⁵³. Em uma breve diferenciação entre tais análises, Sergio Pinto Martins⁵⁴ caracteriza a repercussão econômica como “a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa para a outra, do bem imaterial que se acha na etapa de movimentação econômica”.

A prestação de serviço pelo viés jurídico é o adotado pela doutrina majoritária e inclusive adotado pelo Supremo Tribunal Federal⁵⁵, onde só irá incidir ISSQN nas prestações de serviços que haja obrigação de fazer, ou seja, é imprescindível que advenham da criação de um negócio jurídico⁵⁶.

Outro aspecto de suma importância é a prescindibilidade do resultado da obrigação de fazer, não interessando se a prestação do serviço resultou em um bem material ou imaterial, prevalecendo o entendimento de que os serviços sujeitos à incidência do ISSQN são aqueles listados na Lei Complementar nº 116/2003, devendo estar previstas concomitantemente nas respectivas leis municipais⁵⁷.

O aspecto temporal dos tributos estão previstos no art. 116 do CTN e podem se dar na chamada situação material ou jurídica. Como o serviço é considerado um fato material, o ISSQN deverá incidir no momento em que a prestação de serviço é realiza, pois “se o aspecto material é a prestação do serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço”⁵⁸.

Não se pode confundir, então, o aspecto temporal com o momento da assinatura do contrato ou do pagamento do serviço, assim entendendo a

⁵³ DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 29.

⁵⁴ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 42.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 116121/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 09/11/2004, DJe 10/12/2004. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur12506/false>. Acesso em nov. de 2020.

⁵⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 79.

⁵⁷ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de Castro; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 807.

⁵⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. 1. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1985, p. 187.

jurisprudência pátria⁵⁹ quando discorre que “não é o momento da celebração do contrato que conta a incidência, mas o da prestação dos serviços ao dono da obra”.

O aspecto espacial diz respeito ao local de pagamento do referido imposto, ou seja, qual Município será competente para o recolhimento e arrecadação desta receita. Com a Constituição Federal de 1988, o Decreto-Lei nº 406/68⁶⁰, que foi recepcionado na forma de Lei Complementar, estabelecia o regramento geral no sentido de ser competente para o recolhimento o Município em que se encontrava o estabelecimento do prestador, e não existindo, o seu domicílio.

De encontro a isto, o Superior Tribunal de Justiça⁶¹ formulou o entendimento de que o Município competente para a arrecadação do ISSQN é aquele em que ocorreu a prestação do serviço, com exceção do serviço de construção civil.

Com o advento da Lei Complementar 116/2003⁶², que seguiu o regramento disciplinado pelo supracitado Decreto-lei nº 406/68, o Supremo Tribunal de Justiça⁶³ abandonou seu antigo entendimento adotando a mesma ideia da Lei Complementar 116/2003 como se verifica:

De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 84008/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Décio Miranda. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 23/10/1981, DJe 20/11/1981. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur78712/false>. Acesso em nov. de 2020.

⁶⁰ BRASIL. *Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968*. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: DF, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em nov. de 2020.

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça). Embargos de Divergência em Recurso Especial 130.792/CE – Ceará. **Pesquisa de Jurisprudência**. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Julgamento 07/04/2000, DJe 12/06/2000. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27ERESP%27.clap.+e+@num=%27130792%27\)+ou+\(%27ERESP%27+adj+%27130792%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27ERESP%27.clap.+e+@num=%27130792%27)+ou+(%27ERESP%27+adj+%27130792%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em nov. de 2020.

⁶² BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: DF, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em nov. de 2020.

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1195844/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 01/03/2011, DJe 15/03/2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/#>. Acesso em nov. de 2020.

Desta forma, a regra geral do aspecto espacial para o recolhimento do ISSQN é o local do estabelecimento do prestador de serviço, a não ser que este serviço esteja dentro do rol taxativo constante nos incisos I a XXII do artigo 3º.

O aspecto subjetivo é conceituado com base no art. 121, inciso I do Código Tributário Nacional sendo complementado com o art. 5º da Lei Complementar 116/2003 que define o contribuinte como o tomador de serviço. Ainda na legislação complementar, o art. 6º autoriza a chamada substituição tributária para alguns tipos de serviços, ou seja, os Municípios, dentro das atribuições de suas competências territoriais poderão atribuir a terceira pessoa a obrigação do pagamento de tal imposto.

No recorte do presente trabalho, os serviços de softwares não se encontram nas exceções do supracitado artigo, não sendo possível a substituição tributária, sendo o contribuinte o prestador do serviço “que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo, sendo que neste caso será o prestador do serviço”⁶⁴.

No que se refere ao aspecto quantitativo, pode ser visto e delimitado pela base cálculo e alíquotas dos impostos. A base de cálculo é a aferição do ganho econômico obtido com os fatos jurídicos que geram tributação. Tal espécie deve obedecer ao princípio da legalidade, devendo estar definida em lei municipal em respeito ao artigo 97 do CTN⁶⁵, sempre obedecendo ao regramento geral dos tributos constante no artigo 146, inciso III da Constituição Federal.

Como a prestação do serviço carrega peculiaridades específicas e de difícil mensuração, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º teve de delimitar com cautela o que seria considerado dentro do valor do serviço prestado para fins de cobrança do referido imposto.

Isso se dá porque muitos valores que acompanham o serviço não dizem respeito ao valor de fato do serviço prestado, sendo considerados como recursos intermediários, isso se vislumbra no repasse de valores entre clientes e advogados para o pagamento de custas judiciais. Não faria sentido e seria desproporcional a

⁶⁴ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de Castro; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 840.

⁶⁵ BRASIL. *Lei complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em nov. de 2020.

cobrança do ISSQN, pois tais custas não dizem respeito ao serviço prestado pelo advogado⁶⁶.

Aires F. Barreto⁶⁷ leciona muito bem sobre o conceito de base cálculo do ISSQN:

(...) tem-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo o que for pago pelo tomador (destinatário utente, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços.

(...) Vista de ângulo negativo, tem-se que a base de cálculo do ISS não pode incluir valores (a) que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviços e (b) que, embora relacionados com a prestação de serviços, não expressam, eles mesmos, receitas do prestador.

Nos casos dos serviços prestados que acompanham mercadorias, gerando dúvidas acerca da incidência o imposto de circulação de mercadorias e serviços, que é de competência estadual, a Lei Complementar nº 116/2003 possui uma lista anexa com rol taxativo das mercadorias que, acompanhadas com as prestações de serviços, incidem o imposto ICMS.

Em resumo, a regra é que as mercadorias contidas nas prestações de serviços estejam submetidas à incidência do ISSQN, a não ser que estejam contidas na supracitada lista anexa.

Da mesma forma se aplica ao entendimento dos valores que não fazem parte do valor fixo da prestação do serviço. Como bem demonstra Castro, Helton e Gouvêa⁶⁸ “o ingresso de valores que transitem de forma temporária sobre o mesmo objeto do negócio que originou a prestação de serviço não terá o condão de integrar a base de cálculo”.

No que tange aos descontos sem justificativa e condições, estes não incidem para reduzir a base de cálculo do ISSQN, devendo ser levado como base de cálculo o valor total da prestação de serviços sem abatimentos. Assim entende o Superior Tribunal de Justiça⁶⁹:

⁶⁶ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de Castro; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 848.

⁶⁷ Barreto, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 380.

⁶⁸ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de Castro; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 849.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Recurso Especial 1015165/BA – Bahia. Relator: Ministra Denise Arruda. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 17/11/2009, DJe 09/12/2009. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271015165%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271015165%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=v eja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271015165%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271015165%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=v eja). Acesso em nov. de 2020.

Descontos no preço do serviço que forem feitos de forma incondicionada, sem qualquer condição, serão válidos. O preço do serviço será, portanto, o valor cobrado já com o desconto. Se não for comprovado que a dedução foi incondicionada, mas decorreu de uma certa condição, o fisco poderá cobrar a diferença do ISS. (MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto sobre Serviços. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 82-83). Recurso especial conhecido e parcialmente provido para reconhecer que os descontos incondicionados concedidos em nota fiscal não integram a base de cálculo do ISS (REsp 1015165/BA, Rel. Ministra Denise Arruda, 1ª Turma, julgado em 17/11/2009, DJe 09/12/2009)

As alíquotas do ISSQN obedecem a norma constitucional, no seu artigo 156, parágrafo 3º, inciso I que trouxe a competência para Lei Complementar legislar as alíquotas máximas e mínimas do referido imposto.

A tão citada Lei Complementar 116/2003⁷⁰ disciplina:

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

(...)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma **que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.**

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (grifo do autor)

Percebe-se, então, que a alíquota máxima prevista é de 5% (cinco por cento) e a mínima é de 2% (dois por cento), não podendo as isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros – incluindo-se nisto, a redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado – sobejar ocasionando uma redução da carga tributária menor do que a aplicação da alíquota mínima.

⁷⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: DF, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em nov. de 2020.

Isso seu deu para evitar as chamadas guerras fiscais entre municípios, onde se entra em uma disputa fiscal para a arrecadação de ISSQN privilegiando os entes municipais com maior possibilidade de concessão de benefícios fiscais.

Assim discorrem Castro, Helton e Gouvêa⁷¹:

A fixação de alíquota mínima visa impedir que municípios fixem percentuais inferiores ao piso, a fim de atrair e fomentar novos investimentos em seu território. Tal prática tem como uma de suas consequências o favorecimento dos municípios de grande porte, posto que o alto volume de arrecadação permitira a concessão desses benefícios fiscais.

Sendo assim, resta claro que o ISSQN é um imposto de competência municipal, com delimitações precisas contidas na Legislação Complementar nº 116/2003 com o escopo de evitar bitributação, devendo respeitar sempre os ditames constitucionais.

⁷¹ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de Castro; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 854.

3. COMÉRCIO ELETRÔNICO

Feitos os esclarecimentos acerca do Direito Tributário e sobre o imposto estadual do ICMS, é importante apresentar a fundamentação teórica dos negócios jurídicos eletrônicos, trazidos à nossa realidade pelo advento da *internet*.

No tratamento dos contratos eletrônicos, é imperioso fazer uma delimitação da expressão. Isto porque a doutrina geralmente trabalha com conceitos insatisfatórios porque exageradamente vagos.

Por exemplo, a seguinte definição: “(...) contrato eletrônico é aquele em que o ajuste das partes contratantes efetiva-se através do uso da informática, o que engloba desde a utilização do bom e velho fax à assinatura digital (criptografada)”⁷².

Ocorre que o uso da informática não é critério suficiente a caracterizar o contrato eletrônico. O melhor a se fazer nesse caso é dividir o contrato eletrônico em civil e de consumo.

Os contratos eletrônicos civis são aqueles cuja celebração se dá por meio eletrônico. Ou seja, os aparatos da informática (celulares, computadores) são o meio pelo qual a manifestação de vontade é demonstrada.

Já os contratos eletrônicos de consumo, que são os contratos que serão utilizados como base nesse estudo, compreendem os civis, mas apresentam uma peculiaridade: é necessário que o contrato seja celebrado por fornecedor e consumidor, definidos nos termos da lei⁷³.

Por este motivo, os contratos eletrônicos de consumo possuem uma disciplina particular, que ainda é incipiente no Direito brasileiro. Sendo assim, Anderson Schreiber⁷⁴ adverte que: “[...] a contratação eletrônica veio abalar, de um só golpe, cinco referências fundamentais utilizadas pela disciplina jurídica do contrato: quem contrata, onde contrata, quando contrata, como contrata e o quê contrata”.

