



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

EDUARDO DOURADO REQUIÃO DO NASCIMENTO

**A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN NO COMÉRCIO VIRTUAL
DE SOFTWARES: UMA ANÁLISE ACERCA DO
JULGAMENTO CONJUNTO DAS ADI'S 5659 E 1945**

Salvador
2022

EDUARDO DOURADO REQUIÃO DO NASCIMENTO

**A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN NO COMÉRCIO VIRTUAL
DE SOFTWARES: UMA ANÁLISE ACERCA DO
JULGAMENTO CONJUNTO DAS ADI'S 5659 E 1945**

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.

Orientador:

Salvador
2022

TERMO DE APROVAÇÃO

EDUARDO DOURADO REQUIÃO DO NASCIMENTO

A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN NO COMÉRCIO VIRTUAL DE SOFTWARES: UMA ANÁLISE ACERCA DO JULGAMENTO CONJUNTO DAS ADI'S 5659 E 1945

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, __/__/2022

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer a Deus e aos meus pais, Eduardo e Lígia, estes que são as pessoas mais importantes em minha vida, responsáveis pela minha formação como pessoa e por toda a educação que tive desde sempre. Eu amo vocês.

Ao meu padrasto Marcelo, também responsável pela minha formação e educação. Obrigado, meu tio.

Aos filhos de meu padrasto, meus irmãos Pedro, Marcelo e Rodrigo, que me fazem perceber como a vida é muito melhor quando se pode dividi-la com eles.

À toda a minha família, que me faz sentir grato por ter nascido em meio a pessoas tão especiais. Obrigada pelos nossos encontros, celebrações e tudo que nos cerca.

À todos os professores da Faculdade Baiana de Direito, pelo esforço e dedicação que sempre tiveram como educadores durante todo o curso.

À todos colaboradores da Faculdade Baiana de Direito, que estão sempre dispostos a nos ajudar.

À Vinicius Santana Melo, meu orientador *ad hoc* neste trabalho, que fez um excelentíssimo trabalho, me acompanhando do início ao fim. Meu muito obrigado, Vini!

Aos meus colegas de Corte Simulada de Direito Tributário (Tax Moot) do período de 2019.2 a 2020.1. Sem essa experiência, dividida com cada membro da equipe, este trabalho não teria sido desenvolvido.

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

RESUMO

A tributação da economia digital envolve a exigência de ônus sobre incontáveis atividades e transações que se verificam pelo uso crescente da *internet*. Nestes casos, devido à ausência de normas tributárias específicas que tratem das transações no ambiente digital, a interpretação dos atuais dispositivos legais, que preveem obrigações tributárias, pode apresentar diferentes vieses, a depender da amplitude que se dê a certos conceitos utilizados pela Constituição e pela legislação infraconstitucional. Neste sentido, cabe destacar que no Direito Tributário os conceitos desempenham papel de elevada importância para a aferição dos limites da incidência normativa, sendo imprescindível a observância do cuidado tanto na formulação de juízos de subsunção dos novos fatos surgidos com o desenvolvimento da *internet* às leis vigentes, quanto na elaboração de normas infraconstitucionais, pois estas devem observar o estrito mandamento constitucional. No escopo de analisar estes questionamentos e ponderações jurídicas, especificamente aqueles relativos à incidência do ICMS ou ISS nas transferências digitais de programas de computador (*softwares*), além da análise específica do julgamento conjunto das ADI's 5659 e 1945 em que pacificou o tema, verificou-se que os *softwares* de prateleira (*off-the-shelf*) seriam, na verdade, fato gerador do ICMS, enquanto que apenas os *softwares* sob encomenda seriam fato gerador do ISS.

Palavras-chave: *Software*; Programa de computador; ICMS; ISS; Tributação; Bens digitais.

ABSTRACT

The taxation of the digital economy involves the burden on countless activities and transactions that are verified by the increasing use of the internet. In these cases, due to the absence of specific tax rules that deal with transactions in the digital environment, the interpretation of the current legal provisions that provide for tax obligations may present different biases, depending on the breadth given to certain concepts used by the Constitution and the infra-constitutional legislation. In this sense, it is worth noting that in Tax Law, concepts play a very important role in assessing the limits of normative incidence, and it is essential to observe care both in the formulation of subsumption judgments of the new facts that emerged with the development of the internet to the current laws, as well as in the elaboration of infra-constitutional norms, as these must observe the strict constitutional mandate. In order to analyze these questions and legal considerations, specifically those relating to the incidence of ICMS or ISS on digital transfers of computer programs (software), in addition to the specific analysis of the joint judgment of ADI's 5659 and 1945 in which the issue was pacified, it can be seen that off-the-shelf software would actually be the ICMS taxable event, while only on-demand software would be the ISS taxable event.

Keywords: *Software*; Computer program; ICMS; ISS; Taxation; Digital Goods.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BRASSCOM	Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação
CDs	<i>Compact Disc</i>
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.....	09
2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	11
2.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	13
2.1.1 Princípio Da Legalidade.....	15
2.1.2 Limites à Competência Tributária.....	17
2.2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-MERCADORIA.....	21
2.2.1 Operação.....	22
2.2.2 Circulação.....	23
2.2.3 Mercadoria.....	25
2.3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN: SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	29
3 DO COMÉRCIO VIRTUAL DE SOFTWARES.....	35
3.1 ESCORÇO HISTÓRICO E NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE.....	35
3.2 DAS ESPECIES DE SOFTWARES.....	39
3.2.1 O Software como mercadoria.....	41
3.2.2 O software como objeto de um serviço.....	43
4 DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO VIRTUAL DE SOFTWARES.....	45
4.1 HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 5659 e 1945.....	51
4.1.1 A ADI 1945.....	58
4.1.2 A ADI 5659.....	63
4.2 DO ACERTO OU DESACERTO DA DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO CONJUNTO DAS ADI'S 5659 E 1945.....	66
5 CONCLUSÃO.....	70

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos vivenciados nas últimas décadas, com a expansão desenfreada de trocas econômicas trazidas com o desenvolvimento da internet, fizeram com que se começasse a cintilar diversas indagações quanto à aplicabilidade das regras de incidência tributária no âmbito do comércio eletrônico. O consumo, dia após dia, passa a se fundamentar cada vez mais na oferta de bens intangíveis, através da rede mundial de computadores.

A tributação da economia digital envolve a exigência de ônus sobre incontáveis atividades e transações que se verificam pelo uso crescente da internet, que expandiu as possibilidades de realização de operações comerciais. Esta premissa vale tanto para o comércio de bens físicos, por meio de plataformas digitais ou sites de e-commerce ou marketplaces, quanto para as operações que envolvem bens e serviços digitais, como programas de computador, acesso à conteúdo de áudio e vídeo disponibilizado via streaming, computação na nuvem e outros.

Desta forma, à vista das incalculáveis espécies de negócios e transações distintas que ocorrem no ambiente virtual, será necessário realizar um recorte deste tema tão abrangente. Portanto, o presente artigo se concentrará em apresentar o debate sobre (im)possibilidade da tributação indireta, através do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), sobre as operações envolvendo download de softwares (programas de computador) no Brasil.

Neste caso, devido à ausência de normas tributárias específicas que tratem das transações de softwares em ambiente virtual, a interpretação dos atuais dispositivos legais que preveem obrigações tributárias pode apresentar diferentes vieses, a depender da amplitude que se dê a certos conceitos utilizados pela Constituição e pela legislação infraconstitucional.

Neste sentido, cabe destacar que no Direito Tributário os conceitos desempenham papel de elevada importância para a aferição dos limites da incidência normativa, sendo imprescindível a observância do cuidado tanto na formulação de juízos de subsunção dos novos fatos surgidos com o desenvolvimento da internet às leis vigentes, quanto na elaboração de normas infraconstitucionais, pois estas devem

observar o estrito mandamento constitucional. A razão disso se sustenta dado que a ampliação de conceitos utilizados pelo constituinte na previsão de obrigações tributárias, para fins de adequação prática à atual realidade da comercialização de softwares em ambiente virtual, pode implicar violação a princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro.

Destarte, no escopo de analisar estes questionamentos e ponderações, especificamente aqueles relativos à possibilidade de incidência do ICMS nas transferências digitais de programas de computador (softwares), será necessária a análise da definição e natureza jurídica dos softwares e suas espécies, de forma a demonstrar as diferenças entre eles, verificando, assim, se tais operações são, ou não, hipótese de incidência do referido imposto.

2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ex ante tratar especificamente do tema abordado nesta monografia, faz-se necessário tocar pontos relativos ao aspecto histórico e a conceitos essenciais do sistema tributário brasileiro, posto que, para além do mero esforço epistemológico, a profunda asserção do tema fará com que o(a) leitor(a) entenda de forma mais simples o objeto que é estudado no presente trabalho.

Primeiramente, faz-se imprescindível traçar um panorama do sistema tributário brasileiro, sobretudo no que tange o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços (ISS), posto que se trata dos dois impostos indiretos que a jurisprudência discutia, até o trânsito em julgado das Ações Diretas de Inconstitucionalidade^{1 2}, qual seria o correto a se fazer incidir sobre o comércio virtual de softwares. Será analisada, portanto, a fenomenologia da incidência tributária do ICMS e ISS, delineando os aspectos que compõem a regra-matriz de incidência sobre operações de circulação de mercadorias, no caso do ICMS e sobre as operações de serviços, no caso do ISS.

Sabe-se que, para a manutenção e realização de seus objetivos, o Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos, algo que independe da ideologia adotada pelas instituições políticas ou mesmo seu estágio de desenvolvimento³. Sendo assim, independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a sua manutenção é uma constante na história. Portanto, seja o Estado

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Tribunal Pleno. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2020, p. 22.

regido por um sistema totalitário ou democrático, a tributação é inerente à sua própria existência⁴.

Continuando a ideia, há destaque para a inteligência de que, devido ao fato de ligar-se a imposição, poder, autoridade, a tributação deu azo a muitas arbitrariedades e excessos durante a história⁵. Por diversas vezes foi compreendida como mero confisco, envolvendo também constrangimento, violência e restrição de direitos. Por consequência, a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes desde os primórdios é um problema relacionado à tributação.

Assim, nos modernos Estados de Direito, classificação na qual o Brasil se encontra, o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas de forma escalonada, de maneira que as superiores dão validade às inferiores, que, assim, não as podem contrariar⁶.

Aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica” é formado pelas normas constitucionais às inferiores, criadas por particulares (os contratos). Nesse sentido levando em consideração a “pirâmide jurídica” em tela, tem-se que as normas ordenam-se numa relação sintática, na qual as inferiores obtêm respaldo de validade das superiores, até o patamar máximo, qual seja o constitucional⁷. Trata-se de orientação oriunda do pensamento do doutrinador austríaco Hans Kelsen, o qual, no livro “Teoria Pura do Direito”, retrata o sistema de escalonamento piramidal de validade normativa⁸.

Com isso, as normas subordinadas devem guardar simetria com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico. Logo, uma norma interna da Administração Pública, (por exemplo: portaria ou instrução normativa) deve buscar validade no decreto; o decreto, na lei; e a lei, na Constituição. Se, por exemplo, ato interno da Administração contrarie o decreto ou este esteja em conflito com a lei,

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2020, p. 22.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2020, p. 22.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 33-34.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 33-34.

⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**; [tradução João Baptista Machado]. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ninguém poderá ser obrigado a observá-los, pois estarão "fora" do sistema "piramidal". Também será o caso da lei, se esta contrariar a Constituição⁹.

Dada a posição de paridade política entre os entes federativos, quais sejam a União, Estados-Membros e Municípios, cada um desses é autônomo e recebe suas competências diretamente da Constituição, não podendo nenhuma norma federal, estadual ou municipal constranger uns aos outros sem que haja permissão constitucional para tanto. Assim, os entes federativos estão situados no mesmo altiplano¹⁰.

Deste modo, cabe destacar que atualmente no Direito Tributário Brasileiro os conceitos desempenham papel de elevada importância para a aferição dos limites da incidência normativa, sendo imprescindível a observância do cuidado tanto na formulação de juízos de subsunção dos novos fatos surgidos com o desenvolvimento da internet às leis vigentes, quanto na elaboração de normas infraconstitucionais, pois estas devem observar o estrito mandamento constitucional. A razão disso se sustenta dado que a ampliação de conceitos utilizados pelo constituinte na previsão de obrigações tributárias pode implicar na violação a princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro.

2.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

É de relevância que não se deixe de lado o cuidado do constituinte ao tratar das "limitações ao poder de tributar". A matéria não deve ser desprezada, pois, o que se tem, ali, são garantias asseguradas ao cidadão, face a pretensão de tributar Estatal¹¹.

Em última análise, as limitações ao poder de tributar são qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse dos cidadãos e comunidade.

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 33-34.

¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 4 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 06.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019, p. 542.

Tais restrições podem ser impostas até mesmo no interesse do relacionamento entre as próprias entidades beneficiadas de tal poder¹².

Para que se alcance os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil¹³, o Estado deve assegurar um ambiente propício de forma que os particulares possam atuar e desenvolver economicamente. As limitações ao poder de tributar demarcam território garantido pela constituição para que o setor privado consiga obter recursos para custear as obrigações que a Constituição lhe determina, inclusive a de recolher tributos. Tal ambiente é representado pela segurança jurídica que a obediência às limitações propicia¹⁴.

