

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CAIO HONORATO DE LIMA**

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE USO DO SOFTWARE: pacificação do ISS  
como imposto devido e suas consequências práticas**

**SANTA RITA**

**2023**

**CAIO HONORATO DE LIMA**

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE USO DO SOFTWARE: pacificação do ISS  
como imposto devido e suas consequências práticas**

Monografia apresentada ao  
Departamento de Ciências Jurídicas  
da Universidade Federal da Paraíba  
como requisito para obtenção do grau  
de Bacharel em Direito.

**Orientador:** Prof. Me. Alex Taveira  
dos Santos

**SANTA RITA**

**2023**

**Catalogação na publicação  
Seção de Catalogação e Classificação**

L732t Lima, Caio Honorato de.

Tributação sobre o direito de uso do software:  
pacificação do ISS como imposto devido e suas  
consequências práticas / Caio Honorato de Lima. - Santa  
Rita, 2023.  
60 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.  
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ.

1. Bens e serviços - tributação - Brasil. 2.  
Software - tributação. 3. Software - direito de uso. 4.  
Software - licenciamento. I. Santos, Alex Taveira dos.  
II. Título.

UFPB/BSDCJ

CDU 34



**DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC**

**ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE  
CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao quinto dia do mês de Junho do ano de dois mil e vinte três, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Tributação sobre o direito de uso do software: pacificação do ISS como imposto devido e suas consequências práticas”, sob orientação do(a) professor(a) Alex Taveira dos Santos que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à APROVADO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Caio Honorato de Lima com base na média final de 10,0 (DEZ). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

  
Alex Taveira dos Santos

  
Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

  
Renata Aversari Câmara

## AGRADECIMENTOS

Necessário exprimir gratidão inicialmente à família que sempre me proporcionou um ambiente propício ao desenvolvimento acadêmico e profissional. Nominalmente, devo menção à minha mãe, Maria Suzete Honorato da Silva, e ao meu querido tio, Dinarte Honorato da Silva, que sempre significaram referencial de sucesso e exemplo a ser seguido por todos ao seu redor.

À minha amada companheira, Thaíza Cavalcante de Lacerda, devo enorme gratidão e reconhecimento pelo alicerce que significou na seara pessoal, tanto quanto na acadêmica e profissional. Em específico, as palavras sempre positivas e de confiança tiveram papel determinante nas conquistas experimentadas até então. Estas que não são apenas minhas, nem mesmo as divido, mas multiplico-as entre mim e aquela que escolhi compartilhar todos os meus dias.

Também necessário lembrar das relações engrandecedoras que pude desenvolver ao longo do curso. Amigos que, mais do que referências profissionais, são pessoas que tenho a mais elevada e íntima estima, em relações que planejo guardar por toda a vida, nisso menciono Bruno Dias Martins Pereira; João Pedro Carneiro Brunet; João Victor Von Sohsten Arco Verde; Maria Isabely Silva de Medeiros Leal; Miguel Arcanjo de Sousa Morais; Nathalia Estevão Prado; companheiros que a Universidade Federal da Paraíba pôde me proporcionar e que me engrandeceram, cada um, à sua maneira.

Posso afirmar com certeza que, sem vocês, aquele que hoje vos fala perderia importante parcela de si.

Além dos amigos construídos nesta Universidade, importante prestigiar àquele que me acompanha desde nossa idade mais pueril, Marcelo Herculano do Nascimento, e me engrandeceu com suas colocações filosóficas e, em certa medida, implicações, com os posicionamentos que a vivência nos faz concluir.

Ainda, sou grato aos, logo mais, companheiros de profissão do escritório Targino Falcão Advocacia, em especial Rafael Targino Falcão Farias, onde pude desenvolver e por em prática as competências adquiridas ao longo desses 5 anos de graduação, recebendo a lição de um labor ético e tendo a dimensão da responsabilidade que o ofício traz consigo.

Por fim, necessário dizer sobre o Departamento de Ciências Jurídicas, naquilo que de fato o compõe: as pessoas. Agradeço demais a todos os professores que passaram a lição do Direito em suas diversas facetas, aos servidores solícitos, a toda equipe de limpeza e vigilância que sempre conservaram a estrutura de maneira sadia ao desenvolvimento acadêmico, e aos demais colegas da Instituição aos quais sempre estarei ligado por este ponto em comum, o DCJ.