⁷² LISBOA, Roberto Senise; BIONI, Bruno Ricardo. A formação e a conclusão dos contratos eletrônicos. *Revista FMU Direito*, São Paulo, ano 24, n. 32, 2010, p. 123-140. ISSN 2616-1515. Disponível em <https://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/FMUD/issue/view/29>. Acesso em nov. de 2020.

⁷³ BRASIL. *Lei 8078, de 11 de setembro de 1990*. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília: DF, 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em mar. 2020.

⁷⁴ SCHREIBER, Anderson. Contratos eletrônicos e consumo. *Revista Brasileira de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 1, jul.-set. 2014. p. 95-119. ISSN 2594-4932. Disponível em: <https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/view/132>. Acesso em nov. de 2020.

Resta patente, portanto, a necessidade de critérios mais objetivos para definir os contratos eletrônicos de consumo, vez que trata de negócio jurídico relativamente novo.

No que diz respeito ao momento da contratação, o Regulamento do comércio eletrônico⁷⁵ estipula que a manifestação de vontade do consumidor deve ser dada imediatamente.

Outro aspecto importante é o direito de arrependimento, previsto no artigo 49 do Código de Defesa do Consumidor, pois os contratos eletrônicos são sempre celebrados fora do estabelecimento físico do fornecedor. Deste modo, o consumidor não teve a oportunidade de ver o produto ou prestar informações presenciais com o fornecedor, de modo que deve ser garantido esse direito nesse tipo de negócio jurídico.

Deste modo, é um erro pensar que os contratos eletrônicos estão situados em um vácuo no Direito. A teoria tradicional dos negócios jurídicos, as regras relativas à oferta e à aceitação, o princípio da liberdade das formas e os princípios atuais da boa-fé, função social e equilíbrio e a obrigatoriedade aplicam-se a este tipo de contrato.

O que torna os contratos eletrônicos únicos é pelo meio em que são formados, ou seja, havendo negociação eletrônica em que as partes se manifestam de forma imediata, serão considerados contratos entre presentes, dentro do enquadramento clássico. A título de exemplo, um contrato realizado por meio do aplicativo *zoom* é enquadrado como contrato eletrônico. Esse tipo de contrato é o chamado interpessoal, ou seja, entre presentes. Isto porque a oferta admite aceitação imediata e não há nada que os diferencie dos contratos clássicos celebrados de forma verbal, escrita ou gestual.

3.1. Contratos eletrônicos

A disciplina dos contratos eletrônicos de consumo no Direito Brasileiro ainda é um pouco vaga, vez que foi introduzida por regulamento, que procura extrair sua legitimidade a partir de princípios e normas legais do Código de Proteção e Defesa

⁷⁵ BRASIL. *Decreto 7.962, de 15 de março de 2013*. Regulamenta a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, para dispor sobre a contratação no comércio eletrônico. Brasília: DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm. Acesso em 22 mar. 2020

do Consumidor. Deste modo, lastreia-se em Decreto do Poder Executivo e espera-se que esse “erro” seja corrigido em breve com o projeto de reforma do CDC, que possui como um dos pontos principais a regulação do comércio eletrônico.

É fato também que a *internet* faz com que os contratos eletrônicos muitas vezes possuam caráter internacional, e através deles transitam tantos produtos físicos quanto intangíveis. No modo de pagamento, o consumidor pode empregar tanto os meios eletrônicos quanto os meios físicos.

Sendo assim, pode-se concluir que o consumidor pode optar por diversos canais, tanto tradicionais quanto eletrônicos, que funcionam de maneira integrada. Por todos esses motivos é que há uma necessidade de definir os contratos eletrônicos de consumo de uma maneira mais ampla, compreendendo não só aqueles formados de maneira eletrônica, mas também aqueles que se cumprem por meios eletrônicos.

Pois o fato é que os contratos eletrônicos de consumo estão muito associados à noção de *e-commerce*. Este, por sua vez, liga-se às redes não homogêneas e notoriamente a mais complexa delas, a própria *internet*.

O caráter internacional do comércio eletrônico é inegável e por ele transitam não apenas produtos físicos, mas também os intangíveis. No cumprimento dos contratos eletrônicos de consumo, se o adquirente emprega meios de pagamento eletrônicos, também é verdade, por outro lado, que o fornecedor adota modos de cumprimento, tanto por meios físicos, quanto eletrônicos⁷⁶.

A abordagem do comércio eletrônico é *omnichannel*, isto é, concede-se ao consumidor valer-se dos mais diversos canais, tanto tradicionais quanto eletrônicos, funcionando de maneira integrada. Todas essas complexas peculiaridades nos levaram a definir os contratos eletrônicos de consumo sob viés mais amplo, compreendendo não só os formados eletronicamente (por proposta e aceitação eletrônicas), como também os que se cumprem por meios eletrônicos (inclusive os que só poderiam cumprir-se por meios eletrônicos).

⁷⁶ ALMEIDA; Patrícia Silva de. Tributação e Cloud Computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em software as a servisse. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 23/2020, p. 41 – 61, Marc – Abr, 2020. ISSN: 2525-4646. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/37511?locale=en>. Acesso em nov. de 2020.

Aos contratos eletrônicos de consumo é que se aplica a advertência de Anderson Schreiber⁷⁷: “[...] a contratação eletrônica veio abalar, de um só golpe, cinco referências fundamentais utilizadas pela disciplina jurídica do contrato: quem contrata, onde contrata, quando contrata, como contrata e o quê contrata.” O autor o diz com muita autoridade. Nossa objeção limita-se a que essa “contratação”, como revela o conteúdo o texto citado, é a de contratos de consumo por adesão, precisamente os que são por ele dissecados e que, neste momento, passam a ser alvo de nosso interesse também, quanto aos aspectos aqui estudados.

No que diz respeito ao momento da contratação, o Regulamento do comércio eletrônico estipula que a manifestação de vontade do consumidor deve ser imediatamente confirmada. O mesmo deve ocorrer com todas as demandas (no sentido vulgar, de pedidos) formuladas pelo consumidor na página do fornecedor, pelo mesmo meio e com imediatidade.

O dispositivo em comento está no contexto dos sítios eletrônicos, isto é, a aceitação foi expressa ao modo de um *click-mouse contract* ou de um *browse-wrap contract*. Se for preferível assim dizer, o consumidor adotou um comportamento típico (clique do mouse, ingresso em página ou link específicos) que manifestou adesão ao regulamento contratual predisposto.

Como o comportamento típico implica em adesão, foi esse o momento da formação do contrato (e não o momento em que a confirmação foi recebida). O recebimento da confirmação atende às normas de proteção do vulnerável, mas é mera prova de que, um instante antes, o contrato se formara pela adoção de comportamento típico por parte do oblato, o consumidor.

É útil e muito importante que o consumidor disponha de prova da contratação – ou de recibo dos pedidos que veicule na página eletrônica do consumidor – mas nada disso, por relevante que seja, altera o momento da formação do contrato.

O Regulamento do comércio eletrônico – assim como a lei projetada, na mesma linha – está preocupado com os contratos eletrônicos interativos e a esses não se aplicam as noções de contratos entre presentes ou entre ausentes (embora, sempre é de bom alvitre ressaltar, essas noções possam vantajosamente ser aplicadas aos contratos eletrônicos interpessoais).

⁷⁷ SCHREIBER, Anderson. Contratos eletrônicos e consumo. *Revista Brasileira de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 1, jul.-set. 2014. p. 95-119. ISSN 2594-4932. Disponível em: <https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/view/132>. Acesso em nov. de 2020.

Outro aspecto é o exercício do direito de arrependimento do consumidor, pois trata-se de resilição unilateral imotivada, comum em todas as situações em que o fornecimento se dá fora do estabelecimento físico do fornecedor, tal estabelecimento pode existir ou não, mas ele é um dos canais empregados na abordagem *omnichannel*. O problema se reproduz com agudeza em muitos contratos eletrônicos de consumo, dado que, nesses negócios, o consumidor não teve oportunidade de examinar o produto ou informar-se presencialmente com o fornecedor ou seus prepostos⁷⁸.

Assim como em outros casos, há o direito de arrepender-se em até sete dias, contado esse prazo da contratação ou do recebimento do produto. O Regulamento robustece a faculdade de resilição unilateral imotivada, estatuidando que o arrependimento deve ser exercido de modo cômodo: pelo mesmo meio de que o consumidor se serviu para contratar, podendo, é claro, o fornecedor facultar-lhe outros meios. Manifestado o arrependimento, fica o fornecedor obrigado a cientificar a instituição financeira ou a administradora de cartão de crédito, para baixa em seus registros.

Nenhum desses deveres anexos está expresso em lei – e esse é o aspecto problemático desse regulamento autônomo – mas derivariam, em tese, dos princípios do microsistema do consumidor, mormente do princípio da boa-fé, que exige a cooperação do fornecedor para com o exercício bem-sucedido das prerrogativas do outro contratante.

3.2. Os softwares e sua relevância jurídica

Dentro do conceito de contrato eletrônico de consumo, temos os *softwares*. Esse nome que designa um programa de computador é definido pelo art. 1º da Lei 9.609 de 1998⁷⁹: “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,

⁷⁸ GOMIDE, Alexandre Junqueira. *Direito de arrependimento nos contratos de consumo*. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2014, p. 115.

⁷⁹ BRASIL. *Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília: DF, 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em mar. de 2020.

dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Portanto, são capazes de atuar como sistemas desvinculados dos componentes físicos do computador e são programados para atuarem de diversas formas, podendo servir o consumidor com infinitos produtos.

Assim, o software representa as informações e instruções capazes de guiar o funcionamento de um equipamento ou máquina⁸⁰.

Além disso, é perceptível que como consequência da evolução da tecnologia, as transações comerciais deixam cada vez mais de depender da presença física dos contratantes e passam a acontecer no ambiente da *Internet*. Ainda mais depois que os *softwares* passaram a ser comercializados via *download*.

E se formos analisar o conceito legal de *software* estabelecido pelo art. 1º da Lei n 9.609 de 1998, é possível extrair dele a existência de diversas espécies de *softwares* sujeitos a comercialização, como os virtuais, de prateleira e por encomenda.

Sendo assim, o programa de computador pode ser desenvolvido para ser vendido em larga escala, sem ser destinado a um consumidor específico. Esse programa é chamado de *software* de prateleira.

Além disso, pode ser desenvolvido para atender a necessidade específica de um consumidor contratante. Ele é chamado de *software* por encomenda.

O *software* de prateleira, portanto, se mostra mais complexo em termos tributários, vez que são vendidos em larga escala e geram bastante receitas para os seus desenvolvedores. Por este motivo é evidente a relevância do estudo sobre esse tipo de *software*.

É forçoso ainda reconhecer o *software* como bem diverso da mercadoria. Isto porque, como bem leciona Hugo de Brito Machado⁸¹, mercadorias são coisas móveis, de modo que, nesse sentido, são bens corpóreos, cujo valor se expressa não pelo que representam, mas tão somente pelo valor em si que detêm. Além disso, não se incluem no conceito de mercadoria os bens cujo tratamento jurídico

⁸⁰ NETO, Hélio Barthem. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios, Direito Tributário e Direito Público) – Faculdade de Direito, Faculdade Getúlio Vargas. São Paulo. 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>. Acesso em nov. de 2020.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38 ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

seja diverso, por exemplo, os imóveis, os créditos, as ações e o dinheiro, entre outros.

Sendo assim, conclui-se que apenas as coisas que são adquiridas com intuito comercial podem ser enquadradas como mercadorias.