E o Brasil, em específico, é o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação, sendo inundada de princípio e regras atinentes ao Direito Tributário. Deste fato, podemos concluir que (i) os fundamentos do Direito Tributário brasileiros estão encrustados na Constituição Federal de 1988, (ii) o Direito Tributário tal qual está na CF deve ser estudado pelos juristas sempre como norma supra, pois é o texto fundante da ordem jurídico-tributário no Brasil e (iii) as doutrinas alienígenas devem ser analisadas com cautela, dada as diversidades constitucionais¹⁵.

As limitações ao poder de tributar se encontram nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal¹⁶, quais sejam legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição ao confisco, liberdade de tráfego, imunidade, além de outras limitações¹⁷.

¹² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Forense, 2020, p. 89.

¹³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019, p. 542.

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 88-89.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Forense, 2020, p. 30.

Tendo em vista o recorte temático deste trabalho, afim de não ocasionar fuga do tema, nos interessará apenas o descortino do princípio da legalidade como limitação ao poder de tributar, o que se detalhará na seção seguinte.

2.1.1 Princípio Da Legalidade

Etimologicamente, o termo "princípio" encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer¹⁸. Nesse sentido, os princípios devem servir de fundamento e balizamento para a interpretação das normas que compõe o sistema jurídico. Ademais, é obrigatório, assim como em todo sistema constitucional, que a produção normativa busque fundamento de validade nas normas hierarquicamente superiores, estando os princípios incluídos nessas últimas¹⁹.

O princípio da legalidade, de antemão, significa que as regras tributárias devem ser decididas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis (em sentido estrito), e não pelo chefe do governo²⁰. Com o princípio da legalidade, cessa qualquer imediatismo com que muitos governos autoritários praticam a tributação, os quais causam desordem e desconfiança à economia, ao arrepio dos mais essenciais princípios jurídicos²¹.

A ideia da legalidade é própria do Estado de Direito²². E, na Constituição Federal, ela está encartada no inciso II do art. 5^o²³, o qual diz que “ninguém será obrigado a fazer

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 43.

¹⁹ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 21. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 227.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 227.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 543.

²³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes.

Deste modo, o respeito aos princípios limitadores do poder de tributar, incluindo o princípio da legalidade, (i) assegura aos cidadãos tranquilidade, certeza e confiança quanto à tributação, (ii) cauciona ao governo o respeito dos governados, (iii) compartilha o governo com o parlamento os rumos da política tributária, como deve acontecer nas verdadeiras democracias²⁴.

O princípio da legalidade tributária está disposto no art. 150, I, da CF²⁵ c/c art. 97 do CTN²⁶. De acordo com o art. 150, I da CF, é vedado a qualquer dos entes tributantes, sujeitos ativos dos tributos, exigir ou aumenta-los sem lei que o estabeleça.

O axioma do princípio da legalidade é que os entes tributantes só poderão criar ou aumentar tributo através de lei, devendo também este princípio ser lido conjuntamente com o princípio da legalidade genérica insculpido no art. 5º, II da CF²⁷ ²⁸. Como regra, a lei apropriada para instituir tributo é a lei ordinária e, portanto, quem cria tributos é o Poder Legislativo, não cabendo ao Poder Executivo tal tarefa²⁹.

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 227.

²⁵ 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; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022)

²⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (BRASIL. **Lei 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. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

²⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022)

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Forense, 2020, p. 30.

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Forense, 2020, p. 30.

Portanto, é dizer que o princípio da legalidade tem sustentáculo na requisição do *nullum tributum sine lege*, a qual significa, na língua portuguesa, que não há tributo sem lei que defina³⁰.

Conforme preceitua o artigo 153, § 1º, da Carta Magna³¹, existem quatro impostos federais que podem ter suas alíquotas majoradas ou reduzidas por ato do Poder Executivo, perspectiva esta que se dará por conta de decreto presidencial ou mediante portaria do Ministro da Fazenda. As espécies são Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). São eles considerados exceções ao princípio da legalidade tributar. Como eles dependem de lei, talvez fosse mais rigoroso afirmar que eles apenas “mitigam” o princípio, sendo exemplos de “atenuações ao princípio, e não “exceções”³².

Com o passar dos séculos, o princípio da legalidade incorporou outra conotação, qual seja a de norma feita pelo Poder Legislativo, sob natureza formal, com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória. Noutras palavras, a atividade tributária passou a exigir *lex scripta*, por ato do Congresso Nacional e portadora de um conteúdo material³³.

2.1.2 Limites à Competência Tributária

Como consequência direta do princípio da legalidade tributária, a atribuição da competência tributária, de acordo com o que comanda a Constituição Federal de 1988 (CF/88) compreende, inevitavelmente, a atividade legislativa a respeito do tributo

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 228.

³¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

³² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Forense, 2020, p. 33.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 232.

correspondente³⁴. Resultado lógico desta assertiva, tem-se que o tributo somente por lei pode ser criado³⁵, sendo evidente que a pessoa jurídica de público a qual detém competência para sua geração igualmente possui para a atividade legiferante³⁶.

A título de esclarecimento e distinção entre repartição de receitas tributárias e competência legislativa, tem-se que eventual partilha da receita obtida com um tributo não altera a competência legislativa a ela relativa³⁷. Assim, exemplificando, não será o fato de a receita arrecadada com o Imposto de Renda Retido na fonte sobre os rendimentos e proventos pagos pelos Estados-Membros e Municípios³⁸ que fará com que a competência legislativa relativa a esse imposto seja transferida da União para os Estados-Membros ou Municípios. Continuará sendo um imposto federal, sendo a União competente para legislar a respeito do mesmo.

Ainda nesta linha de raciocínio, tal competência legislativa sofre limitações prementes na Carta Magna ou no Documento constitutivo do ente público em tela – podendo ser Estado, Distrito Federal ou Município. Neste intento, os Estados-Membros detém a possibilidade de legislar sobre ICMS, mas devem, por óbvio, observar os limites da Carta Magna de 1988³⁹.

As regras constitucionais que compartilham competências têm por destinatário imediato o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis (*lato sensu*) desbordantes destes valores constitucionais⁴⁰. Cada ente político deve se ater à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapola-la. O ente político que exerça a competência

³⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018, p. 288-289.

³⁵ 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. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

³⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018, p. 288-289.

³⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018, p. 289.

³⁸ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

³⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018, p. 288-289.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 573.

concedida constitucionalmente a outro, estaria, por óbvio, invadindo a competência deste, agindo de forma absolutamente inconstitucional⁴¹.

Por força das disposições constitucionais da Carta Magna, no Brasil, as pessoas políticas não possuem poder tributável absoluto ou irrefutável (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas, tão somente, competência tributária, esta sendo como a manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional⁴².

Assim sendo, o Legislador Constitucional Originário, prevendo a existência de conflitos de competência entre os entes federativos, criou uma importante regra para dirimir esses entraves, qual seja o art. 146 da Carta Magna de 1988, em que, cabe à Lei Complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes⁴³.

Conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, a lei complementar assume relevante papel em material tributária, tendo a função de:

dispor sobre conflitos de competência, i.e., firmar os limites até onde podem andar os legisladores federal, estadual, distrital ou municipal na instituição dos tributos que lhes tenham sido atribuídos pela própria Constituição, esclarecendo, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe a competência;

regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que se torna especialmente importante quando dispositivos constitucionais exijam algum tipo de esclarecimento ou complementação para sua própria eficácia (por exemplo: os requisitos para que uma entidade assistencial sem fins lucrativos

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2010, p. 124.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 573.

⁴³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.

seja imune a impostos), mas também relevante para a solução de casos conflituosos entre dispositivos constitucionais (por exemplo: no conflito entre legalidade e igualdade, a decisão sobre os limites do emprego da analogia); e

estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assegurando uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público. Estas devem dobrar-se ao que for previsto pela lei complementar⁴⁴.

Ainda de acordo com o autor, o Constituinte Originário tinha consciência de que, devido a potencial fluidez dos tipos elencados nos artigos 153⁴⁵, 155⁴⁶ e 156⁴⁷, não seria possível conceituar todos os elementos essenciais dos impostos previstos⁴⁸. Entender o contrário, portanto, faria com que se tornasse inútil o emprego de lei complementar para dirimir os conflitos de competência (art. 146, I da CF/88) e também o seu papel de definir os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, a, CF/88)⁴⁹.

⁴⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2019, p. 145.

⁴⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022).

⁴⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; 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; III - propriedade de veículos automotores (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022).

⁴⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022).

⁴⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2019, p. 512.

⁴⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2019, p. 512-514.

2.2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-MERCADORIA

A hipótese de incidência tributária é a descrição legislativa do fato que, ocorrendo na vida real, gerará a tributação. Ou seja, é o texto legal trazendo a regra geral em que devem se enquadrar as situações no mundo fático para gerar a cobrança do tributo.

O fato gerador, ou hipótese de incidência tributária, é a situação abstrata prevista em lei, a qual, uma vez verificada no mundo dos fatos, enseja a sua subsunção e, por consequência, a obrigação tributária⁵⁰. Seguindo nesta linha de raciocínio, ainda aduz o autor que a expressão “fato gerador” pode ser entendida no plano abstrato da norma que descreve o ato ou fato e no plano da concretização do ato ou do fato (plano fenomênico).

Vale salientar aqui, desde logo, que o ICMS, além de incidir sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, incide também sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Entretanto, como o comércio virtual de *softwares* claramente não se configuram uma prestação de serviço de comunicação, muito menos de transporte, a discussão gravita em torno apenas da incidência (ou não) do ICMS-Mercadoria (Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias) ou do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Neste interim, para se concluir sobre a incidência (ou não) do ICMS sobre comércio eletrônico de *softwares*, é imperioso a realização de estudo detido da regra matriz de incidência desse imposto.

No tocante ao ICMS, foi o artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988⁵¹, que atribuiu aos estados e a competência para tributar as operações de circulações de

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014, p. 34-35.

⁵¹Art. 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; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.)

mercadorias com o ICMS. Todavia, foi a Lei Complementar 87 de 1996⁵² que estabeleceu os componentes da regra matriz de incidência do imposto, obviamente mantendo a materialidade constitucional⁵³.

Como se denota da regra de incidência do ICMS, apenas e tão somente a operação de circulação de mercadoria faz nascer a obrigação tributária⁵⁴. Sendo assim, como salientado na pretensão de pesquisa, deveremos iniciar a análise da incidência (ou não) do ICMS sobre o comércio virtual de *softwares* com a definição dos conceitos de ‘operação’, ‘circulação’ e ‘mercadoria’.

2.2.1 Operação

A Emenda Constitucional nº 01/69⁵⁵, que modificou a Constituição de 1967, ao tratar sobre a competência dos Estados-Membros para instituir o ICMS, já evidenciada o substantivo essencial, “operações”, como operações jurídicas que transferem o domínio e a posse da mercadoria desde a produção até o consumo. Da mesma forma a Constituição Federal de 1988 deixa claro, ao estabelecer que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Verifica-se, assim, que o imposto não incide sobre a simples circulação de mercadorias como deslocamento físico do bem⁵⁶.

Pensa-se “operação” como o fidedigno significado do fato juridicizado, a realização de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)⁵⁷. De fato,

⁵² BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF. 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 09 jan. 2022.

⁵³ CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais? **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 992, p. 149-167, jun./2018.

⁵⁴ CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais? **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 992, p. 152, jun./2018.

⁵⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1**, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF. 17 out. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 10 jan. 2022.

⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 598.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2016, p. 13.

‘operação’ representa o ato capaz de ocasionar a efetiva circulação de mercadorias. Desta forma, esse ato jurídico é complementado pela ‘circulação de mercadoria’ para se chegar de maneira coerente e harmônica à essência da materialidade do imposto⁵⁸.

Neste mesmo sentido, quanto ao termo ‘operação’, registra Geraldo Ataliba:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo “operação” mais do que no termo “circulação”. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta. ⁵⁹ (ATALIBA *apud* EMERENCIANO, 2002, p. 156).

Utilizado no texto constitucional, o termo “operação” assegura, assim, que a “circulação de mercadoria” é adjetivação, consequência. Apenas terá relevância jurídica aquela operação mercantil que promova a circulação de mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso o destaque constitucional na expressão “operações de circulação de mercadorias”⁶⁰.

Desta forma, percebe-se que o núcleo no fato gerador do ICMS é a “operação”, esta que, por conseguinte, deve provocar a “circulação de mercadoria”, não incidindo o imposto, portanto, sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio.

2.2.2 Circulação

Posteriormente, cabe aqui a análise do fenômeno da ‘circulação de mercadorias’. Nesse diapasão, entende-se que o ICMS incide apenas sobre as operações que compreendem negócio jurídico mercantil, não abarcando simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação⁶¹. Isso significa, em outras palavras, que a

⁵⁸ CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais? **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 992, p. 153, jun./2018.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968. p. 246.

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 598.

⁶¹ MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8 ed. São Paulo: Editora Livraria do Advogado, 2013, p. 232.

operação, para que se enquadre no âmbito de incidência do ICMS, pressupõe não apenas a existência de uma mercadoria - no sentido técnico da palavra, como também a efetiva mudança de titularidade do bem.

No que tange a necessidade de transmissão de propriedade dos bens adquiridos, faz-se necessário registrar, inicialmente, o fato gerador do ICMS que reside na expressão “circulação de mercadorias”, a qual se refere a Constituição Federal em seu Art. 155, inciso II⁶², bem como a Lei Complementar no 87/96 em seu art. 2º, inciso I⁶³.

A doutrina afirma que o ato jurídico, o qual deriva de “operações relativas à circulação de mercadorias, etc.”, revela que, para que se perfectibilize o fato gerador do ICMS, deve verificar-se no mundo dos fatos a transmissão da propriedade da mercadoria, e não a simples transferência⁶⁴.

Nesse sentido, a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria⁶⁵. Portanto, não ocorre a incidência do imposto se inexistente a transmissão da propriedade, pois não há que se falar em operação relativa à circulação de mercadorias, núcleo do fato gerador do ICMS⁶⁶.

Não destoando, outra parcela doutrinária também entende que a circulação objeto do fato gerador do ICMS exige a mudança de propriedade do bem, o que torna necessária não apenas a mera movimentação física, mas a circulação jurídica, devendo um bem sair da titularidade de um sujeito e passar à titularidade definitiva de outro⁶⁷. Com efeito, a circulação equivale à passagem de um título jurídico de uma

⁶² “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.” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jan. 2022).

⁶³ “Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.” (BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF. 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 09 jan. 2022.)

⁶⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018, p. 434.

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 533.

⁶⁶ COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. 1 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 40.

⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 1542.

pessoa para outra. Portanto, não tem relevância, para fins de incidência do tributo, a mera circulação física ou econômica⁶⁸.

Com entendimento oposto, corrente oposta define que o elemento caracterizador da circulação de mercadorias consiste na sua circulação econômica, compreendida pela evolução da mercadoria na cadeia produtiva, da fonte produtora até o consumidor final⁶⁹. Continuando a inteligência, adverte que não importa o negócio jurídico pelo qual se promova a circulação da mercadoria, mas sim o impulso que movimenta a mercadoria em cada uma das suas fases econômicas, desde que não se trate de mera saída física do bem.

Nesse diapasão, o STJ, inclusive, editou a Súmula 166⁷⁰. Nesta, aduz a Corte Uniformizadora Nacional que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Por fim, conclui-se que, para que fique caracterizada a circulação de mercadoria, apta a fazer incidir o ICMS, é necessário a “operação” tida como a qual irá transferir a titularidade do bem em questão.

2.2.3 Mercadoria

Outra relevante questão a ser suscitada para a adequada compreensão da incidência do ICMS diz respeito à definição do vocábulo “mercadoria”. Não existe, no direito positivo brasileiro, dispositivo constitucional ou infraconstitucional vigente que delimite o que é mercadoria. Desse modo, para fins de tributação por meio de ICMS, os aplicadores do Direito deverão se valer dos ensinamentos da Doutrina.

Inclusive, o desenho constitucional de distribuição de competência atual não permite a incidência de ICMS sobre bens imateriais e intangíveis, sob pena de violação à

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2018, p. 243.

⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 52, jul./ago. 2011, ano 9, p. 146. Disponível em: http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=74394&p=4. Acesso em: 15 mar. 2022.

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 15 mar. 2022.

fronteira constitucional⁷¹. No mesmo sentido, a doutrina prega que os bens que estão no comércio suscetíveis à negociação são apenas aqueles móveis e corpóreos⁷²

Nos primórdios da discussão judicial sobre este tema, o STF proferiu decisão no bojo do RE 176.626, no qual o ex-Presidente do STF e relator do recurso, Sepúlveda Pertence, reiterou que o conceito de mercadoria é compatível apenas com um bem corpóreo, devendo ser tributado pelo ICMS apenas os programas de computador que estivessem materializados em suporte físico ou “*corpus mechanicum*”⁷³ (BRASIL, 1998).

Isso porque o Art. 110 do Código Tributário Nacional⁷⁴, estipula que é vedado à legislação infraconstitucional a alteração de conceitos de Direito Privado utilizados na Constituição Federal de 1988 para delimitar competência tributária. Em outras palavras, devem ser considerados apenas os conceitos instituídos pelo Direito Privado quando da elaboração daquele diploma legal.

De outro modo, mercadoria é qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, que possa ser alienado como elemento de circulação comercial⁷⁵. Nesta perspectiva, entende-se 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 corpóreo⁷⁶.

⁷¹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 43, ano 37, jun./2019, p. 525-547. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 03, n. 05, jun./1978, p. 87.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Data de julgamento: 11 dez. 1998. Data de publicação: 04 mar. 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 16 mar. 2022.

⁷⁴ “Art. 110. A lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos 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.” (BRASIL. **Lei 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. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 16 mar. 2022.)

⁷⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo 15. Campinas: Editora Bookseller, 1999, p. 449.

⁷⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 1, n. 59, ago./2000, p. 83.

A mutação do conceito constitucional de mercadoria tem a aptidão de abranger também os bens incorpóreos, além dos bens corpóreos. Contudo, nem todo bem incorpóreo será alcançado pelo ICMS, mas tão somente aqueles que são postos no comércio. Dessa forma, se faz necessário que, para a tributação dos bens incorpóreos pelo ICMS, o seu destino seja o comércio. Destarte, apenas as operações mercantis que tenham como conteúdo bens corpóreos ou incorpóreos é que estão sujeitas ao ICMS⁷⁷.

Conclui o autor que a comercialização de *softwares* de prateleira — produzidos em série —, seja por meio físico ou digital, ainda que mediante contratos de cessão ou licença de uso, configuraria uma operação mercantil apta a incidir o ICMS. Já os *softwares* desenvolvidos sob encomenda, inclusive eletronicamente, configurariam uma obrigação de fazer, sujeita, portanto, ao ISS. Neste último caso, a entrega do bem é apenas o resultado da prestação de serviços⁷⁸.

Lógica semelhante foi arguida pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945⁷⁹. Cuidava-se de ação movida pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB, com requerimento de medida cautelar, em desfavor do Estado do Mato Grosso, buscando fosse julgada inconstitucional a Lei Estadual matogrossense nº. 7.098/98, que pretendeu tributar as transações virtuais envolvendo *softwares*. O referido diploma normativo estabeleceu, em seu art. 2º, § 1º, inciso VI⁸⁰, que o ICMS incide sobre as operações com programas de computador, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados⁸¹

⁷⁷ BARRETO, Simone. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. 230f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 217.

⁷⁸ BARRETO, Simone. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. 230f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 217.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Tribunal Pleno. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2022.

⁸⁰ MATO GROSSO. **Lei nº 7.098**, de 30 de dezembro de 1998. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Cuiabá, MT. 30 dez. 1998. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131447>. Acesso em: 16 mar. 2022.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Tribunal Pleno. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de

Em 1999, o Ex-Ministro Octávio Galotti, relator originário do feito, votou pelo deferimento parcial da medida cautelar, para fixar exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação físicas de cópias ou exemplares dos programas de computador (*software*), produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas. Todavia o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vistas formulado pelo Ministro Nelson Jobim⁸².

Apenas em 2010, com a retomada do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.945⁸³, ao contrário da tese apresentada pelo Ex-Ministro Octávio Galotti, o Ex-Ministro Nelson Jobim entendeu, tendo sua tese sido acolhida pela maioria, que a questão da tributação dos *softwares* de base física deveria ser estendida aos *softwares* adquiridos por transferência eletrônica de dados.

O Ex-Ministro entendeu que os avanços sociais e tecnológicos trouxeram essa nova modalidade e que a anterior estaria cada vez mais ultrapassada, de forma a defender que a CF fosse interpretada considerando que seu texto possui sentido aberto para que haja adaptação mediante as novas situações que venham a surgir com o avanço tecnológico, pois “o apego aos dispositivos das diretrizes jurídicas enfraquece o texto Constitucional”⁸⁴

Havia o entendimento de que, em que pese não haver – até a decisão definitiva sobre a matéria no julgamento conjunto da ADI’s 5659 e 1.945 - jurisprudência consolidada

publicação: 20 maio 2021. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2022.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Tribunal Pleno. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2022.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT. Plenário. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 26 maio 2005. Data de publicação: 13 jun. 2005. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 16 mar. 2022.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT. Plenário. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 26 maio 2005. Data de publicação: 13 jun. 2005. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 16 mar. 2022.

acerca da tributação dos contratos de cessão de uso de programa de computador, a decisão da Medida Cautelar na ADI 1.945 representou um importante precedente⁸⁵. Isso porque, com base nas discussões empreendidas no âmbito desta ação, firmou-se o entendimento de que o simples fato de o software se tratar de bem incorpóreo não representava um obstáculo à incidência de ICMS.

2.3. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN: SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

É dos Municípios a competência de editar suas normas tributárias de acordo com a competência que a Constituição Federal de 1988 lhe outorgou, devendo ser afastada a incursão de quaisquer outras normas, sejam elas federais ou estaduais (BARRETO, F, 2018, p. 5)

No que toca o ISS, foi o art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988⁸⁶, que atribuiu aos municípios a competência para tributar a prestação de serviços de qualquer natureza, ainda que acompanhados de fornecimento de mercadoria, devidamente contidos na lista anexa de lei complementar (no caso, a LC 116 de 2003), não compreendidos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do art. 155, II da CF⁸⁷.

Deste modo, a lógica deôntica aplicada ao ISS nos faz concluir que (i) todos os serviços, excluídos os de transporte interestaduais e intermunicipais e os de

⁸⁵ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 101-102.

⁸⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 mar. 2022.)

⁸⁷ “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.” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 mar. 2022)

comunicação, são tributáveis pelo ISS e (ii) o conceito de serviço deverá ser trabalhado por lei complementar, segundo o art. 146, III, “a” da Constituição^{88 89}.

O inciso III do art. 156 da Constituição Federal do Brasil remete à lei complementar a definição dos serviços de qualquer natureza sujeitos à tributação⁹⁰. Deste modo, de acordo com a, a lei complementar está vinculada à base econômica “serviços de qualquer natureza”⁹¹.

Entretanto, há uma grande celeuma doutrinária em que se discute se os entes municipais podem tributar todos os serviços - exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do art. 155, II da CF⁹² - ou apenas os serviços que constam na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003⁹³.

Há entendimento no sentido de que “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II” que a Constituição Federal de 1988 definiu a área tributável posta à disposição dos Municípios, não podendo a lei complementar restringir o poder do constituinte⁹⁴. Nesse espeque, os serviços tributáveis seriam todos, excluídos apenas os prestados em relação de emprego, os serviços públicos prestados pelos órgãos da administração pública, os autosserviços e aqueles do inciso II do art. 155 da CF.

⁸⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 mar. 2022)

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 656.

⁹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 mar. 2022.

⁹¹ PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o licenciamento do uso de software. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, vol. 16, n. 99, set./out. 2014, p. 21-26.

⁹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 mar. 2022.

⁹³ 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. 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 mar. 2022.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 659.

Por outro lado, estipula a doutrina que a Lei Complementar 116/2003, em vez de dar uma definição teórica de serviços, optou por elaborar uma Lista de Serviços tributáveis pelo ISS⁹⁵. Dessa forma, a lei apresenta uma lista taxativa ou *numerus clausus* de serviços, sendo este também o entendimento do STF⁹⁶, o qual permite uma

⁹⁵ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Forense, 2020, p. 457.

⁹⁶ EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do Tribunal de Justiça de Alagoas e do Superior Tribunal de Justiça relativos à exigência do ISS sobre determinadas atividades realizadas por instituição financeira. Processo selecionado, em caráter substitutivo, para dirimir a controvérsia constitucional definida no Tema 296 da repercussão geral. 2. O recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça é inadmissível, porquanto as alegadas violações da Constituição Federal não se referem ao decidido neste acórdão, mas sim no julgamento efetuado pelo Tribunal de Justiça de Alagoas. 3. O argumento de suposta afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, ou seja, a pretensão de reconhecimento da violação dos direitos fundamentais processuais ao contraditório e à ampla defesa por não ter sido realizada prova pericial requerida não tem pertinência jurídica no caso. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Alagoas decidiu que os documentos juntados foram suficientes para a valoração adequado dos fatos arguidos, bastante, portanto, para a formação do convencimento judicial. Entendimento contrário ao certificado no acórdão do Tribunal de Justiça local demandaria reexame da prova dos autos. Aplicação da Súmula 279/STF que afirma o não cabimento de recurso extraordinário quando necessária nova valoração das provas. 4. O acórdão recorrido excluiu parte da autuação fiscal por dizer respeito à atividades já tributadas pelo IOF. Fê-lo com exame apenas de dispositivos do Decreto 6.306/2007, não tendo havido exame do tratamento constitucional deste imposto da União. Ausente o prequestionamento do art. 153, III, da Constituição Federal, o recurso não pode ser conhecido quanto ao ponto. 5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. 6. Os precedentes judiciais formados por este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços. Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007. 7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde. 9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo. 10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido. 11. Tese de repercussão geral: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços

interpretação analógica para os itens da lista que contêm a expressão “congêneres”, sem que se exceda a acepção do termo, evitando, assim, a criação de novos serviços.

Entende-se que essa discussão perdeu alcance, dado o pronunciamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal, o qual fixou a tese no sentido de sua taxatividade, comportando a lista, porém, interpretação ampla, permitindo o uso da analogia nos itens que tenham as expressões ‘congêneres’, ‘similares’ ou ‘semelhantes’⁹⁷.