Por outro lado, pode-se inferir que os *softwares* são bens incorpóreos por natureza, desenvolvidos pela tecnologia humana, o que automaticamente os afasta do conceito de mercadoria, apesar de também poderem ser comercializados.

A legislação nacional inclusive faz essa diferenciação, ao conferir aos *softwares* tratamento jurídico similar ao de outros bens intelectuais incorpóreos no artigo 2º, caput, da Lei nº 9.609/98⁸² a seguir transcrito:

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

Diante do exposto, é clara a distinção entre *software* e mercadoria, que se apresenta como bem corpóreo por natureza.

Neste sentido leciona Caio Mário da Silva Pereira⁸³, ao afirmar não obstante a lei ter deixado de destinar às *res corporales* e às *res incorporales* preceitos específicos, é certo que a relação jurídica pode ter por objeto uma coisa de existência material ou um bem de existência abstrata. Sobrevive, então, a classificação tradicional dos bens jurídicos em coisas corpóreas e coisa incorpóreas, muito embora o critério distintivo seja diverso do romano.

Tendo em vista essa distinção, de acordo com o disposto na Constituição Federal de 1988 acerca da hipótese de incidência do ICMS, o *software* transferido via *download* não se enquadra no conceito de mercadoria.

Ainda, o enquadramento desse tipo de bem incorpóreo como mercadoria feriria o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional⁸⁴, vez que o termo mercadoria é definido pelo Direito Civil como bem móvel destinado ao comércio.

⁸² BRASIL. *Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília: DF, 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em mar. de 2020.

⁸³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil teoria geral de direito civil*. v. I, 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁸⁴ CTN, Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já decidiu acerca da natureza jurídica do *software*, tendo formulado o entendimento que incide ICMS sobre os *softwares* vendidos em meio físico (*software* de prateleira), no RE 176.262⁸⁵. No entanto foi omissivo no que tange a natureza jurídica dos *softwares* comercializados via *download*.

Contudo, depois de transcorridos mais de vinte anos e com as tecnologias avançando de forma exponencial, esse entendimento acabou ficando ultrapassado, visto que hoje a maior parte dos *softwares* são comercializados por meio de transação virtual.

Diante da controvérsia acerca da natureza jurídica dos *softwares*, surge o estudo para verificar se a venda desse bem se enquadra nas hipóteses de incidência do ICMS e ISS, pois o comércio e a cessão de uso de *softwares* figuram como relações jurídicas pautadas na exploração econômica desses programas de computador, passíveis, portanto, de tributação pelo Estado⁸⁶.

3.2.1. O *software* como mercadoria

Conforme já exposto, o conceito de mercadoria é o utilizado no Direito Empresarial e está diretamente atrelado ao exercício da atividade empresarial, que

⁸⁵ EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Recurso Extraordinário 176262/SP — São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 10/05/1994, DJe 01/06/1994. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1585854>. Acesso em nov. de 2020.

⁸⁶ BRANDÃO, D. A. S. *Software: tributação ou imunidade?*. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/17745/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Daniela%20Augusta%20Santos%20Brand%C3%A3o%20-%20Software%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20ou%20Imunidade.pdf>. Acesso em nov. de 2020.

promove a circulação de bens e serviços visando o lucro. No entanto, quando o objeto dessa circulação é intangível, como no caso dos *softwares*, passa a ser mais difícil a sua conceituação como mercadoria. Por este motivo, temos visões doutrinárias opostas sobre o assunto.

José Eduardo Soares de Melo⁸⁷ entende que os bens digitais não consubstanciam as características de âmbito legal e constitucional de mercadoria, alertando que o software representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível uma alteração normativa.

Ao seu modo, Hugo de Brito Machado⁸⁸ acentua que não sendo um bem corpóreo, o *software* adquirido mediante download não pode ser entendido como mercadoria, configurando verdadeiro absurdo a exigência de ICMS sobre sua aquisição.

Analogamente, Elidie Palma Bifano⁸⁹ reputa que a atividade de download não se caracteriza como operação mercantil sujeita ao ICMS, por carecer o bem digital das características de mercadoria e por lhe faltar o *corpus mechanicum*. Adelmo da Silva Emerenciano⁹⁰, partindo da premissa de que a noção de mercadoria exige a materialidade da coisa para ocorrer a sua respectiva tradição, também acredita que nem nos contratos de licença que propiciam o fluxo de bens digitais nem nas operações de cessão de direitos de bens digitais ocorre a incidência do ICMS.

Contrariamente, Guilherme Cezaroti⁹¹ abraça a bandeira de que a corporalidade não é um requisito intrínseco das mercadorias, podendo as cessões de direitos de propriedade intelectual ser qualificadas como vendas de mercadorias intangíveis, sujeitas ao ICMS.

Deste modo, a análise do *software* como mercadoria deve ser feita a partir de duas vertentes, quais sejam a possibilidade de existirem mercadorias intangíveis e a destinação econômica que se dá ao *software*.

Em relação a primeira, embora parte da doutrina entenda não ser possível inserir bens intangíveis na categoria de mercadoria, isso pode ser feito a partir da

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 19.

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: RT, 2001. p. 97.

⁸⁹ BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 227.

⁹⁰ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: IOB, 2003. p. 158.

⁹¹ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP, 2005. p. 118.

combinação do art. 155 § 3º, da Constituição Federal, e o art. 83, I, do Código Civil e a suas interpretações análogas.

Isto porque, o referido artigo do Código Civil prevê que as energias possuem valor econômico para os efeitos legais. Quanto a Constituição Federal, o § 3º do seu art. 155 determina que o ICMS incidirá sobre “operações relativas a energia elétrica”. Deste modo, é inegável que a legislação pátria possibilita um bem imaterial ser incluído no conceito de mercadoria, objeto de contratos de compra e venda.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já decidiram, tendo em vista a grande circulação de *softwares* no mercado atualmente, considerando que a destinação econômica dada ao *corpus mechanicum* no qual se encontram os direitos do autor de uma obra leva à incidência do ICMS. Transcreve-se abaixo os trechos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence⁹²:

O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual nele materializada. Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.

O mesmo entendimento se aplica a obras intelectuais armazenadas em CDs, VHS ou DVDs, de acordo com o Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO. FITAS DE VÍDEO. COMERCIALIZAÇÃO IMPESSOAL. MERCADORIA. ICMS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 135/STJ. APLICAÇÃO RESTRITA À VENDA DE FITA POR ENCOMENDA.

1. Sobre a comercialização de fitas de vídeo produzidas em série e ofertadas ao público em geral incide ICMS, porquanto, em tais condições dessa monta, esse produto se qualifica como mercadoria.

2. O enunciado da Súmula 135/STJ aplica-se, tão-só, à venda de fitas de vídeo produzidas por encomenda, de forma personalizada para um cliente, quando é devido o ISS, ante a caracterização da prestação de serviço. Recurso especial provido.⁹³

Esse entendimento jurisprudencial aduz que as obras intelectuais produzidas em massa, de maneira uniforme, e expostos no mercado para serem

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 176626/SP – São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 10/11/1998, DJe 11/12/1998. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur108939/false>. Acesso em nov. de 2020.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 191732/SP – São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 04/05/1999, DJe 18/06/1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur105667/false>. Acesso em nov. de 2020.

comercializados livremente, mostram uma circulação de mercadorias e devem ser subordinados a cobrança do ICMS.

No entanto, nas transferências eletrônicas de bens digitais, que são o foco do presente trabalho, não existe estoque e não são expostos fisicamente em loja (ausente o *corpus mechanicum* que fundamentou as referidas decisões). O que existe, em verdade, são informações que estão armazenadas em um computador, que são adquiridas via *download* por determinado usuário (consumidor).

Deste modo, com o avanço da tecnologia, passou a ser possível obter produtos sem suporte físico, e a ideia do *corpus mechanicum* tornou-se, de certa forma, obsoleta. Sendo assim, levando em consideração o direito positivo atual, não é possível afirmar que existe uma operação de circulação de mercadoria entre distribuidores e usuário final, visto que há apenas contratos atípicos que permitem ao empresário a disponibilização desses produtos a serem adquiridos, como dito, via *download*.

Por este motivo é que o entendimento dos tribunais superiores não se ajusta ao modelo de comércio eletrônico atual, vez que inexiste o aspecto corpóreo que foi considerado fundamental para sua caracterização como mercadoria.

Por outro lado, é importante trazer à baila a lógica de que o comércio eletrônico facilita o contato direto entre compradores e produtores, reduzindo a quantidade de intermediários na circulação das mercadorias que usualmente existem no comércio tradicional.

Portanto, tratando-se o ICMS como um tributo baseado no princípio da não-cumulatividade, essa diminuição da cadeia de intermediários o afeta diretamente. Isto porque, se o próprio criador do produto interage diretamente com o destinatário final, fica difícil imaginar onde se encaixaria o referido princípio.

Deste modo, em virtude do funcionamento do ICMS e da interpretação jurisprudencial atual do termo mercadoria, apesar do termo comportar os bens imateriais, este não alcança as informações transferidas por meio digital, através dos *softwares*. Isto porque inexiste um *corpus mechanicum* sujeito a circulação. No

entanto, esse entendimento pode mudar caso o STF entenda de maneira diversa na ADI 5958/2018⁹⁴, pendente de julgamento, e que será abordada mais adiante.

3.2.2. O *software* como objeto da prestação de um serviço

Serviço, conforme definição de Machado⁹⁵, é a expressão do trabalho ou comportamento humano que beneficia outrem, sendo, pois, objeto de uma obrigação de fazer. Por consequência deste ensinamento, tem-se que as operações que apenas um fazer não constituem serviços, por exemplo, a contratação de uma franquia, na qual o objeto do contrato não é especificamente a prestação de serviços pelo franqueador ao franqueado, mas sim o cumprimento das cláusulas estabelecidas, com o fito de manter os padrões comerciais exigidos por aquele.

Nesta senda, o autor supracitado ressalta ainda que os serviços são todos aqueles definidos pela legislação dos Municípios, que deve estar em consonância com a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a qual elenca um rol taxativo dos serviços passíveis de tributação por parte dos entes municipais.

No entanto, a doutrina afirma que existem inconstitucionalidades flagrantes no supracitado rol da Lei Complementar 116/03, como permitir a incidência do ISSQN em diversos serviços, por exemplo o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computação. Isto porque essa permissão extrapola os limites impostos pelo legislador constituinte, quando equipara a cessão de direitos de uso dos softwares à atividade de desenvolvimento desses sob encomenda.

Deste modo, essa equiparação não pode ser feita, visto que serviço referente ao desenvolvimento constitui um fazer fruto de um vínculo obrigacional entre o tomador e o prestador do serviço, diferentemente do que ocorre numa cessão dos direitos de uso ao usuário, referentes aos direitos autorais de criação do software.

Neste passo, é importante salientar que o conceito de obrigação de fazer precisa evoluir, de modo a acompanhar de acompanhar os avanços da tecnologia, em especial no âmbito dos atuais serviços de armazenamento digital de dados. Isto porque, nesses serviços os programadores garantem a conservação de arquivos, a

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Carmen Lúcia. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em nov. de 2020.

⁹⁵ V. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

sincronização do acesso em outros dispositivos, além da manutenção para solucionar eventuais problemas técnicos que possam surgir na “nuvem”. Sendo assim, a evolução do conceito de fazer na prestação do serviço seria a prescindibilidade de ser originário da atividade humana e pode ser considerado também como um fazer não humano⁹⁶.