Desta maneira, entende-se que a hipótese de incidência do ISS serão as prestações de serviços de qualquer natureza, exceto aqueles compreendidos no inciso II do art. 155, definidos na lista anexa da lei complementar 116/2003, cabendo, entretanto, interpretação extensiva dos serviços que contenham expressão do tipo ‘congêneres’.

Outra questão de fundamental importância para se entender o que pode ser tributado ou não a título de ISS é definir o conceito de “serviços de qualquer natureza”.

O imposto incide sobre “prestação de serviços de qualquer natureza” realizada em favor de terceiros por autônomos ou empresas, o que exclui do espectro de incidência do imposto os serviços prestados em relação de emprego, os serviços públicos prestados pelos órgãos da administração pública e os autosserviços⁹⁸.

O artigo 1^a da Lei Complementar nº 116/2003⁹⁹ (BRASIL, 2003) que estabelece as regras gerais do ISSQN dispõe que o referido imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador. Logo, para a incidência do

elencados em lei em razão da interpretação extensiva.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 784.439/DF. Relatora Min. Rosa Weber. Data de julgamento: 20 jun. 2020. Data de Publicação: 15 set. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 10 mai. 2021).

⁹⁷ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014, p. 34-35.

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 659.

⁹⁹ “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.” (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. 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 mar. 2022.)

ISS, seria necessário que haja efetiva prestação de serviços e não mera expectativa de realização¹⁰⁰.

Todavia, se a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso III, utilizou a expressão “serviços de qualquer natureza” para outorgar competência aos municípios para instituírem o ISS, sem dizer ou dar qualquer contorno expresso do que é serviço, seria vinculante, então, o conceito dado pelo direito privado, não havendo permissão para o legislador tributário modificar tal conceito, de acordo com o art. 110 do CTN^{101 102}.

No que tange a ‘prestação de serviços’ que guia a tributação por ISS, há orientação no sentido de que o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é “prestar serviços”, caracterizando-se pela obrigação de fazer algo a terceiros mediante retribuição¹⁰³. Salaria que as obrigações de fazer se caracterizam-se pelo esforço imaterial (intelectual ou não) do prestador de serviço, realizado em contrapartida a uma prestação pecuniária do contratante.

Da mesma forma, outra parcela doutrinária indica que serviço é um bem econômico imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção. Prestar serviço, para o autor, tem sentido de servir, sendo ato ou efeito de servir. É, mediante remuneração, prestar atividade ou trabalho a terceiro, sendo resultado de uma obrigação de fazer¹⁰⁴.

Já outra parcela define a obrigação de fazer como esforço material, a qual se concretiza genericamente em um ato do devedor. Aduz o autor, também, que frequentemente a obrigação de fazer reduz-se a uma prestação de trabalho¹⁰⁵. Todavia, não se trata de uma regra, dado que, às vezes, a prestação (débito) é o esforço material executável, porém, uma operação complexa. É obrigação de fazer

¹⁰⁰ PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o licenciamento do uso de software. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 16, n. 99, set./out. 2014, p. 23.

¹⁰¹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos 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.” (BRASIL. **Lei 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. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 jan. 2022)

¹⁰² HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014, p. 58.

¹⁰³ BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar nº 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 22.

¹⁰⁴ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014, p. 58.

¹⁰⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 57.

aquela de realização simples e execução material, por um esforço físico, ou seja, é uma prestação de fato.

Já Aires Fernandino Barreto (2003, p. 31), Por sua vez, ‘serviço’ também é entendido como todo esforço humano desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, em caráter negocial¹⁰⁶. Para o STF, entretanto, em decisão prolatada no bojo do RE 651.703/2016¹⁰⁷, a expressão “serviços de qualquer natureza” extrapola o conceito civilista de prestação de serviço. A corte suprema entendeu que é mais amplo, podendo o legislador submeter ao ISS outras atividades econômicas que, de outra maneira, ficaria sem ser tributadas.

O conceito, portanto, deveria alcançar o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”¹⁰⁸.

¹⁰⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 31.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Plenário. Relator: Ministro Luiz Fux. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Data de julgamento: 29 set. 2016. Data de publicação: 13 out. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹⁰⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2020, p. 619.

3 DO COMÉRCIO VIRTUAL DE SOFTWARES

A origem da celeuma sobre a tributação dos *softwares* no Brasil está no fato de que, diferente da maioria das jurisdições, principalmente da europeia, o país não possui um tributo único para onerar mercadorias (ICMS) e outros serviços (ISS – imposto sobre serviços). Em um cenário em que os objetos das transações são majoritariamente físicos, essa divisão não representava um problema e não se travava muitas discussões. Entretanto, a digitalização da economia resultou em mudanças de paradigma quanto à separação clara entre bens e serviços¹⁰⁹.

Assim, em relação a comercialização de *softwares*, ao contrário do que acontecia no passado, em que eram vendidos através de um bem corpóreo (CD, DVD etc), hodiernamente a maioria, senão a totalidade deles, são vendidos por meio de transferência eletrônica de dados¹¹⁰.

Nesse sentido, o presente capítulo se propõe a realizar uma análise acerca da criação, evolução e crescimento exponencial da *internet* e do comércio eletrônico de *softwares* em virtude da chamada “era digital”.

3.1 ESCORÇO HISTÓRICO E NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE

Se a humanidade não tivesse desenvolvido a capacidade intelectual de elaborar e transmitir informações, não se teria alcançado o estado de evolução que se apresenta hoje¹¹¹. Nos tempos atuais, tem-se a *internet* como um dos maiores e mais utilizados meios de transmitir informações, considerada como uma grande rede que une milhões de pessoas pelos quatro cantos do mundo¹¹².

¹⁰⁹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 43, ano 37, jun./2019, p. 529. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019, p. 09.

¹¹¹ GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Editora Mauad, 1997, p. 33.

¹¹² GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Editora Mauad, 1997, p. 36.

Capaz de quebrar inúmeros paradigmas, a *internet*, contribuinte direta para o que comumente denomina-se, nos dias atuais, de economia digital, é considerada com uma das grandes evoluções tecnológicas crias na história da humanidade¹¹³.

Nesse sentido, a *internet*, tida atualmente como o mais ágil e efetivo meio de conexão entre pessoas e empresas, a qual possibilita a livre circulação de ideias, informação, conhecimento e cultura, começou a ser expandida na década de 60¹¹⁴. Tal fato ocorreu por meio da absorção intelectual, pelas universidades e empresas de alta tecnologia nos Estados Unidos, do projeto de defesa ARPANET — *Advanced Research Projects Agency* —, durante a guerra fria¹¹⁵ (GOUVÊA, 1997, p. 36).

Transformando-se em tecnologia multifacetada, viabilizadora e impulsionadora de várias atividades, e que evolui permeando inúmeros aspectos da vida social e económica, a *internet* transformou-se também em um espaço de negócios, no qual atualmente transações de compra e venda são realizadas com rapidez sem precedentes, chegando a incríveis intervalos de milissegundos, como é o caso das transações financeiras através de redes de baixa latência¹¹⁶.

Cientista da IBM, Jean Paul Jacob citado por Sandra Gouvêa, de forma didática e bastante clara, explicitou em determinada ocasião:

Sabemos que por mais que a indústria automobilística evolua, jamais se irá de São Paulo ao Rio de Janeiro em menos de duas horas; por mais que a medicina evolua, jamais se poderá ressuscitar os mortos... quanto à informática, nenhuma previsão pode ser feita¹¹⁷.

¹¹³ HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 17. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹¹⁴ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 17. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹¹⁵ GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Editora Mauad, 1997, p. 36.

¹¹⁶ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 23. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹¹⁷ GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Editora Mauad, 1997, p. 36.

O computador revolucionou a civilização moderna, desencadeando a Revolução da Informação e a Era Digital, assim como a roda representou a maior invenção da civilização primitiva. Graças ao desenvolvimento tecnológico, verificou-se uma mudança radical nas sociedades modernas, tendo a computação atingido todas as áreas onde o homem atua — da medicina às artes cênicas, da política aos relacionamentos pessoais¹¹⁸.

Marco Aurélio Greco (apud HAENDCHEN, 2018, p. 17), no começo do século XXI, percebendo a virada tecnológica que a *internet* trouxe para a humanidade, destacou a insuficiência dos conceitos clássicos adotados no âmbito jurídico em face dessa nova realidade da economia digital:

2.8. Insuficiência dos Conceitos Clássicos

Quais são as principais consequências da mobilidade do consumo e da mobilidade dos agentes? Quais as dificuldades geradas?

Elas são de diversos tipos. Uma primeira consequência é a constatação de que a nossa legislação não está preparada para captar a capacidade contributiva manifestada através destes novos meios. Esta é uma dificuldade que se apresenta para todos os Países, e não apenas para o Brasil. Os países têm mais de 2.000 anos de experiência apoiada em coisas e em pessoas. Praticamente todos estão tentando enfrentar esta nova realidade, que não é formada nem de pessoas, nem de coisas, mas de entidades virtuais. Nossa legislação não está preparada para captar adequadamente, em termos tributários, estas novas maneiras pelas quais vão se viabilizar atos denotadores de capacidade contributiva.

Esta dificuldade tem dupla causa: (i) as próprias características da informática; e (ii) o avanço das telecomunicações, em cujo âmbito vários conceitos clássicos entram em crise, como as definições de mercadoria e serviço, bem como a definição do local da prestação de um serviço, ou então o conceito de estabelecimento permanente etc.

Especificamente quanto aos programas de computador (software), estes eram tradicionalmente comercializados através de mídia física (CD, DVD etc). Contudo, devido à expansão da *Internet* e à evolução da tecnológica, os *softwares* passaram a ser comercializados também em ambiente virtual (*internet*).

¹¹⁸ GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Editora Mauad, 1997, p. 39.

Assim, como assevera a doutrina, diante desta nova realidade, a tributação sobre os fatos jurídicos de origem tecnológica passou a ser um desafio. Tal evolução tem sido fonte de insegurança jurídica do seio de interpretações díspares por parte de entes federados, desaguando em bitributação¹¹⁹. Se faz mister, portanto, o aprofundamento dos fatos normativos de origem tecnológica para a determinação de incidências tributárias que sejam estabelecidas em conformidade com o Sistema Tributário Constitucional.

Para que se compreenda a natureza jurídica do objeto a ser estudado, vale citar a definição de *software* trazida pelo dicionário de Cambridge (2021), “softwares são programas que se utiliza para fazer o computador fazer diferentes coisas”. Ou seja, é a coleção de dados e sequência de instruções de computador que determinam as operações a serem realizadas para implementar uma dada funcionalidade.

Entretanto, o legislador pátrio, na tentativa de criar o conceito legal de *software*, definiu, no art. 1º da Lei nº 9.609/98, o seguinte

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.¹²⁰

Cumpre salientar que, à época da referida legislação — década de 1990 —, em virtude da falta de dispositivos e da falta de conexão de internet com a mesma potência hodierna, o meio de transporte para os *softwares* eram os disquetes, CD-ROMs ou DVDs¹²¹. Portanto, percebe-se claramente que o referido dispositivo se encontra

¹¹⁹ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 23. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹²⁰ BRASIL. **Lei nº 9.609**, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF. 19 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹²¹ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 90-91. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

ultrapassado, haja vista que não se compatibiliza com as características dos *softwares* mais recentes, pois, na realidade atual, a existência de uma base física como requisito é prescindível para caracterização de programa de computador.

Sendo assim, a definição mais atual de *software* é aberta, capaz de internalizar os avanços tecnológicos, bem como se adaptar às modificações inerentes ao avanço tecnológico, sem que necessite alterar o texto legal que o define.

3.2 DAS ESPECIES DE *SOFTWARES*

Nesta linha, hoje em dia, a materialização do direito pode se dar através das formas mais tradicionais, quais sejam a transferência eletrônica do código-executável (*download*) diretamente para o dispositivo do cessionário do uso do *software* ou pelo fornecimento, por parte do cedente, de uma palavra-chave que permita ao cessionário realizar o *download*¹²². Ainda, através da mais recente modalidade, denominada de *software* na nuvem, em inglês, chamado de *Software as a Service* (ou SaaS), na qual é fornecida uma palavra-chave que possibilita o cessionário usar o *software* que é executado em uma infraestrutura computacional remotamente instalada e conectada à internet.

O *software* na nuvem, ou *Software* como serviço (ou SaaS), pode ser entendido como uma oferta de *software* através dos servidores do provedor do serviço, não sendo necessária a transferência ou instalação no computador do usuário¹²³.

O *software* na nuvem (ou SaaS), em si, não é adquirido pelo usuário, mas, sim diretamente contratado do servidor, sendo executado em servidores de alta performance localizados em *datacenters* conectados à Internet — daí o conceito de

¹²² GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 91. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹²³ COPPI, Nicholas G; SILVA, Thiago S. Breves considerações sobre a digitalização da economia e seus impactos na tributação. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 42, 2019, ano 37, p. 370. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Nicholas-Guedes-e-Thiago-Santos.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2022.

nuvem¹²⁴¹²⁵. É a forma de implantação pela qual o usuário tem a possibilidade de acesso remoto por meio da *internet* a uma ou mais aplicações de qualquer máquina e de qualquer lugar¹²⁶.

A cobrança do *software* na nuvem é usualmente mensal, diferentemente do que ocorre com os *softwares* tradicionais, os quais são comercializados através do *download*. A cobrança pelo uso do SaaS pode variar em função de certos parâmetros, tendo como exemplo, capacidade de armazenamento, número de usuários, extensões ou funcionalidades adicionais. No SaaS, o processo de atualização do *software* na nuvem é contínuo. Portanto, não se verifica a comercialização de *software* na nuvem por intermédio de licença de uso perpétuo, em consequência do desaparecimento do próprio conceito de versão¹²⁷.

Daí porque, por conta da complexidade que envolve o âmbito tecnológico, principalmente no que tange à conceituação dos *softwares* e sua tributação, fez-se necessário, jurisprudencial e doutrinariamente, a criação de uma distinção entre dois tipos de *softwares*, que, por conseguinte, passaram a receber dois tratamentos tributários distintos: *software* de prateleira e *software* personalizado¹²⁸. Deste modo, a depender do tipo de *software* e a sua forma de comercialização, o programa de computador seria considerado como um *software* de prateleira ou um *software* personalizado.

¹²⁴ HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 27. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹²⁵ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017. 226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 162. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹²⁶ HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 27. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹²⁷ GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017. 226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017, p. 163. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹²⁸ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências de software. **Revista Jurídica**, Brasília, v. 11, n. 93, fev./maio 2009, p. 06. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/201>. Acesso em: 24 mar. 2022.

Para melhor elucidação, os *softwares* de prateleira, ou *off the shelf*, são aqueles em que a produção se dá de forma padronizada, em série, ou seja, de caracterização semelhante, comercializados em massa através de cópias do código-fonte¹²⁹. Esclarece a doutrina que a razão de ser dessa categoria é, principalmente, a demanda numerosa, e, por isso, são fabricados de forma idêntica para os usuários, que não estão determinados¹³⁰.

Em contrapartida, o *software* personalizado é comercializado sob encomenda, produzido de forma específica para um sujeito que está determinado e que irá definir previamente suas características¹³¹.

É necessário pontuar que existe uma imensidão de tipos de *softwares*. Entretanto, apesar disso, o STF, no julgamento conjunto das ADI's 5659 e 1945, decidiu de forma bastante simples – e, à primeira vista, de forma equivocada - um problema complexo e que demandava maiores cuidados, tendo expandido, aprioristicamente, o aspecto material do Imposto sobre Serviços para abarcar toda e qualquer operação envolvendo qualquer tipo de *software*, inclusive aqueles *softwares* produzidos em larga escala, conhecidos como *softwares* de prateleira (*off the shelf*).

3.2.1 O *Software* como mercadoria

O conceito de mercadoria utilizado no Direito Empresarial está intimamente ligado à execução da atividade empresária, a qual propicia o desenvolvimento econômico social, gerando, conseqüentemente, a circulação de mercadoria. Todavia, no

¹²⁹ 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, p. 139. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/index>. Acesso em dez. de 2021.

¹³⁰ LOPES, Guilherme Ricciardi Correa. **A tributação nos negócios jurídicos de exploração econômica de softwares: ICMS x ISS**. 2012. 36f. Monografia (Especialização em Direito) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Porto Alegre, 2012, p. 26. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Guilherme-Ricciardi-Correa-Lopes-A-tributa%C3%A7%C3%A3o-nos-neg%C3%B3cios-jur%C3%ADdicos-de-explora%C3%A7%C3%A3o-econ%C3%B4mica-de-softwares-ICMS-X-ISS..pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.

¹³¹ LOPES, Guilherme Ricciardi Correa. **A tributação nos negócios jurídicos de exploração econômica de softwares: ICMS x ISS**. 2012. 36f. Monografia (Especialização em Direito) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Porto Alegre, 2012, p. 26. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Guilherme-Ricciardi-Correa-Lopes-A-tributa%C3%A7%C3%A3o-nos-neg%C3%B3cios-jur%C3%ADdicos-de-explora%C3%A7%C3%A3o-econ%C3%B4mica-de-softwares-ICMS-X-ISS..pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.

momento em que o objeto da circulação de bens se torna imaterial, ou, ainda, invisível aos olhos humanos, verifica-se uma maior complexidade para que se conceitue tal objeto como mercadoria. Em razão disso, existem divergentes visões doutrinárias que, por vezes entendem o *software* como uma mercadoria, por vezes não.

Conforme Hugo de Brito Machado¹³², o referido autor entende sendo o *software* um bem incorpóreo, adquirido mediante transferência de dados (*download*) não pode ser entendido como mercadoria, ficando impossibilitada a incidência do ICMS sobre sua aquisição.

Seguindo a mesma linha, José Eduardo Soares de Melo¹³³ adverte que os softwares, como bens digitais, representam um produto intelectual, não se caracterizando como de mercadoria, tendo em vista que são objeto de cessão de direitos, de natureza jurídica diversa, o que faria ser necessária uma mutação normativa tanto em âmbito infraconstitucional quanto em âmbito constitucional.

Clécio Chiesa¹³⁴, no mesmo sentido, entende que nem sempre a transferência de um bem a terceiros por força de um contrato caracteriza-se como uma operação mercantil. Para tanto é necessário que se trate de negócio jurídico de compra e venda de um bem corpóreo colocado no comércio, o que não é o caso das operações realizadas com os programas de computador.

Adelmo da Silva Emerenciano¹³⁵, partindo do princípio de que a noção de mercadoria exige a materialidade da coisa para ocorrer a sua respectiva tradição, perfilha do entendimento o comércio virtual de software, que se dá através dos contratos de licença e cessão de uso, não seria possível a incidência do ICMS. Com mesmo posicionamento, Elidie Palma Bifano¹³⁶, reputa a que o *download* não pode ser identificado como uma atividade mercantil, a qual é sujeita ao ICMS, por não ter o bem

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

¹³³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 19.

¹³⁴ CHIESA, Clécio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, nº 2, p. 42, mar/abr. 2003. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/430/287>. Acesso em: 26 mar. 2022.

¹³⁵ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no comércio eletrônico**. São Paulo: IOB, 2003.p. 158.

¹³⁶ BIFANO, Elidie Palma. **O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 227.

digital os atributos que uma mercadoria propriamente dita tem. Falta-lhe, também, o *corpus mechanicum*.

Em sentido oposto, Guilherme Cezaroti¹³⁷ entende que as cessões de direitos de programas de computador podem ser qualificadas como uma atividade mercantil de objetos imateriais, se sujeitando, deste modo, ao ICMS. Com isso, o referido autor levanta a bandeira de a materialidade não seria um requisito intrínseco das mercadorias.

Assim, com o avanço da economia digital, passou a ser normal para as pessoas obterem produtos sem o suporte físico (mídia física, seja CD, DVD etc.). Com isso, a ideia do *corpus mechanicum* tornou-se obsoleta. Não há hoje em dia ninguém que compre programas de computador com mídia física, seja ele um jogo ou até um antivírus. Pode-se dizer que tal comportamento, com o avanço da tecnológica, deixou de existir.

Sendo assim, de forma a acompanhar a economia digital, é possível afirmar que existe uma operação de circulação de mercadoria entre aquele que vende o *software* - apenas e tão somente o *software* padronizado – e o consumidor.

3.2.2 O *software* como objeto de um serviço

De acordo com o que entende Hugo Machado¹³⁸, serviço é a expressão de uma conduta humana que favorece outrem. Serviço, de acordo com o autor, é objeto de uma obrigação de fazer. Nesse sentido, verifica-se que, na linha que segue o autor, apenas as operações que ensejem uma obrigação de fazer constituiriam um serviço.

Seguindo na intelecção do autor, Hugo Machado adverte que serviços são todos aqueles presentes na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, na qual elenca um rol taxativo de serviços passíveis de tributação por parte dos municípios, os quais definem em suas legislações locais.

Entretanto, parte da doutrina afirma que, ainda que se tenha incluída na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 o serviço de licenciamento ou cessão

¹³⁷ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP, 2005. p. 118.

¹³⁸ V. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

de direito de uso de software, não se verificaria a constitucionalidade desta hipótese. A razão disso seria que essa hipótese extrapolaria as limitações constitucionais, pois equipara a cessão de direito de uso dos programas de computado à atividade de desenvolvimento desses programas sob encomenda.

Atualmente programadores garantem a manutenção para solucionar eventuais problemas técnicos que possam surgir na “nuvem”, a conservação de arquivos, além da sincronização do acesso em outros dispositivos. Deste modo, é salutar a necessária mudança que o conceito de obrigação de fazer precisa evoluir, afim de acompanhar o desenvolvimento da economia digital, especialmente para que se atinja as novas formas de comercio virtual, incluindo aí o comércio de software. Destarte, seria prescindível no conceito de fazer na prestação do serviço a atividade humana, podendo ser encarada também como um fazer não humano¹³⁹.

Conclui-se, portanto, que os *softwares* produzidos customizados, aqueles produzidos sob encomenda, podem ser considerados como serviços, sendo, assim, tributados pelo Imposto Sobre Serviço (ISS).

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

4 DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO VIRTUAL DE *SOFTWARES*

A dificuldade gerada pela economia digital devido a uma ausência de definição clara quanto a materialidade demonstrada pelos contribuintes em suas manifestações de capacidade econômica causa grande prejuízo aos pagadores de impostos, que não tem a possibilidade de conhecer antecipadamente qual tributação incidirá sobre sua atividade¹⁴⁰.

O considerável impacto nas estruturas sociais e econômicas causado pela digitalização da economia, que inegavelmente repercute na seara tributária, não é uma problemática exclusiva do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Porém, no Brasil, há uma peculiaridade federativa que acaba por gerar uma verdadeira “guerra fiscal” entre os entes federados - mais especificamente entre os Estados e Municípios no tocante ao comércio de *softwares* -, onde cada qual, pretendendo tributar essa nova realidade virtual, tenta, a qualquer custo, enquadrar essas novas realidades às materialidades de seus respectivos impostos¹⁴¹.

Como visto no capítulo 3.2, a doutrina e jurisprudência brasileira buscou diferenciar os *softwares* em dois tipos a depender de sua característica e a forma de comercialização. Portanto, foram classificados em dois tipos, quais sejam os *softwares* sob encomenda, considerados como uma prestação de serviço, e os *softwares* de prateleira, tido como mercadoria. Desta forma, os programas de computador (*softwares*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, seriam fatos geradores do ISS, enquanto que se o programa for criado e vendido de forma pessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta operação seria gravada com o ICMS¹⁴².

¹⁴⁰ HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 17. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁴¹ COPPI, Nicholas G; SILVA, Thiago S. Breves considerações sobre a digitalização da economia e seus impactos na tributação. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 42, 2019, ano 37, p. 378. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Nicholas-Guedes-e-Thiago-Santos.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2022.

¹⁴² CASTRO, Eduardo de; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 2ª ed rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 718.

De acordo com Marco Antônio, os *softwares* sob encomendas têm as seguintes características 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”¹⁴³.

Ainda na visão do mesmo autor, os *softwares* de prateleira possuem as seguintes especificidades: “ (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 instruções contidas no manual que o acompanham”¹⁴⁴.

Face a essa classificação dicotômica entre os *softwares*, constatou-se um evidente conflito de competência entre o Imposto Sobre Serviço (ISS) e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICMS). Isso se deu em razão da controvérsia cindir-se em torno da definição do *software* como uma mercadoria ou um como um serviço.

Dentre as correntes doutrinas existentes, destaca-se a que defende o *software* como uma prestação de um serviço, em razão da não ocorrência de transferência de titularidade, mas, sim, da licença do seu direito de uso (cessão do direito). Entende essa corrente também que, como o software se trata de bem incorpóreo, não seria passível de circulação mercantil.

Nesse sentido, explica Roque Antônio Carraza:

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

¹⁴³ COSTA, Marco Antônio Amaral da. **Conflito de incidência tributária de ICMS x ISS relativo ao software**. Pós-graduação em Direito – Faculdade Integrada, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2015, p. 36. Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K229174.pdf. Acesso em 20 mar. 2022.

¹⁴⁴ COSTA, Marco Antônio Amaral da. **Conflito de incidência tributária de ICMS x ISS relativo ao software**. Pós-graduação em Direito – Faculdade Integrada, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2015, p. 35. Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K229174.pdf. Acesso em 20 mar. 2022.

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 mercantil¹⁴⁵.

Parte da doutrina entende também que, como o inciso I do artigo 146 da Constituição Federal de 1988 estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos, e consta na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 o subitem 1.05¹⁴⁶, a comercialização de *softwares* somente poderia estar sujeita à incidência do ISS.

Entretanto, parte da doutrina se posiciona no sentido de que a licença ou cessão de direito uso *softwares* não se caracteriza como uma obrigação de fazer, núcleo da materialidade do ISS, mas, em verdade, como uma obrigação de dar. De acordo com essa doutrina, sobre os contratos relativos aos *softwares* não seria passível a incidência pelo ISS.

Nessa perspectiva, leciona Aires Barreto:

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 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

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 169.

¹⁴⁶ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003: 1.05 - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. (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. 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 mar. 2022).

fornecer determinada infraestrutura, ou suporte físico. A obrigação segue de dar e não de fazer¹⁴⁷.

Verifica-se, portanto, que além da controvérsia cindir-se entre a incidência do ISS ou ICMS, haveria também uma terceira corrente que propunha a criação de um novo imposto¹⁴⁸ (artigo 154, inciso I da Constituição Federal de 1988¹⁴⁹), tendo em vista que a comercialização de *softwares* não seria materialidade nem do ISS nem do ICMS.