Conclui-se, portanto, que a cessão de uso de programas de computador, transferidos via *download*, quando se trata de *software* de prateleira, não pode ser considerada uma prestação de serviço, mas apenas um negócio jurídico de direito privado. Por outro lado, os *softwares* produzidos sob encomenda podem ser considerados como serviços.

3.2.3. Natureza jurídica do *software* para os Tribunais Superiores e doutrina

Apesar de o Supremo Tribunal Federal, no RE 176.262⁹⁷ ter formulado o entendimento de que incide ICMS sobre os softwares comercializados em meio físico (softwares de prateleira), conforme explanado no tópico 3.2.1, restou grande lastro de dúvida quanto à tributação sobre diversas outras formas de aquisição de softwares, a exemplo da aquisição via *download*⁹⁸.

Deste modo, é necessário analisar criticamente o referido julgado do STF, pois a maior parte dos negócios jurídicos físicos ou virtuais envolvendo *softwares* tratam de contratos de cessão de direitos e não uma transferência de propriedade, de modo que não haveria hipótese de incidência do ICMS⁹⁹.

Ainda, é mister fazer a ressalva de que, em uma época na qual os programas de computador eram comercializados em sua maioria através de suportes físicos (disquetes), produzidos tanto para diversos tipos de usuário no mercado (*software*

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Recurso Extraordinário 176262/SP – São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Pesquisa de Jurisprudência*, Julgamento 10/05/1994, DJe 01/06/1994. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1585854>. Acesso em nov. de 2020.

⁹⁸ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

⁹⁹ BRANDÃO, D. A. S. *Software: tributação ou imunidade?*. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/17745/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Daniela%20Augusta%20Santos%20Brand%C3%A3o%20-%20Software%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20ou%20Imunidade.pdf>. Acesso em nov. de 2020.

de prateleira) quanto os sob encomenda, o julgado representou uma importante baliza acerca do tema.

Neste passo, o entendimento do STF teve uma visão extremamente restritiva acerca da natureza jurídica dos *softwares*, dividindo-os em duas categorias, quais sejam o software de prateleira, comercializado em larga escala e sem um consumidor específico, sobre o qual incidiria o ICMS e o software produzido sob encomenda, sobre o qual incidiria o ISSQN.

Esse entendimento foi confirmado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MS, no qual a Corte reconheceu a natureza incorpórea desses bens, equiparando-as com os bens intangíveis, como a energia elétrica, para permitir a incidência do ICMS.

No entanto, mais de duas décadas depois do julgamento, com o conseqüente avanço das tecnologias digitais e mudanças nas relações no meio virtual, esse entendimento se tornou bastante ultrapassado, visto que hoje a comercialização desses bens ocorre via *download*.

Soma-se a isso, haver um raciocínio cartesiano com relação a classificar os bens e serviços comercializáveis na internet segundo os critérios estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 e pelas Leis Complementares nº 116/03 e 87/96 (legislações que tratam dos tributos incidentes sobre a prestação de serviços e a circulação de mercadorias), o que encontra obstáculos quando diante das relações jurídicas complexas do comércio virtual, nas quais mais de um contrato pode ser firmado de forma coligada, a exemplo dos negócios jurídicos envolvendo atividades de prestação de serviços de armazenamento e processamento de dados, venda de mercadorias, prestação de serviços de comunicações, serviços de valor adicionado, licenciamento de software. Logo, a interpretação jurídica das novas formas de fazer negócios com o ferramental antigo, que fora forjado para uma realidade que já não mais existe é um desafio que se impõe atualmente em razão do desenvolvimento tecnológico.¹⁰⁰

¹⁰⁰ UHDRE, Dayana de Carvalho. Internet das coisas e seus desafios tributários: ISS e/ou ICMS? Eis a questão... Direito tributário em questão. *Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. Porto Alegre, 2008. Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiF143T04ftAhXFHrkGHQkkDtYQFjAAegQIBxAC&url=https%3A%2F%2Ffacervodigital.ufpr.br%2Fbits_tream%2Fhandle%2F1884%2F43492%2FR%2520-%2520D%2520-%2520DAYANA%2520DE%2520CARVALHO%2520UHDRE.pdf%3Fsequence%3D2%26isAllowed%3Dy&usg=AOvVaw3bul8qqcnCP9VAAk7CCOdt. Acesso em nov. de 2020.

Portanto, em virtude da enorme diferença entre o comércio físico e digital, é equivocada e ultrapassada a tentativa de enquadrar juridicamente os negócios jurídicos virtuais que envolvam *softwares* nas hipóteses de incidência do ICMS E ISSQN.

A doutrina diverge acerca do assunto, com Silva¹⁰¹ reconhecendo ser necessário fazer uma classificação dos variados tipos de softwares, dada a existência de diferentes possibilidades de incidência do ICMS ou ISSQN a depender da expressão do software em forma de mercadoria ou de serviço, enquanto que Figueiredo¹⁰² classifica-os levando em conta a cessão de seu uso por terceiros, enquanto representação de um contrato de cessão de direitos, o que demonstra que não há falar, nesse caso, em software como mercadoria ou serviço.

Com o objetivo de superar essa controvérsia, Neto expõe que é evidente a insuficiência da classificação dos programas de computador para solucionar a problemática de sua incidência tributária, de modo que “[...] classificar o software a partir de suas espécies, tal como definidas a partir de conceitos econômicos e cotidianos já apresenta sinais aparentes de que não corresponde ao melhor método para definir sua tributação”¹⁰³.

Deste modo, fica evidente que os conceitos jurídicos utilizados no campo dos tributos que incidem sobre as operações feitas no meio físico são insuficientes para serem aplicados no contexto da comercialização digital.

Soma-se a essa discussão quanto à natureza jurídica dos programas de computador, a possibilidade de serem eles reconhecidos como bens de cunho artístico-literário, cuja produção deriva da atividade intelectual humana, sendo objetos de tutela em tratados internacionais nos quais o Brasil figura como signatário, a exemplo do Tratado de Marrakesh, da Convenção de Berna e das legislações internas, quais sejam: a Lei nº 9.609/1998 e a Lei nº 9.610/1998¹⁰⁴.

¹⁰¹ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

¹⁰² FIGUEIREDO, G. L. C. A tributação do software disponibilizado em nuvem (Software as a Service) nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da renda. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade de Brasília- DF. Brasília. 2017.

¹⁰³ NETO, Hélio Barthem. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios, Direito Tributário e Direito Público) – Faculdade de Direito, Faculdade Getúlio Vargas. São Paulo. 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>. Acesso em nov. de 2020.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

Segundo tal linha de pensamento, os softwares são essencialmente produções intelectuais, tanto que o próprio legislador nacional optou por equiparar o tratamento desses ao de obras literárias e audiovisuais, sobre os quais são garantidos direitos autorais. Reconhece-se, assim, que o programador, aquele que cria uma linguagem de orientação ao devido funcionamento das máquinas, exerce uma atividade própria de um autor criativo e inovador.

Por fim, vale frisar outro aspecto atinente à complexidade desse tema na ótica doutrinária, no tocante à compreensão do software como algo capaz de gerar valores, enquanto conhecimento ou informação que tem potencialidade de gerar lucros. Isso representa o denominado fenômeno da monetização dos programas de computador.

Dessa forma, as transferências dos dados dos usuários de aplicativos por meio de softwares, a exemplo do Google Maps, representam outra faceta de difícil mensuração no campo tributário, já que muitas vezes esses serviços são fornecidos gratuitamente aos usuários¹⁰⁵.

3.3. Tratamento tributário dado a transferência de *softwares*

Diante do dilema para definir a natureza jurídica desses bens, resta, portanto, a busca pelo enquadramento nas hipóteses de incidência do ICMS ou do ISS.

Sendo assim, é necessário realizar uma análise da relação entre Estado e contribuinte, que está sujeita a diversos dilemas jurídicos sobre os quais esse trabalho se debruça.

Esses dilemas estão atrelados a evolução social e da tecnologia, visto que as relações humanas hoje são altamente influenciadas pelos ambientes virtuais em detrimento do plano real. Sendo assim, por se tratar de algo muito novo, isso acaba por desfavorecer o Estado, pois essas relações são mais difíceis de serem fiscalizadas, assim como as transações comerciais que se dão de maneira virtual.

¹⁰⁵ CARMO, V. M.; ROSA, A.L. C. Validade da Tributação em Relação à Monetização Auferida Por Meio do Fornecimento Gratuito de Dados e do Desenvolvimento e Disponibilização Gratuitos de Programas e Aplicativos. **Revista Jurídica –UNICURITIBA**. Curitiba, v. 3, n. 52, 2018. ISSN: 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3235>. Acesso em nov. de 2020.

Deste modo, para entender como o Estado poderia cobrar tributos das transações envolvendo *softwares*, é preciso compreender que o mesmo precisa constituir receita suficiente para cumprir o seu objetivo de concretizar as finalidades sociais a que se propões, qual seja o bem-estar da vida em sociedade.

Essa finalidade, que justifica a própria razão do Estado existir, é explicada por Becker¹⁰⁶ :

Para que um agrupamento de indivíduos humanos possa existir com alguma organização e estabilidade, é logicamente necessário que entre estes indivíduos haja uma *coerência*.

Tal coerência pressupõe necessariamente um centro de referência comum. Em se tratando de indivíduos humanos, este centro de referência comum é o bem comum (autêntico ou falso) àqueles indivíduos.

Ora, quando os indivíduos humanos formam um agrupamento, procurando alcançar uma finalidade autêntica ou falsa (centro de referência comum), e este agrupamento humano é organizado de modo estável para melhor obtenção daquela finalidade, então existe um Ser Social (sociedade natural), especificamente social e irredutível à pluralidade de indivíduos agrupados.

[...] O Estado (Ser Social) é uma realidade, porém não é qualquer realidade exterior ao homem e à sua atividade; o Estado existe nos atos e pelos atos dos indivíduos humanos que são seus criadores; e é nesta atividade *contínua e relacionada* ao Bem Comum que consiste a realidade do Estado.

[...] A embriologia do Estado é uma espécie de solidariedade psicológica continuada entre os indivíduos, porque aquela atividade continuada e relacionada ao Bem Comum é sustentada e alimentada pela inteligência e pela vontade dos indivíduos humanos. E esta atividade contínua e relacionada ao Bem Comum, que se sustenta e se alimenta da inteligência e vontade dos homens, é uma relação: a relação constitucional do Estado (Ser Social).

Destarte, o cumprimento dessas políticas que garantam a vida em sociedade está instituído na Constituição Federal de 1988, através de normas que estabelecem planos para construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como o desenvolvimento nacional.

Sendo assim, o Estado se submete à ordem constitucional, devendo, através de seus representantes, colocar em prática essas políticas públicas, o que somente é possível através do financiamento pelo próprio Estado.

Neste sentido, Machado¹⁰⁷ entende que “qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiro e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos”.

¹⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 161-163.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38 ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 23-24.

A tributação, portanto, se revela como a sua principal fonte orçamentária, visto que o Brasil segue o modelo da livre iniciativa dos particulares para exercício das atividades econômicas.

Como comprovação disso, é importante mencionar os artigos 170, 173 e 174 da Constituição Federal de 1988, sendo a exploração direta da atividade econômica pelo Estado apenas uma exceção, quando necessária para garantir a segurança nacional ou o interesse coletivo, restando assim as funções de fiscalizar e incentivar a economia.

Neste espeque, tendo em vista que, como explicado, a tributação é a principal fonte de receita do Estado, o Direito Tributário se apresenta como ramo de estudo voltado a analisar os limites impostos pelo ordenamento jurídico, a fim de evitar excessos na atividade estatal de tributar, que visa a busca pelo financiamento das políticas públicas.