De forma a expor esta problemática existente no tocante a tributação sobre a comercialização virtual dos *softwares*, Hans Bragtner Haendchen¹⁵⁰ toma como exemplo a incompatibilidade entre a posição da Prefeitura Municipal de São Paulo, emitida no Parecer Normativo nº 1¹⁵¹, de 18 de julho de 2017, pela incidência do ISS, e a dos Estados, através dos Convênios ICMS nº 181¹⁵², de 28 de dezembro de 2015, e 106¹⁵³, de 29 de setembro de 2017, inclusive com manifestação expressa pelo Estado de São Paulo, constante da Decisão Normativa CAT nº 4¹⁵⁴, de 20 de setembro de 2017.

¹⁴⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2018, p. 143.

¹⁴⁸ MAIA, Wellington Antunes da. TRIBUTAÇÃO EM SOFTWARE E A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR QUE INSTITUA TRIBUTO POR COMPETÊNCIA RESIDUAL. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 37, 2017, p. 477 – 495. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/teste-de-artigo/>. Acesso em: 09 mar. 2021.

¹⁴⁹ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

¹⁵⁰ HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 18. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁵¹ Caso o leitor se interesse pela leitura integral da norma, acesse: https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2017%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fjulho%2f19%2fpag_0033_61HPNDP73HQJ0e67MLMSBDUVOVA.pdf&pagina=33&data=19/07/2017&caderno=Di%C3%A1rio%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100033.

¹⁵² Caso o leitor se interesse pela leitura integral da norma, acesse: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15.

¹⁵³ Caso o leitor se interesse pela leitura integral da norma, acesse: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17

¹⁵⁴ Caso o leitor se interesse pela leitura integral da manifestação, acesse: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decis%C3%A3o-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>

Por um lado, o Município de São Paulo, contando com a alteração da Lei Complementar nº 116/2003 introduzida pela Lei Complementar nº 157/2016, a qual incluiu no rol da Lista de Serviços tributáveis pelo ISS subitens ao item 1 que tratam sobre "processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres¹⁵⁵" (subitem 1.03), e sobre a "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet¹⁵⁶" (item 1.09), emitiu o Parecer Normativo nº 1/2017, determinando expressamente em seu artigo 1º que:

O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software"), ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service – SaaS"), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Parágrafo único. O enquadramento a que se refere o "caput", no tocante ao SaaS, não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003.¹⁵⁷

E o referido Parecer vai além, manifestando em seu artigo 2º que

O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer **normativo independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador ("software por encomenda") ou ser padronizado ("software de prateleira ou 'off the shelf'")**¹⁵⁸. (grifou-se)

¹⁵⁵ 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. 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 mar. 2022.

¹⁵⁶ 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. 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 mar. 2022.

¹⁵⁷ BRASIL. Prefeitura de São Paulo. **Parecer Normativo nº 1, de 18 de julho de 2017**. Disponível em:

https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2017%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fjulho%2f19%2fpag_0033_61HPNDP73HQJ0e67MLMSBDUVOVA.pdf&pagina=33&data=19/07/2017&caderno=Di%C3%A1rio%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100033. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁵⁸ BRASIL. Prefeitura de São Paulo. **Parecer Normativo nº 1, de 18 de julho de 2017**. Disponível em: https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2017%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fjulho%2f19%2fpag_0033_61HPNDP73HQJ0e67MLMSBDUVOVA.pdf&pagina=33&data=19/07/2017&caderno=Di%C3%A1rio%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100033. Acesso em: 22 mar. 2022.

Desta forma, o Parecer ignora por completo a construção doutrinária e jurisprudencial que se tinha até então, entendendo que seria da competência do Município de São Paulo a tributação pelo ISS sobre a comercialização de todo e qualquer tipo de *software*, tornando-se indiferente para a autoridade tributária de São Paulo a classificação dicotômica entre o *software* padronizado e o *software* sob encomenda.

Por outro lado, os Convênios ICMS números 181/2015 e 106/2017 vão no sentido oposto ao entendimento exarado pela Prefeitura de São Paulo.

O Convênio ICMS nº 181/2015 dispõe sobre a autorização para que os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins concedam "redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres¹⁵⁹" permitindo que "a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação¹⁶⁰ "

Já o Convênio ICMS nº 106/2017, por seu turno, regula 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 dados¹⁶¹"

Percebe-se aqui, assim como ocorre com o Parecer Normativo nº 1/2017, que o Convênio nº 106/2017 também desconsiderou a classificação doutrinária e jurisprudencial dos *softwares* (padronizado e sob encomenda), fazendo incidir o ICMS sobre ambas categorias.

Logo, da análise das normas estaduais e municipal, é fica patente o conflito de competência acerca da comercialização dos *softwares*, se mercadoria passível de

¹⁵⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁶⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 22 mar. 2022.

¹⁶¹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 22 mar. 2022.

tributação pelo ICMS ou se serviço sujeito à incidência do ISS¹⁶². Ou, ainda, estar-se-ia diante de uma lacuna de não incidência do ISS e ICMS, sendo necessário então a criação de um novo imposto com a finalidade de tributar a comercialização dos *softwares* na rede, ficando a cargo da União, portanto, a criação do imposto residual previsto no art. 154, inciso I da Constituição Federal de 1988.

Deste modo, afim de que fosse solucionado este conflito de competência, os tribunais superiores do Brasil – Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal – foram provocados a se manifestar e definirem sobre a tributação do comércio virtual de *softwares*.

4.1 HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL E AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 5659 e 1945

No âmbito específico da jurisprudência, ante a ausência de parâmetros precisos estabelecidos em lei, os Tribunais Superiores vinham fixando critérios para a tributação do *software*, de sorte que, embora fosse possível identificar certas tendências jurisprudenciais, não se poderia cogitar de uma jurisprudência definitiva sobre a matéria¹⁶³. Apenas com o trânsito em julgado das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 5659 e 1945 foi que se estabeleceu uma posição definitiva no tocante ao tema.

Em um momento inaugural, consoante pontua Clélio Chiesa¹⁶⁴, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp nº 39.797-9/SP (ano de 1993), relatado pelo Min. Garcia Vieira e decidido pela 1ª Turma à unanimidade, firmou o posicionamento de que sobre a exploração econômica de *softwares*, mediante contratos de licença de ou

¹⁶² HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 19. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022

¹⁶³ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 94-95.

¹⁶⁴ CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, nº 2, p. 42, mar/abr. 2003. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/430/287>. Acesso em: 26 mar. 2022.

cessão de uso, incidiria tão somente o Imposto Sobre Serviço (ISS). Veja-se abaixo a ementa do acórdão:

EMENTA: ICMS – PROGRAMAS DE COMPUTADOR – NÃO INCIDÊNCIA.

A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS. Recurso improvido. (REsp nº 39797/SP, rel. Min. GARCIA VIEIRA, Primeira Turma, Julgamento 15/12/1993, DJU 21/02/94).

Conforme assinala Maurine Feitosa, o referido tema chegou ao Superior Tribunal de Justiça através de recurso especial interposto pelo Estado de São Paulo, questionando acórdão do Tribunal de Justiça local, em que pretendeu, embora não tenha tido êxito, fosse declarada pelo Superior Tribunal de Justiça a incidência do ICMS sobre os contratos de licença de uso de programas de computador, sob o fundamento de que os programas de computador reproduzidos em escala industrial e postos à venda em lojas seriam, na realidade, mercadorias circuláveis¹⁶⁵.

Ainda de acordo com a autora¹⁶⁶, o Estado de São Paulo alegou que estariam violados os artigos 1º, 24, 25 e 27 da Lei nº 7.646/1987¹⁶⁷, que dispunha à época sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador (diploma normativo que antecedeu a Lei nº 9.609/1998), tendo em vista que a referida legislação previu a

¹⁶⁵ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 95.

¹⁶⁶ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 95.

¹⁶⁷ Art. 1º São livres, no País, a produção e a comercialização de programas de computador, de origem estrangeira ou nacional, assegurada integral proteção aos titulares dos respectivos direitos, nas condições estabelecidas em lei.

(...) Art. 24. O titular dos direitos de comercialização de programas de computador, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, fica obrigado a:

I - divulgar, sem ônus adicional, as correções de eventuais erros;

II - assegurar, aos respectivos usuários, a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa de computador, consideradas as suas especificações e as particularidades do usuário.

Art. 25. O titular dos direitos dos programas de computador, durante o prazo de validade técnica, tratado nos artigos imediatamente anteriores, não poderá retirá-los de circulação comercial, sem a justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.

Art. 27. A exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes, e nos quais se fixará, quanto aos tributos e encargos exigíveis no País, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos. (BRASIL, **Lei nº 7.646**. Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Brasília, DF, 18 dez. 1987. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7646.htm. Acesso em 20 abr. 2022)

possibilidade de comercialização de *software*. Alegou-se, também, violação ao art. 8º, §§1º e 2º, Decreto-Lei nº 406/1968¹⁶⁸, em razão do referido decreto-lei prever incidência apenas sobre serviços, sem fazer constar expressamente os programas de computador na sua lista anexa.

O Superior Tribunal de Justiça concluiu que programa de computador seria um serviço, o que atrairia a tributação exclusiva pelo ISS, asseverando também que o *software* consistiria em um bem imaterial, o que, na visão do tribunal, afastaria por completo a possibilidade de ser compreendido como mercadoria¹⁶⁹.

Destaca Maurine Feitosa¹⁷⁰ que o voto condutor do REsp nº 39.797-9/SP, conduzido pelo relator Min. Garcia Vieira firmou o entendimento de que a locução “programa de computador”, apesar de não estar expressa na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968, poderia ser deduzida dos seus itens 22 e 24, com a redação dada pela LC nº 56/1987:

Lista de Serviços (Redação dada pela LC 56/1987)

22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (vetado);

(...) 24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza¹⁷¹.

¹⁶⁸ Art. 8º, DL 406/1968. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias. (BRASIL, **Decreto-Lei nº 406/1968**. 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, 31 dez. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em 20 abr. 2022)

¹⁶⁹ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 95-96.

¹⁷⁰ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 96.

¹⁷¹ BRASIL, **Decreto-Lei nº 406/1968**. 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, 31 dez. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em 20 abr. 2022.

Mantendo as mesmas conclusões a que chegaram anteriormente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 39.457-0/SP (ano de 1994), relatado pelo Min. Humberto Gomes de Barros, decidiu da seguinte forma¹⁷²:

TRIBUTÁRIO – ISS – PROGRAMAS DE COMPUTADOR – LEI 7.649, ART. 27 – DECRETOL 406/68, LISTA DE SERVIÇOS – ITEM 24.

1. Os Sistemas de computação, constituídos de programas, exprimem o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS.

2. A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se à cobrança do ISS (item 24, da Lista de Serviços, anexa ao Decreto-Lei 406/68).

3. Recurso desprovido. (REsp 39457/SP, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, Julgamento 13/08/1994, DJ 05/09/1994).

Todavia, Maurine Feitosa¹⁷³ e Clélio Chiesa¹⁷⁴ assinalam que, em 1996, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, ao julgar o Recurso Ordinário interposto no Mandado de Segurança no 5.934/RJ, relatado pelo Min. Hélio Mosimann, se posicionou no sentido de que, para efeitos tributários, há que se diferenciar os programas de computador produzidos em grande escala (padronizados) dos que são feitos especialmente para determinado usuário (sob encomenda). Enquanto os primeiros seriam tributados pelo ICMS, os segundos atrairiam a incidência do ISS, como se verifica da ementa transcrita abaixo:

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTÁRIO SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS. Cumpre distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de

¹⁷² CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, nº 2, p. 42-43, mar/abr. 2003. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/430/287>. Acesso em: 26 mar. 2022.

¹⁷³ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 96-97.

¹⁷⁴ CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, nº 2, p. 43, mar/abr. 2003. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/430/287>. Acesso em: 26 mar. 2022.

mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura. (RMS nº 5.934/RJ, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, Segunda Turma, Julgamento 04/03/1996, DJU 01/04/96).

Por conseguinte, no ano seguinte (1997), a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, com novos integrantes, no julgamento do Resp nº 123022/RS, relatado pelo Min. José Delgado, alterou o posicionamento anteriormente firmado pela Turma, passando a seguir o mesmo entendimento adotado pela Segunda Turma, qual seja o de diferenciar a tributação a partir do tipo de *software*, conforme se vê da ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*) CIRCULAÇÃO.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computadores realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado *software* fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68).

2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

3. Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação exploradas pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do *Word 6*, *Windows* etc., colocados à disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.

4. Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS. (Resp 123.022/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, Julgamento 14/08/1997, DJU 27/10/97)¹⁷⁵.

¹⁷⁵ BRASIL, Recurso Especial 123.022/RS. Relator Min. José Delgado. Data de julgamento: 14 ago. 1997. Data de publicação: 27 out. 1997. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199700172252&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 abr. 2022.

Portanto, se padronizado fosse o *software*, sujeitar-se-ia ao ICMS. Se sob encomenda, sujeitar-se-ia ao ISS. Desde então, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vinha seguindo esta linha de posicionamento em seus julgados¹⁷⁶.

Já o Supremo Tribunal Federal, embora seguisse a mesma linha que vinha seguindo o Superior Tribunal de Justiça, utilizava-se de argumentação um tanto diferente. No tocante ao *software* de prateleira, o STF diferenciava a ocorrência de dois negócios jurídicos, quais sejam, a aquisição de um exemplar (*corpus mechanicum*), de um lado, e a cessão de direito de uso, de outro, para concluir que no âmbito da cessão não seria possível a incidência do ICMS¹⁷⁷. É o que se verifica no acórdão do RE nº 176.626-3/SP (ano de 1998), relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence:

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 recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE nº 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176.626/SP, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, Julgamento 10/11/1998, DJ 11/12/1998)¹⁷⁸.

¹⁷⁶ AgRg no AREsp 493.251/RS, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 15/05/2014, DJe 22/05/2014; AgRg no AREsp nº 79.386/RS, rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, Julgamento 07/02/2012, DJe 16/02/2012; AgRg no AREsp 32.547/PR, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 20/10/2011, DJe 27/10/2011.

¹⁷⁷ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 97-98.

¹⁷⁸ BRASIL, Recurso Extraordinário 167.626/SP. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Data de publicação: 11 dez. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 24 abr. 2022

No voto condutor do acórdão, o Ministro Sepúlveda Pertence defendeu que “o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”¹⁷⁹. Deste modo, diante de um direito de uso (bem incorpóreo), este seria insuscetível de ser classificado como mercadoria. Outrossim, o Supremo Tribunal Federal, seguindo as lições de Rui Saavedra, adotou o entendimento de que quando o *software* padronizado é licenciado, verifica-se a existência de dois contratos, conforme trecho abaixo:

... quando o software standard é licenciado - a licença é uma permissão para fazer algo que de outro modo seria ilícito -, há na verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do *software*; e, por outro, um contrato para atribuição de uma licença de uso de *software*. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do *software* será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque os produtos de *software*, após entrega do exemplar do *software*, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o *software* por eles criado, e em impor restrições ao uso do *software* entregue¹⁸⁰.

Deste modo, percebe-se que o voto perfilhado no bojo do acórdão do Recurso Extraordinário 176.626/SP, ao se filiar ao entendimento de Rui Saavedra, diferencia os negócios jurídicos envolvendo o *software* propriamente dito (licença de uso) do contrato de transmissão da manifestação física (mídia física, seja CD, DVD etc.) onde o *software* se encontra.

Assim, a Suprema Corte definiu que, no âmbito do contrato envolvendo o *software* em si (licença de uso), como se trata de bem incorpóreo, incabível seria a incidência do ICMS, o que não obstava que o referido imposto se fizesse incidir quando da venda de exemplares por suporte físico (*corpus mechanicum*)¹⁸¹.

¹⁷⁹ BRASIL, Recurso Extraordinário 167.626/SP. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Data de publicação: 11 dez. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 24 abr. 2022

¹⁸⁰ SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Autores – Publicações Dom Quixote, 1998, p. 79-80.

¹⁸¹ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 101.

Referido entendimento foi mantido em diversas outras decisões do Supremo Tribunal Federal¹⁸², como por exemplo o Recurso Extraordinário 199.464/SP, no qual adotou o entendimento exarado no Recurso Extraordinário 167.626/SP. Observe a ementa do arresto abaixo:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar *standard* de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido¹⁸³. (RE 199.464/SP, rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, Julgamento 02/03/1999, DJ 30/04/1999).

Contudo, esse posicionamento foi alterado pelo STF, ainda que de forma parcial, quando do julgamento da Medida Cautela na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT.

4.1.1 A ADI 1945

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 do Mato Grosso, trata-se de ação direta de inconstitucionalidade¹⁸⁴, com requerimento de medida cautelar, na qual o Partido do Movimento Democrático Brasileiro, alegando contrariedade aos artigos 59, inc.

¹⁸² FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 101.

¹⁸³ BRASIL, Recurso Extraordinário 199.464/SP. Relator Min. Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 02 mar. 1999. Data de publicação: 30 abr. 1999. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_199464_SP-_02.03.1999.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1652424237&Signature=FjLx%2FpVInRsvncKzJD4M8FKQZMY%3D. Acesso em: 27 mar. 2022

¹⁸⁴ “Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) é proposta ao Supremo Tribunal Federal para arguir a inconstitucionalidade de lei, ato normativo federal ou estadual. Pode ser proposta pelo presidente da República, pelos presidentes do Senado, da Câmara ou de assembleia legislativa, pela Ordem dos Advogados do Brasil, pelo procurador-geral da República, por partido político e por entidade sindical de âmbito nacional.” Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adin>.

II¹⁸⁵, 146, inc. III¹⁸⁶, e 155, § 2º, inc. XII¹⁸⁷, da Constituição da República, impugnou diversos dispositivos da Lei Estadual matogrossense nº 7.098/1998 que “consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”¹⁸⁸. Dentre as alterações introduzidas à referida Lei, a legislação estadual tratou da tributação dos sobre *softwares*.

Dentre os dispositivos questionados Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, destaca-se o art. 2º, §1º, inciso VI, que tem a seguinte redação:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

¹⁸⁵ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) II - leis complementares (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

¹⁸⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021)

¹⁸⁷ 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; (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) 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; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

¹⁸⁸ BRASIL, **Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Cuiabá, Mato Gross, 30 dez. 1998. Disponível em: <file:///C:/Users/admin/Downloads/lei-7098-1998.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

(...) §1º O imposto incide também:

(...) VI. sobre as operações com programas de computador – *software* – ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados¹⁸⁹.

Em 1999, o Ex-Ministro Octávio Galotti, relator originário do feito, votou pelo deferimento parcial da medida cautelar, para fixar exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação físicas de cópias ou exemplares dos programas de computador (*software*), produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas. Todavia o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vistas formulado pelo Ministro Nelson Jobim¹⁹⁰.

Apenas em 2010, com a retomada do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.945¹⁹¹, ao contrário da tese capitaneada pelo Ex-Ministro Octávio Galotti, o Ex-Ministro Nelson Jobim entendeu, tendo sua tese sido acolhida pela maioria, que a questão da tributação dos *softwares* de base física deveria ser estendida aos *softwares* adquiridos por transferência eletrônica de dados, superando, assim, o entendimento que o STF vinha tendo anteriormente. Observe abaixo a transcrição da ementa do julgamento:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, §2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de

¹⁸⁹ BRASIL, **Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Cuiabá, Mato Gross, 30 dez. 1998. Disponível em: <file:///C:/Users/admin/Downloads/lei-7098-1998.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Tribunal Pleno. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2022.

¹⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT. Plenário. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 26 maio 2005. Data de publicação: 13 jun. 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 16 mar. 2022.

critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, §4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, §3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, §2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, §2º, e 2º, §3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. *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 furtrar 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.* 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI nº 1.945 MC/MT – MATO GROSSO, rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, Julgamento 26/05/2010, DJe 14/03/2011)¹⁹².

O Ex-Ministro Nelson Jobim entendeu, sendo acompanhado pela maioria da Corte, que os avanços sociais e tecnológicos trouxeram essa nova modalidade e que a anterior estaria cada vez mais ultrapassada, de forma a defender que a CF fosse interpretada considerando que seu texto possui sentido aberto para que haja adaptação mediante as novas situações que venham a surgir com o avanço tecnológico, pois “o apego aos dispositivos das diretrizes jurídicas enfraquece o texto Constitucional”¹⁹³

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945**. Relator Min. Octavio Galotti. Data de julgamento: 26 mai. 2010. Data de publicação: 04 jun. 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 10 mai. 2021.

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT. Plenário. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 26 maio 2005. Data de publicação: 13 jun. 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 16 mar. 2022.

Deste modo, asseverou o ministro, assim como pontuado por Maurine Morgan¹⁹⁴, que a revolução da Internet permitiu que os programas de computador fossem adquiridos não apenas por meio físico, mas também através da transferência eletrônica de dados. Independentemente desta evolução, a aquisição de *software* por meio digital, todavia, não impediria a incidência do ICMS, sendo irrelevante, para esse fim, a classificação dos bens em corpóreos e incorpóreos.

Inclusive, o Min. Gilmar Mendes¹⁹⁵, na linha do entendimento do voto condutor de Nelson Jobim, assinalou que a alteração da realidade afeta, ou pode afetar a interpretação, lembrando que os *e-books*, após discussão pelo Supremo Tribunal Federal, passaram a gozar da mesma imunidade que se assegura aos livros de papel. Destacou o Ministro também que a comercialização dos *softwares* pode ocorrer virtualmente, sob pena de “em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto de cobrança do ICMS”¹⁹⁶.

Deste modo, até a decisão definitiva sobre a matéria no julgamento conjunto das ADI’s 5659 e 1945, havia o entendimento de que, em que pese não haver jurisprudência consolidada acerca da tributação dos contratos de licença ou cessão de uso de *software*, a decisão da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 representaria um importante precedente¹⁹⁷. Isso porque, com base nas discussões empreendidas no âmbito desta ação, firmou-se o entendimento de que o simples fato de o *software* se tratar de bem incorpóreo não representaria um obstáculo à incidência de ICMS.

¹⁹⁴ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 103.

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945**. Relator Min. Octavio Galotti. Data de julgamento: 26 mai. 2010. Data de publicação: 04 jun. 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 10 mai. 2021.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945**. Relator Min. Octavio Galotti. Data de julgamento: 26 mai. 2010. Data de publicação: 04 jun. 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 10 mai. 2021.

¹⁹⁷ FEITOSA, Maurine. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS**: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 101-102.

No entanto, conforme será pormenorizado no capítulo 4.2, o posicionamento definitivo da Suprema Corte, quando do julgamento conjunta das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659 e 1945, se inclinou a sentido diverso.

4.1.2 A ADI 5659

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659 de Minas Gerais, trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) com o objetivo de que fosse declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96¹⁹⁸ e do Decreto nº 46.877/15¹⁹⁹ do Estado de Minas Gerais, bem como a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 5º da Lei nº 6.763/75²⁰⁰ e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02²⁰¹, ambos da mesma unidade federada, “a fim de [se]

¹⁹⁸ Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL. **Lei Complementar 87/1996**. LEI KANDIR. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

¹⁹⁹ Para leitura integral da norma: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.html

²⁰⁰ Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL. **Lei nº 6.763/75**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte, MG, 30 dez. 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html. Acesso em 24 mar. 2022).

²⁰¹ Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre: I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar; II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço: a) não compreendido na competência tributária dos Municípios; b) compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar. (BRASIL, **Decreto nº 43.080/02**. Belo Horizonte, MG. 13 dez. 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.html. Acesso em 24 mar. 2022)

exclu[í]r[em] das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – *software*²⁰².

Conforme relatório²⁰³ do acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659, a Confederação Nacional de Serviços (CNS) sustentou na ação que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador seriam serviços sujeitos à incidência do ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/03 (subitens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 da lista anexa). Deste modo, teria o Estado de Minas Gerais incorrido em bitributação ao estabelecer a incidência do ICMS sobre o comércio de software, seja a operação realizada por meio de transferência eletrônica de dados ou não.

Defendeu a requerente que os programas de computador têm natureza jurídica de direito autoral, de propriedade intelectual. Seriam, pois, abstratos, intangíveis, incorpóreos, embora fosse passível de ser avaliado do ponto de vista econômico. Assim, sustentou estar incorreto o entendimento de que o *software* tem natureza de mercadoria. De sua perspectiva, “o *software* pode ser definido como um conjunto de informações e procedimentos que permite o processamento de dados no computador e comandam o seu funcionamento, segundo os objetivos do usuário”²⁰⁴.

Consoante afirma a Confederação Nacional de Serviços (CNS), nas operações com *software* não ocorreria a transmissão da titularidade do bem ao adquirente, mas tão somente o licenciamento/cessão de direito de uso. Deste modo, entende inexistir

²⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

²⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

²⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

circulação de mercadorias nas operações com *software*, pressuposto para a incidência do imposto estadual²⁰⁵.

Além do mais, alega a requerente que, para ser possível a incidência do ICMS sobre operações com *software*, seria necessária lei complementar dispoendo sobre fato gerador, base de cálculo e os contribuintes sujeitos ao tributo, o que, na sua concepção, não teria ocorrido na LC nº 87/96²⁰⁶.

Por fim, entende a parte autora da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659, que os dispositivos impugnados (art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, Decreto nº 46.877/15 do Estado de Minas Gerais, art. 5º da Lei nº 6.763/75 e art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02) violariam os arts. 146, III²⁰⁷; 150, I²⁰⁸; 155, II²⁰⁹; e 156, III²¹⁰, da Constituição Federal, bem como os princípios da legalidade tributária, da tipicidade tributária e da segurança jurídica.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

²⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

²⁰⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

²⁰⁸ 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; (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

²⁰⁹ 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; (BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021).

²¹⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL. **Constituição**. República

Apesar de terem autores diferentes e impugnações à dispositivos legais diversos, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1.945 e ADI 5.659 têm em comum o mesmo tema, qual seja a possibilidade de incidência do ICMS ou ISS sobre o comércio virtual de *softwares*. Por este motivo é que o Supremo Tribunal Federal, afim de manter a coerência de seus posicionamentos, para que não corresse o risco de tomar decisões antagônicas, decidiu julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade conjuntamente.

4.2 DO ACERTO OU DESACERTO DA DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO CONJUNTO DAS ADI'S 5659 E 1945

No dia 18 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659 e 1945, decidiu, de forma definitiva, por excluir do campo de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*software*), seja ele padronizado ou sob encomenda. A Corte, no entanto, decidiu que, tanto na primeira como na segunda situação incidiria exclusivamente o Imposto sobre Serviços (ISS), conforme ementado no arresto abaixo:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (*download, streaming* etc). Distinção entre *software* sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, **v.g.**, o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado **Software-as-a-Service** (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo **online** em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento²¹¹.