É importante mencionar o ensinamento de Carrazza¹⁰⁸, que afirma que essas limitações devem ser impostas aos Poderes Públicos, impedindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar impostos. Limites sem os quais o legislador, por meio de seus atos normativos, e a própria Fazenda Pública poderiam arbitrariamente espoliar o cidadão.

Deste modo, é sob essa ótica que será analisada a sujeição do comércio de *softwares* ao ICMS e ISS, definindo as balizas para se concluir acerca da incidência desses impostos.

3.3.1. A transferência de *software* via *download* e a sujeição ao ICMS e ISSQN

Levando-se em conta os pressupostos de incidência de cada um desses impostos é possível analisar a possibilidade de sobre o download dos programas de computador haver ou não a tributação por parte dos Estados-membros e/ou dos Municípios.

Assim, é importante observar que ao fazer-se uma interpretação dos vocábulos contidos no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, o ICMS

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões anexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 786.
DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 31.

tem como pressupostos de incidência: a) as operações; b) à circulação e; c) a mercadoria, cuja definição se deu o tópico 2.1 do capítulo anterior.

Assim, as operações referem-se aos atos ou aos negócios, que independente da natureza jurídica, promovem a mudança de propriedade das mercadorias em uma cadeia econômica entre a fonte e o consumidor final¹⁰⁹. São, portanto, negócios jurídicos que têm por objeto uma mercadoria cuja propriedade é transferida de um titular para outro com fins comerciais, a exemplo dos contratos de compra e venda.

Além disso, os vocábulos “circulação” e “mercadorias” servem no texto do dispositivo constitucional analisado como adjetivos que modificam e limitam a abrangência do núcleo substantivo da proposição (“operações”), de modo que, isto posto, conclui-se que nem toda operação envolvendo bens poderá ensejar a cobrança desse imposto estadual¹¹⁰.

Quanto à circulação, em específico caso, é preciso atentar para a noção mais apropriada de ser esta uma movimentação de bens que resulte em transmissão de propriedade, fenômeno denominado pela doutrina como circulação jurídica¹¹¹.

Nessa perspectiva, não figura sujeita ao ICMS a cessão de direitos dos softwares via download, haja vista que, mesmo que seja essa uma espécie de negócio jurídico, não se observa uma transferência de propriedade do bem, mas, tão somente, a cessão de seu uso por parte do criador do programa.

É importante mencionar, que em sentido contrário, parte da doutrina considera a possibilidade de incidir esse imposto sobre o download dos programas de computador, pois, na visão dessa corrente, as noções de operação envolvendo a circulação de mercadoria e a cessão de direitos de uso não se excluíam mutuamente, mas seriam perspectivas diferentes do comércio desses bens. Desse modo, observe-se a seguir o que defendem de Miguel e Ozai¹¹².

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

¹¹⁰ NETO, Hélio Barthem. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios, Direito Tributário e Direito Público) – Faculdade de Direito, Faculdade Getúlio Vargas. São Paulo. 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>. Acesso em nov. de 2020.

¹¹¹ *Ibidem*.

¹¹² MIGUEL, L. G.; OZAI, I. O. ICMS e a tributação das mercadorias digitais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. 2016, p. 32.

Cumpra analisar uma argumentação que pretende excluir as operações com mercadorias digitais da competência tributária do ICMS. Ela consiste em compreender que os softwares são obras intelectuais que não são comercializadas por meio de transferência de titularidade, mas sim contratos de licença de uso do software. Logo, não estariam sujeitas à incidência do ICMS; para alguns, tampouco do ISS. Tal interpretação parte da equivocada premissa de que a licença de uso do bem digital exclui a operação mercantil com esse bem. Ora, como colocado mais acima, a hipótese de incidência do ICMS consiste no ato empresarial (jurídico ou material) que promova a circulação de mercadorias da fonte de produção ao consumo final. Dessa forma, o regime civil de proteção dos direitos relativos a tais bens (seja o regime tradicional de propriedade ou o regime específico da propriedade intelectual) não descaracteriza a incidência do ICMS. Cuida-se de duas perspectivas concomitantes e não excludentes. A incidência do ICMS e do ISS considera a natureza empresarial subjacente à atividade realizada pelo contribuinte (atividade mercantil ou de prestação de serviços). Já a proteção civil dos direitos sobre a propriedade dos bens corpóreos ou incorpóreos dependerá da legislação de regência (Código Civil ou legislação própria de propriedade intelectual). São dois planos jurídicos distintos.

Essa corrente de pensamento se coaduna com a existência de diversos negócios jurídicos virtuais que, por sua complexidade, abarcam simultaneamente uma operação com mercadoria e a prestação de um serviço, a exemplo das transações que se operam pela cloud computing, em que os programas de computador são executados sem necessário download prévio e ficando armazenado em nuvem. Contudo, esse entendimento contribui para uma interpretação dos negócios virtuais como meros reflexos dos negócios.

3.3.2. A defasagem dos parâmetros estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal

Depois de apresentados vários aspectos jurídicos sobre os softwares, é importante frisar a complexidade do tema em estudo, pelo fato de sua comercialização poder dar-se de diversas maneiras, que vão muito além da venda de suportes físicos para um público abrangente.

O comércio cada vez mais intenso de produtos e o oferecimento de serviços nos ambientes virtuais é notório. Sendo assim, ganha espaço maior as transações que efetivam com a entrega do produto ou a execução do serviço por meio de download ou mesmo o acesso a esses por meio de uma plataforma contida numa “nuvem” de dados (*streaming*).

Ilustra esse cenário um estudo realizado pela *Organisation for Economic Co-operation and Development* (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) no ano de 1998 sobre o crescimento expressivo do comércio eletrônico internacional de programas de computador e os dilemas da tributação desse

comércio, diante da natureza “descentralizada” das transações envolvendo o download de softwares.

Apesar de decorridas duas décadas de sua publicação, esse estudo mostra-se ainda bastante atual, de modo a comprovar os dilemas de ordem tributária enfrentados hoje com o comércio de softwares por via eletrônica.

Na previsão feita pela OECD (1998), observa-se concretizado o atual cenário de incertezas por parte do Estado-tributante quanto a conseguir acompanhar o crescente volume de transações comerciais por via eletrônica, em substituição às tradicionais transações de bens e serviços por meios físicos, essas últimas, sujeitas a um melhor controle estatal.

Diante desse cenário econômico atual e retomando-se o que já se analisou a respeito do precedente do Supremo Tribunal Federal acerca da compreensão da natureza jurídica dos programas de computador, mostra-se obsoleta a visão de que os softwares somente podem ser veiculados por um *corpus mechanicum* que contém um programa de computador produzido em larga escala ou sob encomenda de cliente específico.

Faz-se, portanto, necessária uma busca por soluções que atendam às atuais necessidades de regulamentação jurídica desse comércio, pois, como demonstrado, existe hoje tanto imprecisão legislativa sobre essa matéria quanto defasagem dos parâmetros de aplicação das normas tributárias aos softwares, já estabelecidos até o presente momento pela Corte Constitucional.

4. A DISCUSSÃO ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISSQN E O ICMS PARA TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES

Com a evolução da sociedade e o seu desenvolvimento tecnológico diversos programas são criados para facilitar o dinamismo social. Juntamente com isso, nasce a necessidade do enquadramento jurídico de tais fenômenos, que muitas vezes, inexistem ou preenchem uma lacuna legislativa¹¹³.

Nos casos da informática, por vezes, vislumbra-se a prestação de um serviço com a entrega de bens materiais ou percebe-se que o software pode ser entendido como serviço ou produto dependendo de suas características e da forma como é comercializado¹¹⁴. A doutrina e a legislação se inclinaram no sentido de caracterizar os *softwares* de duas formas: os *softwares* de prateleiras e os sob encomenda¹¹⁵.

Segundo Barbosa¹¹⁶, os *softwares* de prateleira possuem as seguintes características:

- (i) a produção ocorre em escala industrial, de forma padrão; (ii) são comercializados no varejo; (iii) os usuários são indefinidos; (iv) são expostos para venda prontos para utilização, sendo atribuído ao consumidor a responsabilidade pela sua instalação, com auxílio das instituições contidas no manual que o acompanham.

Ainda na visão do mesmo autor, os *softwares* sob encomendas possuem especificidades como:

- (i) A produção ocorre sob encomenda específica para cada caso concreto; (ii) a comercialização interliga, geralmente, sob contrato, a parte fabricante e a parte adquirente encomendante; (iii) o usuário é definido; e (iv) pode haver o assessoramento personalizado para a correta utilização do mesmo.

¹¹³ BARBOSA, Irlan de Paula Santos. *Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens digitais: estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service*. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019, p. 7. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/37561/1/Irlan%20de%20Paula%20Santos%20Barbosa.pdf>. Acesso em nov. de 2020.

¹¹⁴ CASTRO, Eduardo M. L.; Rodrigues de Castro, HELTON; Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em Espécie*. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 814.

¹¹⁵ ENGLERT, Giulia Jaeger; JÚNIOR, Raul Brum Manzoni. Resolução de conflito de competência tributária existente entre o ISS e ICMS na comercialização de softwares de prateleira e personalizados. *Revista Direito e Democracia*, v. 16, n. 1, 2015. ISSN 1518-1685. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/index>. Acesso em nov. de 2020.

¹¹⁶ BARBOSA, Irlan de Paula Santos. *Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens digitais: estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service*. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019, p. 26. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/37561/1/Irlan%20de%20Paula%20Santos%20Barbosa.pdf>. Acesso em nov. de 2020.

Diante dessas classificações, percebeu-se que foi instaurado um conflito de competência entre a cobrança dos tributos ISSQN e ICMS. Isso porque a discussão se deu no sentido se o software seria considerado um tributo ou uma prestação de serviço.

A primeira corrente doutrinária entendeu que o software não poderia ser considerado um produto, mas como uma prestação de serviço, pois não haveria transferência de titularidade e sim o seu direito de uso, ou seja, o que ocorre é uma cessão de direitos, não havendo a possibilidade de incidência do ICMS.

Assim, Carrazza Junior¹¹⁷ explica:

É que na cessão do direito de uso de software inexistente operação mercantil, isto é, não há transferência da titularidade de qualquer mercadoria; mas, pelo contrário – permitimo-nos insistir –, mera cessão de direitos. O objeto que se celebra entre o licenciador e o licenciado não é venda mercantil, mas a licença do direito de uso (cessão do direito) do software – como, aliás, prescreve o já citado art. da Lei 9.609/1998. Demais disso, o software nada obstante seja havido, nas hostes do Direito, por bem móvel (art. 3º da Lei 9.610/1998), não é um bem corpóreo (bem material); e, nessa medida, não está juridicamente vocacionado à mercancia, mas ao licenciamento do direito de uso. Noutras palavras: porque bem imaterial, não pode ser colocado no processo de circulação mercantil.

Posto isso, parte da doutrina entende, também, que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu subitem 1.05 da lista de serviços, atrairia a competência quando discorre que se considera um serviço “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Contudo, tal entendimento não pode prosperar em sua generalidade, pois, se assim fosse, os *softwares* também não se encontrariam juridicamente inseridos dentro da obrigação de fazer, que é o principal núcleo para a caracterização do serviço e, conseqüentemente, a incidência do ISSQN. De acordo com Barreto¹¹⁸:

Sendo a cessão de uso *software* (cessão de direitos) negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica, configura obrigação de dar, segue-se, necessariamente, que jamais poderia refletir “prestação de serviços” (que só pode alcançar obrigações de fazer). Não há, pois, como subsumir a cessão de direito de uso de *software* no conceito de serviço tributável, por via do ISS.

(...) A licença de uso de *software* pode ou não envolver o fornecimento de infraestrutura, abrangendo materiais (suporte físico) e, bem assim, um emprego de recursos humanos. A circunstância de haver fornecimento de materiais e/ou de por à disposição do cessionário certos recursos humanos, não descaracteriza a natureza da obrigação que prossegue sendo uma obrigação de dar. Comparativamente, não se desnatura o contrato que

¹¹⁷ CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. *ICMS*. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 169.

¹¹⁸ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2018, p. 143.

prossegue sendo de licença de uso pela circunstância do programa ser entregue com o suporte físico ou com o emprego de alguns operários. Mesmo nessas hipóteses, não há que se falar em prestação de serviço, uma vez que se trata de mero acessório (tarefa-meio, atividade-meio), do fim visado: a cessão do direito de uso de software.

Deveras, a cessão de direito de uso (fim perseguido) não se transmuda em serviço pelo simples fato de, para viabilizar ou facilitar a cessão, vir-se a fornecer determinada infraestrutura, ou suporte físico. A obrigação segue de dar e não de fazer.

Restaria, então, um limbo jurídico de não incidência do ISSQN e ICMS, ficando a cargo da União a criação de um imposto residual, previsto na Magna Carta em seu artigo 154, inciso I. Vale ressaltar que, tal doutrina é minoritária¹¹⁹.

Desta forma, a fim de resolver o dilema doutrinário, a jurisprudência foi provocada para que se manifestasse acerca da solução do imposto devido em cada situação.

4.1. A tributação do ISS nos softwares e a ADI 5659

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659¹²⁰, que tem como Relator o Ministro Dias Toffoli, foi proposta pela Confederação Nacional de Serviços e tem como objeto o pedido de declaração de inconstitucionalidade do Decreto nº 46.887/15 do Estado de Minas Gerais, a inconstitucionalidade parcial do art. 5º da Lei nº 6.763/75, do art. 1º, inciso I e II, do Decreto 43.080/02, também do Estado de Minas Gerais, e o art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, requerendo a exclusão das hipóteses de incidência do ICMS nos softwares, utilizando como fundamento a interpretação conforme a Constituição, dentre outros.

A ADI 5659 está sendo julgada de forma conjunta com a ADI 1945¹²¹, ambas tratam sobre a incidência do ISSQN ou do ICMS nos softwares. Os votos dos Ministros só podem ser acessados através plataforma digital em que é possível assistir o julgamento, pois os autos se encontram no gabinete do Ministro Nunes Marques que pediu vistas do processo, para que assim, proferisse seu voto.

¹¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 314.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em nov. de 2020.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Menezes Direito. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2592459>. Acesso em nov. de 2020.

Contudo, em acesso ao julgamento que se deu por videoconferência nos dias 04 e 11 de novembro de 2020, pode-se obter o entendimento do Ministro Dias Toffoli que entendeu que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele por encomenda ou padronizado – o chamado software de prateleira –, está sujeito ao tributo ISSQN, pois se enquadra no subitem 1.05 da lista de serviços constante à Lei Complementar 116/2003, não interessando se a transferência de tal software ocorreu via download ou por meio de acesso à nuvem, o que abrange a discussão dos chamados *softwares Saas – Software as a Service*.

Para o referido Ministro, a definição deste serviço em Lei Complementar já atrairia a total incidência do ISSQN para tributação dos softwares, não havendo distinção entre suas espécies e incidência de tributos. Acompanhando esse entendimento estão os Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux.

Em contraponto, a ministra Carmen Lúcia e o ministro Edson Fachin se manifestaram no sentido de entenderem que quando o software é produzido em série e há atividade mercantil, ou seja, terceiros comercializam o software, este deve ser considerado um produto, devendo então incidir ICMS. Ou seja, concordam que a previsão contida no subitem 1.05 da lista anexa atrai a competência somente para os *softwares* sob encomenda, não abrangendo os *softwares* de prateleiras por serem considerados produtos.

O ministro Gilmar Mendes divergiu em parte, entendendo que o ICMS deve ser incidir bastando que a criação intelectual seja considerada como *software* de prateleira, ou seja, quando comercializado em escala industrial e massificada.

De fato, a previsão em Lei Complementar deve ser respeitada, mas deve haver uma cautela no julgamento de tal lide a fim de não generalizar a incidência do imposto ISSQN em todos os tipos de *softwares*. É indiscutível que existem duas espécies de *softwares*, que já foram citadas anteriormente, e não se pode olvidá-las com a justificativa da incidência de Lei Complementar possuir uma previsão genérica de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Tal previsão é genérica e não aborda as espécies e suas especificidades e é inegável que quando um software é comercializado em larga escala e com atividade mercantil estamos diante da materialização do *software* como um produto¹²².

Dessa forma, seria leviano abarcar o ISSQN como imposto que irá incidir em todas as comercializações de *softwares* com justificativa em uma norma geral constante em Lei Complementar, olvidando da situação fática existente de que tal elemento pode ser vislumbrado como produto ou serviço, dependendo da sua forma de comercialização e características.

Uma decisão como essa iria de encontro o Princípio Federativo e o Princípio da Autonomia e Separação dos Poderes, ambos constitucionalmente previstos, furtando do estado o seu direito arrecadatório¹²³.

4.2. A tributação do ICMS nos softwares e a ADI 5958

Como amplamente demonstrado nos capítulos anteriores, para a incidência do ICMS, é imprescindível que haja a presença dos elementos previstos no art. 155, II, da Constituição Federal, quais sejam uma operação, uma mercadoria e a circulação jurídica desta.

Deste modo, resta claro que a tributação do ICMS na transferência de *softwares* enfrenta alguns desafios. Isto porque, existem imprecisões, tanto jurisprudenciais quanto legislativas, acerca do tema, de modo que isso deixa margem para diversas interpretações acerca da natureza jurídica deste bem, o que causa insegurança jurídica para as empresas que operam neste ramo.

Neste passo, sabemos que o STF fez a diferenciação entre o *software* padronizado e vendido em larga escala e o produzido sob encomenda, sendo que aquele deve possuir um suporte físico para que possa ser enquadrado nas hipóteses de incidência do ICMS.

¹²² ALMEIDA; Patrícia Silva de. Tributação e Cloud Computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em software as a servisse. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 23/2020, p. 41 – 61, Marc – Abr, 2020. ISSN: 2525-4646. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/37511?locale=en>. Acesso em nov. de 2020.

¹²³ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. In: PRETTO, Renato Siqueira de; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. Atividade constituinte nos estados e nos municípios. *Federalismo e Poder Judiciário*. São Paulo: Escola Paulista de Magistratura, 2019, p. 143 – 171.

No entanto, devido ao avanço da tecnologia, a exigência do *corpus mechanicum* se tornou obsoleta, uma vez que hoje quase que a totalidade dos *softwares* são transferidos via *download*.

Por este motivo é que a BRASSCOM - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5958 de 2018¹²⁴, que visa, dentre outras coisas, a inconstitucionalidade parcial do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87 de 1996, para afastar qualquer tipo de interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações com *softwares* transferidos via *download*.

Os argumentos que embasam tal pleito são a inexistência dos elementos “mercadoria” e “circulação”, sobre os quais será feita uma análise jurídica para concluir acerca da existência ou não dos referidos elementos e, por consequência, da possibilidade de incidência ou não do ICMS nesses casos.

Deste modo, adotando uma visão civilista, não haveria possibilidade do Estado exercer a tributação do ICMS sobre os bens imateriais, pois seriam estes frutos da atividade intelectual humana, o que inviabilizaria o seu enquadramento como mercadoria.

Por este motivo é que Neto¹²⁵, diante das lacunas existentes na legislação atual, bem como nas balizas jurisprudenciais, faz a seguinte proposta:

De fato, o software é obra intelectual protegida por direitos autorais, os quais são regularmente negociados por meio da celebração de contratos de cessão de direitos de uso, nos termos da Lei n. 9.609/98 (Lei do Software). Da mesma forma, a cessão do direito de uso de software se refere ao fornecimento de um bem intangível, o qual não reúne as características de mercadoria, não podendo, por uma razão ou por outra, ser tributada pelo ICMS.

Sob a perspectiva do ISS, restou evidenciado que a licença de software, negociada por meio de um contrato de cessão de uso, revela, em seu âmago, uma obrigação de dar, razão pela qual não pode ser considerada como um serviço, que, para respectiva caracterização, requer que a atividade se traduza em uma obrigação de fazer. Em sendo assim, o licenciamento de programas de computador não está sujeito à incidência do ICMS e nem do ISS.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Carmen Lúcia. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em nov. de 2020.

¹²⁵ NETO, Hélio Barthem. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios, Direito Tributário e Direito Público) – Faculdade de Direito, Faculdade Getúlio Vargas. São Paulo. 2016, p. 119-120. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>. Acesso em nov. de 2020.

Dir-se-á então: o licenciamento de software deverá ficar incólume à incidência de qualquer tributo?

Ao que se nos parece, não. Além de ter os respectivos rendimentos normalmente tributados pelo Imposto de Renda, essa atividade pode ser onerada a partir da previsão constitucional do imposto residual da União, cuja competência ainda não foi exercida.

Essa visão, portanto, sugere que a União se utilize da previsão constitucional que lhe concede competência residual para instituir impostos não previstos, mediante lei complementar, vide art. 154, I, da CF, criando um tratamento próprio aos *softwares*.

É importante ressaltar que essa supramencionada competência residual apenas pode ser exercida se o objeto do tributo possuir fato gerador e base de cálculo distinta dos tributos já existentes no ordenamento jurídico.

Neste passo, para que fosse possível a sua aplicação na comercialização de *softwares*, seria imprescindível a desvinculação do licenciamento ou cessão de direito de uso desses bens da definição de transferência de propriedade de uma mercadoria, que correspondem ao fato gerador do ICMS.

No entanto, o conceito de mercadoria não pode estar apenas atrelado a uma visão civilista, de modo que, como bem leciona Greco¹²⁶, devemos detectar o sentido de mercadoria à luz da constituição.

Deste modo, o enquadramento dos *softwares* como mercadoria depende da visão que se adote. Nas palavras de Marco Aurélio Greco¹²⁷:

Para quem adotar uma visão clássica de Estado de Direito, não há dúvida que o *software* não é mercadoria, pois o ordenamento positivo não conteria regras que o previssem claramente. Por outro lado, para quem adotar uma visão de Estado Democrático de Direito, o *software* pode vir a ser considerado uma mercadoria pois, desde que não ultrapasse o sentido inequívoco dos termos e a garantia de legalidade, o significado das normas existentes deve ser buscado no plano substancial do preceito e do objeto regulado, e não da forma literal adotada.

Neste passo, o significado das normas não pode ser interpretado conforme a visão conservadora de Estado de Direito, vez que esse entendimento não permite a evolução dos conceitos para acompanhar o avanço social, de modo que a

¹²⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 94.

¹²⁷ *Ibidem*.

interpretação conservadora pode acarretar um descolamento entre a norma e a realidade.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de ser irrelevante a existência de um bem corpóreo para que se caracterize a mercadoria. Neste sentido, o voto do Ministro Octavio Galloti no julgamento da ADI 1945¹²⁸:

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, consequências 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.