Da leitura da ementa e do acórdão proferido no julgamento, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, ao contrário do que vinha se posicionando há anos, alterou seu entendimento, superando a tradicional dicotomia entre os *softwares* de prateleira e os *softwares* sob encomenda.

²¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

Restou vencedor o entendimento exarado no voto do Ministro Dias Toffoli, para quem a elaboração de softwares é um serviço que resulta do esforço humano. No voto apresentado em novembro de 2020, Toffoli entendeu que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele por encomenda ou padronizado (software de prateleira) está sujeito ao tributo ISS, pois se enquadraria no subitem 1.05 da lista de serviços constante à Lei Complementar 116/2003, não interessando se a transferência de tal software ocorre via *download* ou através de acesso à nuvem, o que abrange a discussão dos *Software as a Service* (SaaS). Acompanhou o voto vencedor do Ministro Dias Toffoli os Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux.

Para o Ministro Dias Toffoli, a definição deste serviço em Lei Complementar atrairia incidência exclusiva do ISS para tributação do comércio *softwares*, sendo indiferente a distinção entre suas espécies para a incidência de certo tributo ou outro.

Em sentido oposto, andou bem os votos vencidos, encabeçados pela Ministra Carmem Lúcia e o Ministro Edson Fachin. Concordaram estes julgadores que a previsão no subitem 1.05 da lista anexa atrairia a competência apenas e tão somente para os softwares sob encomenda, não abrangendo, portanto, os *softwares* de prateleira, pois seriam considerados como mercadoria. Pautaram-se, portanto, numa interpretação do subitem 1.05 conforme a Constituição Federal, fazendo incidir o ISS apenas sobre os *softwares* sob encomenda, pois, estes sim, podem ser considerados como uma prestação de serviço. Já o *software* produzido em larga escala, este somente pode ser considerado uma mercadoria, pois posto no mercado de forma indeterminada, para todo e qualquer tipo de consumidor, devendo incidir neste caso o ICMS. Contudo, apesar do esforço, restou vencida esta tese.

Durante anos tanto a doutrina quanto a jurisprudência classificaram os *softwares* em duas espécies de *softwares* (padronizado e sob encomenda). Tal dicotomia não poderia ter sido ignorada pelo Supremo Tribunal Federal com a justificativa de que a Lei Complementar 116/2003 possui uma previsão genérica em sua lista anexa de serviços em seu subitem 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação). De fato, a previsão em Lei Complementar deve ser levada em consideração, mas deveriam os Ministro Dias Toffoli Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux ter tido uma maior cautela no julgamento das ADI's 1945 e 5659, a fim de não ter

generalizado a incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS) a todos os tipos de *softwares* (padronizado e sob encomenda).

Desta forma, perfilho o entendimento de que o posicionamento adotado no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1945 e 5659 foi equivocado, tendo o Supremo Tribunal Federal desconsiderado as especificidades de cada tipo de *software*, sem avaliar que, a depender da forma de comercialização do programa de computador e sua característica, poder-se-ia caracteriza-lo como uma mercadoria, a se fazer incidir o ICMS ou como um serviço, a se fazer incidir o ISS.

5 CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho, foi possível perceber que o Sistema Tributário Constitucional Brasileiro pauta-se nos princípios e conceitos constitucionais, os quais impõem limitações ao poder estatal tributante, na tentativa de evitar conflitos de competência e excessos em face dos contribuintes.

Contudo, tendo em vista o rápido desenvolvimento tecnológico que se vive atualmente, as disposições constitucionais vêm se mostrando defasadas, sobretudo no que diz respeito à materialidade de seus impostos, aí incluídos, como vimos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto Sobre Serviço (ISS)

Face a complexidade das inovações tecnológicas um novo contexto de mercado tomou forma, criando novos serviços e bens. Devido ao campo tecnológico estar em constante mudança, o sistema jurídico encontra dificuldade de acompanhar e se adequar à nova realidade fática.

Diante disso, o sistema tributário brasileiro encontra dificuldades para se adequar à nova realidade tecnológica. Se antes já era difícil para os aplicadores do direito identificar algumas situações e determinar se sobre ela um ou outro tributo deveria incidir, tal problemática se tornou mais custosa ainda, e em alguns casos quase impossível.

A jurisprudência, assim como ocorreu no comércio virtual de *softwares*, levou anos para se posicionar definitivamente sobre o tema, não logrando êxito em delimitar os conceitos para incidência dos tributos no comércio dessas tecnologias.

Com isso, pautou-se neste trabalho a discussão sobre a tributação incidente no comércio virtual de *softwares*, que tanto os tribunais brasileiros, quanto a doutrina debatiam desde longa data.

Foi demonstrado aqui que durante os anos se convencionou em classificar os programas de computador (*softwares*) em duas espécies: i) *softwares* padronizados (*off-the-shelf*), caracterizados por não ter um usuário definido, sendo postos à venda no varejo, com produção em escala industrial; ii) *softwares* sob encomenda,

caracterizados pela produção encomendada e específica para cada caso concreto, tendo seu usuário definido

Assim, como visto neste trabalho, o ISS (art. 156, III da CF/88) e o ICMS (art. 155, II da CF/88) disputaram durante anos a tributação sobre o comércio de *softwares*.

Como demonstrado, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659 e 1945, tratadas no capítulo 4.2, buscou dirimir a celeuma que havia acerca da incidência do ICMS e ISS na comercialização dos *softwares*. O Supremo Tribunal Federal, no referido julgamento definiu, pautando-se principalmente no subitem 1.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que ao comércio de *softwares* seria apenas possível a incidência do ISS, sendo indiferente a sua classificação como padronizado ou sob encomenda.

Todavia, conforme visto, a melhor interpretação seguiria na linha de que a incidência do ICMS sobre os *softwares* padronizados é plenamente constitucional. Enquanto que os *softwares* customizados seriam tributados pelo ISS.

Nesse sentido, é possível compreender que a cessão/licença de uso de *software* prevista no item 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2003 é constitucional. Contudo, apesar do referido dispositivo ser constitucional, há hipóteses em que a cessão de uso de *software* não se traduziria em serviço, mas sim em mercadoria.

Conforme foi desenvolvido ao longo deste trabalho, um dos requisitos para o enquadramento de determinado bem no conceito de mercadoria é justamente a destinação que se dá a ele, ou seja, se a finalidade do bem é a atividade mercantil, desta forma há que ser enquadrado no conceito de mercadoria. Decerto, pois, que o *software* padronizado é uma mercadoria.

Destarte, seguindo a linha de raciocínio dicotômica dos *softwares*, sigo o entendimento de que o posicionamento adotado no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1945 e 5659 foi equivocado, tendo o Supremo Tribunal Federal desconsiderado as especificidades de cada tipo de *software*, sem avaliar que, a depender da forma de comercialização do programa de computador e sua característica, poder-se-ia caracteriza-lo como uma mercadoria (*software* padronizado), a se fazer incidir o ICMS ou como um serviço (*software* personalizado ou customizado), a se fazer incidir o ISS.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de *software*. **Rev. Jur.** Brasília, v. 11, fev./mai. 2009, n. 93, p.01-35. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/201>. Acesso em: 06 mar. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BARRETO, Simone. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. Tese. (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/6503>. Acesso em: 02 mar. 2021.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

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

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na constituição e na lei**. 4. Ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2018

BERGAMINI, Adolpho. **Comentários à Lei Complementar n.º 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Editora, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439/DF**. Relatora Min. Rosa Weber. Data de julgamento: 20 jun. 2020. Data de Publicação: 15 set. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 10 mai. 2021

BRASIL. **Lei Complementar 87/1996**. LEI KANDIR. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 03 mar. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional; Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

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. 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 mar. 2022.

BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 176.626/SP**. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Data de publicação: 11 dez. 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. **Lei 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Tribunal Pleno. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Intimado: Governador do Estado de Mato Grosso. Data de julgamento: 24 fev. 2021. Data de publicação: 20 maio 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945**. Relator Min. Octavio Galotti. Data de julgamento: 19 abr. 1999. Data de publicação: 28. abr. 1999. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.945**. Relator Min. Octavio Galotti. Data de julgamento: 26 mai. 2010. Data de publicação: 04 jun. 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. **Lei 9.609/98**. Dispõe sobre a proteção intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no país dá outras providências. Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. Prefeitura de São Paulo. **Parecer Normativo nº 1, de 18 de julho de 2017**. Disponível em:

https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2017%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fjulho%2f19%2fpag_0033_61HPNDP73HQJ0e67MLMSBDUVOVA.pdf&pagina=33&data=19/07/2017&caderno=Di%C3%A1rio%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100033. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 22 mar. 2022

BRASIL. Estado de São Paulo. **Decisão Normativa CAT nº 4, de 20 de setembro de 2017**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decis%C3%A3o-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 406/1968**. 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, 31 dez. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em 20 abr. 2022

BRASIL, **Lei nº 7.646**. Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Brasília, DF, 18 dez. 1987. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7646.htm. Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL, **Recurso Especial 123.022/RS**. Relator Min. José Delgado. Data de julgamento: 14 ago. 1997. Data de publicação: 27 out. 1997. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199700172252&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 abr. 2022.

BRASIL, **Recurso Extraordinário 167.626/SP**. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 24 abr. 2022

BRASIL, **Recurso Extraordinário 199.464/SP**. Relator Min. Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 02 mar. 1999. Data de publicação: 30 abr. 1999. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_199464_SP-_02.03.1999.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1652424237&Signature=FjLx%2FpVlnRsvncKzJD4M8FKQZMY%3D. Acesso em: 27 mar. 2022

BRASIL, **Lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Cuiabá, Mato Gross, 30 dez. 1998. Disponível em: <file:///C:/Users/admin/Downloads/lei-7098-1998.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.763/75**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte, MG, 30 dez. 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html. Acesso em 24 mar. 2022.

BRASIL, **Decreto nº 43.080/02**. Belo Horizonte, MG. 13 dez. 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.html. Acesso em 24 mar. 2022.

CAMBRIDGE. **Dictionary**. Disponível em: dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/software. Acesso 14 mar. 2021

CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais? **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 992, jun. 2018, p. 149-167.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, 1978, n. 5.

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

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASTRO, Eduardo de; HELTON, Kramer Lustoza; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 2ª ed rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2015.

CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, nº 2, mar/abr. 2003. p. 37-52. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/430/287>. Acesso em: 26 mar. 2022

COSTA, Marco Antônio Amaral da. **Conflito de incidência tributária de ICMS x ISS relativo ao software**. Pós-graduação em Direito – Faculdade Integrada, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2015, p. 35. Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K229174.pdf. Acesso em 20 mar. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

COPPI, Nicholas G; SILVA, Thiago S. Breves considerações sobre a digitalização da economia e seus impactos na tributação. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 42, 2019, ano 37, p. 367 – 380. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Nicholas-Guedes-e-Thiago-Santos.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2022.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5.ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

EMERENCIANO, Adelmo. **Tributação dos bens digitais**. 2002. Tese. (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. Disponível em: https://www.academia.edu/39521771/TRIBUTA%C3%87%C3%83O_DOS_BENS_DIGITAIS. Acesso em 02 mar. 2021.

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, p. 136-154. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/index>. Acesso em dez. 2021.

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

GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. 2017.226f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3115>. Acesso em: 23 mar. 2022.

GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Mauad, 1997.

HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21723/2/Hans%20Bragtner%20Haendchen.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. [tradução João Baptista Machado]. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2.ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2014.

LOPES, Guilherme. **A tributação nos negócios jurídicos de exploração econômica de softwares: ICMS x ISS**. 2012. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de estudos Tributários, Porto Alegre. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Guilherme-Ricciardi-Correa-Lopes-A-tributa%C3%A7%C3%A3o-nos-neg%C3%B3cios-jur%C3%ADdicos-de-explora%C3%A7%C3%A3o-econ%C3%B4mica-de-softwares-ICMS-X-ISS..pdf>. Acesso em 08 mar. 2021.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, ago. 2000, n. 59.

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

MAIA, Welligton Antunes da. TRIBUTAÇÃO EM SOFTWARE E A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR QUE INSTITUA TRIBUTO POR COMPETÊNCIA RESIDUAL. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 37, 2017, p. 477 – 495. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/teste-de-artigo/>. Acesso em: 09 mar. 2021.

MELO, José Eduardo e PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. São Paulo: Ed. Livraria do Advogado, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2016.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo 15. Campinas: Bookseller, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

PEREIRA, Claudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de Software. **Revista de Estudos Tributário**. Porto Alegre, v. 16, set./out 2014, n. 99, p 21-26.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 43, 2019, ano 37, p. 527 – 547. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2021.

PISCITELLI, Thatiane. **Tributação De Bens Digitais: A disputa tributária entre Estados e Municípios - Notas sobre o Convênio 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: Ed. In House, 2018, Posição 1927. Kindle.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, nº 52, jul./ago. 2011, ano 9, p. 143-163.

Disponível em:

http://bidforum.com.br/bidBiblioteca_periodico_pdf.aspx?i=74394&p=4. Acesso em: 15 mar. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. Forense, 2020

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2017.

SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Autores – Publicações Dom Quixote, 1998, p. 79-80.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código tributário nacional**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Internet: O Direito na Era Virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, v. 4, 2007.

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