Deste modo, além da prescindibilidade de um bem corpóreo para o enquadramento no conceito de mercadoria, o Ministro Octavio chamou a atenção para a evolução social e tecnológica, de modo que os conceitos jurídicos não podem ficar presos a premissas que não se encaixam mais à nossa realidade.

Neste passo, a conclusão do STF, já em 2010, tendo em vista que os *softwares* passaram a ser comercializados quase que na sua integralidade por meio eletrônico, foi de que o suporte físico não era mais o ponto de referência, mas sim o próprio conteúdo desse bem.

É importante ressaltar ainda que diversos doutrinadores entendem que o conceito de mercadoria está atrelado a destinação dada ao produto analisado, ou seja, para definir se um bem é mercadoria, o que deve ser analisado é se ele possui natureza mercantil.

Neste sentido, Pontes de Miranda afirma que mercadoria é qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, móvel ou imóvel, que possa ser alienado como elemento de circulação comercial¹²⁹.

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Menezes Direito. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2592459>. Acesso em nov. de 2020.

¹²⁹ MIRANDA, Pontes de. *Apud* REBOUÇAS, Bruno Nogueira; ISHIKAWA, Lauro. Interpretação do art. 110 do CTN e a utilização de conceitos à luz dos institutos de direito privado. *Revista de Direito Privado*, 2016, v.66, p. 11.

Ainda, Paulo de Barros Carvalho estabelece que a natureza mercantil do produto não está entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que é dada a esse produto¹³⁰.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹³¹ entende que o que define o termo mercadoria é a característica de o objeto estar relacionado à prestação de um contrato de compra e venda mercantil e pelo menos um dos partícipes desta relação preencher as qualidades de comerciante, sendo acessória, portanto, a característica de tal objeto ser um bem corpóreo.

Por fim, Maurine Morgan Pimentel Feitosa¹³² estabelece que a transferência eletrônica de dados, mesmo caracterizando-se como bem incorpóreo e imaterial, não deixa de ser considerada mercadoria.

Destarte, a incidência do ICMS não se limita aos bens móveis. Apesar de haver doutrina divergente, a doutrina majoritária se posiciona no sentido de abarcar os bens intangíveis no conceito de mercadoria.

Passando a análise do conceito de “circulação”, temos que, de acordo com os ensinamentos de Sacha Calmon¹³³, a circulação de mercadoria se dá pela transferência da titularidade de um direito, que pode ser tanto a transferência de propriedade quanto a transferência de posse da mercadoria.

Portanto, a circulação de mercadoria somente se materializa quando há transferência de um direito de posse ou de propriedade por meio de um negócio jurídico¹³⁴.

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça entende que o que se deve analisar, para caracterização da circulação jurídica, é o efetivo ato de mercancia, o qual

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981. p. 205

¹³¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 59. ago., 2000. Apud SANTOS, Bruno Damasceno Ferreira. Da possibilidade de incidência do ICMS sobre as operações do comércio eletrônico on-line.

¹³² FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

¹³³ COELHO, Sacha Calmon Navalho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 559.

¹³⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012, p. 57.

possui finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade. Neste sentido, os julgados do Superior Tribunal de Justiça¹³⁵:

Ementa: “... A Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/9/2010, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), decidiu que "a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional [art. 155, II] refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade", que "pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria [...] (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p. 36/37)...". (REsp 1321681 / DF RECURSO ESPECIAL 2012/0090603-4, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 05/03/2013)

Ementa: “...Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais...” (REsp 1125133 / SP RECURSO ESPECIAL 2009/0033984-4, Rel. Ministro LUIZ FUX, S1 PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2013, DJe 10/09/2010)

Ementa: “...Deveras, consoante abalizada doutrina, "tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física)", a qual pressupõe "a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria" (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 9ª Ed., Malheiros Editores, 2003, São Paulo, pág. 36). Desta sorte, inexistindo mudança da titularidade da mercadoria, a tributação pelo ICMS incorre...” (REsp 772891 / RJ RECURSO ESPECIAL 2005/0132562-0, Rel. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJe 26/04/2007).

Aplicando esse entendimento a realidade dos *softwares*, temos que a transferência de dados via *download* ou até mesmo por “nuvem”, se caracterizaria

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 1321681/DF – Brasília. *Pesquisa de Jurisprudência*. Relator: Ministra Benedito Gonçalves. Julgamento 26/02/2013, DJe 05/03/2013. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200906034&dt_publicacao=05/03/2013. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial 1125133/SP – São Paulo. *Pesquisa de Jurisprudência*. Relator: Ministra Luiz Fux. Julgamento 25/08/2010, DJe 10/09/2010. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900339844&dt_publicacao=10/09/2010. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 772891/RJ – Rio de Janeiro. *Pesquisa de Jurisprudência*. Relator: Ministra Luiz Fux. Julgamento 15/03/2007, DJe 26/04/2007. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501325620&dt_publicacao=26/04/2007. Acesso em nov. de 2020.

como circulação jurídica da mercadoria, desde que cumprido o requisito de finalidade de mercancia.

Deste modo, não resta dúvidas que os *softwares* padronizados e vendidos em larga escala cumprem essa finalidade, de modo que se enquadram no conceito de mercadoria, além de que as operações realizadas com esses bens podem ser consideradas como circulação, seja através de suporte físico, seja por transferência eletrônica de dados.

Portanto, tendo em vista o exposto, a interpretação do art. 2, I, da Lei Complementar 87 de 1996 que permite a incidência do ICMS nos *softwares* padronizados (ou de prateleira) é constitucional e deve ser mantida no ordenamento jurídico.

Entender no sentido contrário é ir de encontro ao voto do Ministro Octavio Galloti, que como bem explicou, o entendimento jurídico não pode se afastar da realidade fática, se baseando em premissas jurídicas que não mais são corretas, de modo que esse afastamento acaba enfraquecendo o texto constitucional.

No entanto, a ADI 5958¹³⁶ ainda pende de julgamento, de modo que ainda não se sabe qual será o entendimento do STF no que tange a interpretação do supramencionado dispositivo legal.

4.2.1. Convênio 106/2017 e a sua (in)constitucionalidade

Além da inconstitucionalidade parcial do art. 2º, I, da Lei Complementar 87 de 1996, a ADI 5958¹³⁷ de 2018, proposta pela BRASSCOM, também requer a declaração de inconstitucionalidade das cláusulas terceira, quarta e quinta do Convênio 106/2017¹³⁸, celebrado pelo CONFAZ, além das demais cláusulas, por arrastamento.

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Carmen Lúcia. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em nov. de 2020.

¹³⁷ *Ibidem*.

¹³⁸ BRASIL. *Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017*. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada

Neste sentido, o supramencionado Convênio estabelece o seguinte:

Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.

Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Cláusula sexta A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55.

Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação.

Deste modo, argumenta a BRASSCOM que o convênio fere frontalmente o texto constitucional, em seu artigo 155, §2º, XII, que determina ser de competência da Lei Complementar a determinação do contribuinte e do responsável pelo pagamento do tributo.

Neste sentido, argumentou-se ainda que muito embora os textos dos dispositivos constitucionais do artigo 146, III, “a”, bem como do 155, § 2º, XII da Constituição não deixem margem a interpretação, pretendeu o CONFAZ, por meio da edição de uma norma de caráter mera e evidentemente regulamentar (Convênio), disciplinar matéria reservada ao Poder Legislativo, na estreita via da Legislação Complementar, eis que, em sua Cláusula Quarta, o Convênio ICMS nº 106/2017 procurou fixar o contribuinte do ICMS nas operações com “bens e mercadorias digitais” comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Ademais, a BRASSCOM afirma que o Convênio feriu o art. 155, VII e VII, da Constituição Federal, ao prever que, nas operações envolvendo bens digitais, o recolhimento do imposto estadual caberá integralmente ao Estado de destino. Além disso, por delegar às unidades federadas a determinação do responsável pelo recolhimento do tributo, quando que o referido artigo determina ser de competência de Lei Complementar.

Em contrapartida, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo defendeu a constitucionalidade do Convênio, argumentando que o mesmo respeitou a sua competência atribuída pela Constituição Federal, qual seja a de conceder benefícios fiscais às operações anteriores.

Neste passo, afirmou que o Convênio tão somente concedeu isenção do ICMS às operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final. Deste modo, a última operação, a ser realizada pelo site ou plataforma eletrônica de dados seria interna, conforme art. 11 da Lei Complementar 87 de 1996.

Sendo assim, segundo fundamentação da SEFAZ/SP, a cláusula terceira do Convênio, em verdade, não dispõe sobre alíquotas, mas apenas concede isenções conforme explanado no parágrafo anterior.

Ademais, no que tange às alegações da BRASSCOM de que o Convênio procurou determinar o responsável pelo recolhimento do tributo, a SEFAZ/SP argumenta que a sua cláusula quarta não cria nova definição de contribuinte, mas apenas estabelece mecanismos de fiscalização, para fins de cadastro, à pessoa jurídica detentora de site ou plataforma eletrônica que realize a venda ou disponibilização de bem ou mercadoria digital.

Ainda, que “o Convênio 106/17 não atribuiu qualquer tipo de responsabilidade a terceiros pelo recolhimento de ICMS. Ao contrário, considerando que se trata apenas da uniformização de procedimentos, limitou-se a tratar de algumas situações exemplificativas em que as responsabilidades ‘poderão’ ser atribuídas por cada Estado, de acordo com a sua competência legislativa”¹³⁹.

Como dito anteriormente, a ADI 5958¹⁴⁰ ainda pende de julgamento, de modo que não se sabe até o momento qual será o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade do Convênio.

¹³⁹ Petição do Secretário de Fazenda do Estado de São Paulo na Ação Direta de Inconstitucionalidade se manifesta às folhas 16. Disponível em: <https://brasscom.org.br/wp-content/uploads/2018/07/Brasscom-ADR-2018-005-P%C3%A7-003-Manifesta%C3%A7%C3%A3o-Sefaz-SP.pdf>. Acesso em nov. de 2020.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Carmen Lúcia. *Pesquisa de Jurisprudência*, 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em nov. de 2020.

5. CONCLUSÃO

É certo que a legislação tributária brasileira é pautada nos princípios e conceitos constitucionais, que realizam uma espécie de sistema de freios e contrapesos na busca do Estado de arrecadação para financiar suas políticas públicas, impondo limitações ao seu poder de tributar.

No entanto, essa legislação vem se mostrando ineficiente em diversos pontos, principalmente no que concerne aos seus conceitos fechados, que não conseguem acompanhar os avanços tecnológicos.

Sendo assim, diante da complexidade das novas tecnologias, o nosso sistema jurídico vem encontrando dificuldades em se adequar à nova realidade fática, de modo que até mesmo a jurisprudência apresenta defasagens na delimitação desses conceitos para incidência dos tributos no comércio dessas tecnologias.

Neste passo, o presente trabalho buscou contribuir com um debate que está em voga atualmente, que é justamente a tributação dessas novas tecnologias, mais precisamente no que tange aos *softwares*.

Esses *softwares*, como demonstrado ao longo do trabalho, possuem algumas classificações, podendo se apresentar como padronizados, quando produzidos para comércio em larga escala, sem consumidor definido, e sob encomenda, quando existe a contratação para seu desenvolvimento de acordo com as necessidades de um consumidor específico.

Ademais, no que diz respeito aos *softwares* padronizados, esses podem ser transferidos para o consumidor via download ou até mesmo acessados através da “nuvem”.

Deste modo, a discussão reside na possibilidade de incidência do ICMS, previsto no art. 155, II, ou do ISSQN, previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal de 1988.

Como demonstrado, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, determinou que incide ICMS no *software* de prateleira, hoje conhecido como padronizado, desde que houve a presença do *corpus mechanicum*. Ou seja, previu a necessidade de um suporte físico para enquadramento do *software* como mercadoria.

No entanto, tal delimitação se tornou obsoleta em virtude da dita evolução tecnológica, de modo que hoje praticamente todos eles são comercializados através do meio eletrônico.

Destarte, as ADI's 5958, 5659 e 1945, tratadas no capítulo 4, buscaram dirimir as dúvidas acerca da incidência do ICMS na comercialização dos *softwares*, no sentido de que se seria possível a extensão dessa cobrança, mesmo não havendo o *corpus mechanicum*, no caso dos *softwares* padronizados transferidos via download, ou até mesmo quando não efetuada a operação de transferência de titularidade da mercadoria, quando acessados através da “nuvem”.

Isto porque, através do Convênio de nº 106/2017, celebrado pelo CONFAZ, os estados puderam instituir o ICMS sobre a transferência de dados, ou seja, sobre *softwares* transferidos por meio eletrônico.

Nesta senda, muitos doutrinadores passaram a questionar a legitimidade do referido Convênio, sob argumento de que o art. 146, inciso III, alínea “a” da CF/88 veda a criação de fatos geradores por meio de lei complementar. Esse argumento foi utilizado na ADI 5958 para requerer a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do art. 2º, I da Lei Complementar 87 de 1996, pois criaria mácula a viabilidade de estados legislarem através de Convênio, sobre matéria reservada especialmente à lei complementar.

No entanto, como demonstrado, a interpretação do supramencionado artigo que permite a incidência do ICMS sobre os *softwares* padronizados é plenamente constitucional.

Isto porque, o ponto central no enquadramento de determinado produto no conceito de mercadoria é justamente a destinação que se dá, ou seja, se a finalidade do produto é a atividade mercantil, ele pode ser enquadrado no conceito de mercadoria. E não há dúvidas que os *softwares* padronizados se sujeitam a atos de mercancia.

Além disso, é importante salientar que existe entendimento no Superior Tribunal de Justiça que a circulação jurídica também está atrelada ao efetivo ato de mercancia e a finalidade que se dá a determinada operação, restando preenchidos, portanto, os requisitos nucleares do ICMS.

Ademais, no que tange ao ISSQN, o subitem 1.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 prevê o licenciamento ou cessão

de direito de uso de programas de computação como serviço tributável pelo referido imposto.

Apesar das supramencionadas ADI's ainda penderem de julgamento, o que se pode extrair até o momento do julgamento parcial é que alguns Ministros entendem que o referido subitem atraiu para o ISSQN a incidência sobre os *softwares*, independentemente da sua classificação, enquanto outros entenderam que o subitem apenas tratou dos *softwares* produzidos sob encomenda.

Neste passo, acompanhando o entendimento desta segunda corrente de pensamento, o que pode se inferir é que o ISSQN apenas incidiria naqueles *softwares* produzidos sob encomenda, ou seja, aqueles cuja existe uma obrigação de fazer no sentido de produzi-lo de acordo com as especificações de um determinado consumidor.

Ainda, tendo em vista o enquadramento dos *softwares* padronizados e produzidos em larga escala com finalidade mercantil no conceito de mercadoria, bem como havendo circulação jurídica desses bens, restaria plenamente válida a incidência do ICMS quando se tratar dessa classificação.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA; Patrícia Silva de. Tributação e Cloud Computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em software as a servisse. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 23/2020, p. 41 – 61, Marc – Abr, 2020. ISSN: 2525-4646. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/37511?locale=en>. Acesso em nov. de 2020.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOSA, Irlan de Paula Santos. **Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens digitais: estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service**. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/37561/1/Irlan%20de%20Paula%20Santos%20Barbosa.pdf>. Acesso em nov. de 2020.
- Barreto, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2018.
- BIFANO, Elidie Palma. **O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BORGES, Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, 1994.
- BORGES, Souto Maior. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8, 1994, p. 103. Na mesma linha, FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.
- BRANDÃO, D. A. S. **Software: tributação ou imunidade?**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/17745/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Daniela%20Augusta%20Santos%20Brand%C3%A3o%20>

%20Software%20Tributa%C3%A7%C3%a3o%20ou%20Imunidade.pdf. Acesso em nov. De 2020.

BRASIL, **Decreto 7.962 de 2013**. Publicado em 15 de março de 2013. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm. Acesso em 22 mar. 2020.

BRASIL, **Lei 9.609 de 1998**. Promulgada em 19 de fevereiro de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em 22 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil: promulgada em 25 de março de 1824**. Rio de Janeiro: RJ: Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em nov. De 2020.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Rio de Janeiro: RJ, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro: RJ, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 24 de janeiro de 1967**. Brasília: DF, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília: DF, 2017. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em mar. De 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: DF, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: DF, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. **Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília: DF, 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em mar. 2020.

BRASIL. **Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília: DF, 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em mar. De 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: DF, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normais gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normais gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em nov. De 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1966**. 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. Brasília: DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em nov. De 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Recurso Especial 1015165/BA – Bahia. Relator: Ministra Denise Arruda. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 17/11/2009, DJe 09/12/2009. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271015165%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271015165%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271015165%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271015165%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça). Embargos de Divergência em Recurso Especial 130.792/CE – Ceará. **Pesquisa de Jurisprudência**. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Julgamento 07/04/2000, DJe 12/06/2000. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27ERESP](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27ERESP)

%27.clap.+e+@num=%27130792%27)+ou+(%27ERESP%27+adj+%27130792%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial 1125133/SP – São Paulo. **Pesquisa de Jurisprudência**. Relator: Ministra Luiz Fux. Julgamento 25/08/2010, DJe 10/09/2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900339844&dt_publicacao=10/09/2010. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 1321681/DF – Brasília. **Pesquisa de Jurisprudência**. Relator: Ministra Benedito Gonçalves. Julgamento 26/02/2013, DJe 05/03/2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200906034&dt_publicacao=05/03/2013. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 772891/RJ – Rio de Janeiro. **Pesquisa de Jurisprudência**. Relator: Ministra Luiz Fux. Julgamento 15/03/2007, DJe 26/04/2007. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501325620&dt_publicacao=26/04/2007. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1195844/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 01/03/2011, DJe 15/03/2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/#>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 84008/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Décio Miranda. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 23/10/1981, DJe 20/11/1981. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur78712/false>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 19173/SP – São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 04/05/1999, DJe 18/06/1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur105667/false>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 116121/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 09/11/2004, DJe 10/12/2004. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur12506/false>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 176626/SP – São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 10/11/1998, dje 11/12/1998. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur108939/false>. Acesso em nov. De 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 191732/SP – São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 04/05/1999, dje 18/06/1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur105667/false>. Acesso em nov. De 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Recurso Extraordinário 176262/SP – São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Pesquisa de Jurisprudência**, Julgamento 10/05/1994, DJe 01/06/1994. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1585854>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Carmen Lúcia. **Pesquisa de Jurisprudência**, 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Menezes Direito. **Pesquisa de Jurisprudência**, 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2592459>. Acesso em nov. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Pesquisa de Jurisprudência**, 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em nov. de 2020.

CARMO, V. M.; ROSA, A.L. C. Validade da Tributação em Relação à Monetização Auferida Por Meio do Fornecimento Gratuito de Dados e do Desenvolvimento e Disponibilização Gratuitos de Programas e Aplicativos. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. Curitiba, v. 3, n. 52, 2018. ISSN: 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3235>. Acesso em nov. de 2020.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012.

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

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CASTRO, Eduardo M. L.; Rodrigues de Castro, HELTON; Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 4ª ed em. Salvador: Juspodivm, 2017.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no comércio eletrônico**. São Paulo: IOB, 2003.

ENGLERT, Giulia Jaeger; JÚNIOR, Raul Brum Manzoni. Resolução de conflito de competência tributária existente entre o ISS e ICMS na comercialização de softwares de prateleira e personalizados. **Revista Direito e Democracia**, v. 16, n. 1, 2015. ISSN 1518-1685. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/index>. Acesso em nov. de 2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 5. Ed. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel G. *et. al.* **Liberdades Públicas**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1978.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GOMIDE, Alexandre Junqueira. **Direito de arrependimento nos contratos de consumo**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. 1. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1985, p. 187.

LISBOA, Roberto Senise; BIONI, Bruno Ricardo. A formação e a conclusão dos contratos eletrônicos. **Revista FMU Direito**, São Paulo, ano 24, n. 32, 2010, p. 123-140. ISSN 2616-1515. Disponível em <https://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/FMUD/issue/view/29>. Acesso em nov. De 2020.

LOCKE, J. (1689). **Dois tratados sobre o governo**. Tradução: Julio Fischer. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 59. ago., 2000. Apud SANTOS, Bruno Damasceno Ferreira. Da possibilidade de incidência do ICMS sobre as operações do comércio eletrônico on-line. **Revista Conceito Jurídico**. Jun, 2014. ISSN 1984-0454. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/39636/dapossibilidade-de-incidencia-do-icms-sobre-as-operacoes-do-comercio-eletronico-online>. Acesso em nov. de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38 ed. Ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MALHOTRA *et al.* **Introdução à pesquisa**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 22ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, S. P. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 9. Ed. São Paulo: ATLAS, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa Social**. Teoria, método e criatividade. 22 ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 1ª ed. Campinas: Bookseller, 1999, p. 449.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NETO, Hélio Barthem. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios, Direito Tributário e Direito Público) – Faculdade de Direito, Faculdade Getúlio Vargas. São Paulo. 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>. Acesso em nov. De 2020.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

PADILHA, M. Â. L. P. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE. Exame da constitucionalidade da incidência da ISS e do ICMS – Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. Tese de Doutorado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil teoria geral de direito civil, volume I**. 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PRETTO, Renato Siqueira de; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista de Magistratura, 2019.

REBOUÇAS, Bruno Nogueira; ISHIKAWA, Lauro. Interpretação do art. 110 do CTN e a utilização de conceitos à luz dos institutos de direito privado. **Revista de Direito Privado**, v. 17, n. 66, abr/jun, 2016. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/biblioteca/conteudo-revistas-juridicas/revista-de-direito-privado-2013-rdpriv/2016-v-17-n-66-abr-jun>. Acesso em nov. de 2020.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados in ter na cionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do Mercosul. **Scientia Juris**, Londrina, v. I, 1997, p. 99 -105.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/2003**. São Paulo: Dialética, 2003.

ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade**. 1972. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário. 13ª Edição. São Paulo**: Editora Impetus, 2012.

SCHREIBER, Anderson. Contratos eletrônicos e consumo. **Revista Brasileira de Direito Civil**, Rio de Janeiro, v. 1, jul.-set. 2014. P. 95-119. ISSN 2594-4932. Disponível em: <https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/view/132>. Acesso em nov. De 2020.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Trad. Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Internet das coisas e seus desafios tributários: ISS e/ou ICMS? Eis a questão... Direito tributário em questão. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. Porto Alegre, 2008. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiF143T04ftAhXFHrkGHQkkDtYQFjAAegQIBxAC&url=https%3A%2F%2Facervodigital.ufpr.br%2Fbitstream%2Fhandle%2F1884%2F43492%2FR%2520-%2520D%2520-%2520DAYANA%2520DE%2520CARVALHO%2520UHDRE.pdf%3Fsequence%3D2%26isAllowed%3Dy&usg=AOvVaw3bul8qqcnCP9VAAk7CCOdt>. Acesso em nov. de 2020.

V. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

V. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.