À minha querida tia Dra. Icléia  
Honorato da Silva Carvalho (*in  
memorian*), pelo exemplo em vida.  
Dedico.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objeto de estudo a contextualização e análise da repercussão tributária do julgamento das ADI nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, que finalizaram a discussão sobre a tributação de bens e serviços a incidir sobre os *softwares*. Assim, definido, após mais de 20 anos de debate perante o Supremo Tribunal Federal, o ISS como imposto devido sobre o licenciamento de uso dos programas de computador, é importante entender as motivações que levaram a Corte Constitucional a optar dentre as opções da dicotomia mercadoria *versus* serviço. Este último, apesar de não representar unanimidade perante a doutrina, nem mesmo entre os Ministros do STF, foi escolhido como gênero a enquadrar os programas de computador. Assim, indica-se os efeitos da decisão modulados segundo proposição do Ministro Dias Toffoli, que instituiu a preservação do ICMS ou ISS recolhido pelos contribuintes até 20 de maio de 2021, data de publicação do acórdão, passando, a partir disso recolher somente ISS pelas operações relacionadas. Contudo, em caso de bitributação e ações em curso, o sujeito passivo faz jus à repetição de indébito referente ao ICMS pago. Por fim, também se anota as peculiaridades acerca da cadeia de prestação de serviço de licenciamento de *software*, em que cada ator deve recolher ISS e forma cumulativa, e o estabelecimento prestador, podendo ser qualquer dos municípios do Brasil, independentemente da gama de localidades em que a aplicação esteja disponível aos usuários.

**Palavras-chave:** Serviço. *Software*. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Licenciamento. Estabelecimento prestador.

## ABSTRACT

The object of this study is the contextualization and analysis of the tax repercussions of the judgment of ADI nº 1.945-MT and nº 5.659-MG, which finalized the discussion on the taxation of goods and services to be levied on software. Thus, after more than 20 years of debate before the Federal Supreme Court, the ISS as a tax due on the licensing of the use of computer programs, it is important to understand the motivations that led the Constitutional Court to choose among the options of the commodity dichotomy versus service. The latter, despite not representing unanimity before the doctrine, not even among the Justices of the STF, was chosen as the genre to frame computer programs. Thus, the effects of the decision modulated according to the proposal of Minister Dias Toffoli are indicated, which instituted the preservation of ICMS or ISS collected by taxpayers until May 20, 2021, date of publication of the judgment, passing, from then on, to collect only ISS by related operations. However, in case of double taxation and lawsuits in progress, the taxable person is entitled to repeat the undue payment referring to the ICMS paid. Finally, the peculiarities about the software licensing service provision chain are also noted, in which each actor must collect ISS and cumulatively, and the provider establishment, which can be any of the municipalities in Brazil, regardless of the range of locations in that the application is available to users.

**Keywords:** Service. Software. Tax on services of any nature. Licensing. Provider establishment.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	1
<b>2 A NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE .....</b>	4
2.1 MERCADORIA VERSUS SERVIÇO .....	7
<b>3 DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE.....</b>	13
3.1 POSICIONAMENTO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	14
3.2. JURISPRUDÊNCIA PARADIGMÁTICA .....	18
3.2.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626-SP.....	20
3.2.2 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.945-MT E Nº 5.659-MG .....	24
<b>4 LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 .....</b>	30
4.1 A CADEIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE.....	31
4.2 O ESTABELECIMENTO PRESTADOR .....	33
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	36
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	42

## 1 INTRODUÇÃO

A metodologia da abordagem deste trabalho é dedutiva. Começando nas premissas já existentes acerca da tributação do ISS, dadas pela Constituição Federal de 1988, analisar-se-á a novíssima jurisprudência da Suprema Corte Brasileira, com fito em deduzir, ou elucidar, o novo cenário tributário que se impõe.

Complementarmente, também será utilizado o método descriptivo, visando expor as nuances da decisão histórica que motivou o presente estudo, possibilitando uma maior segurança jurídica fiscal para aqueles que lidam com esse tipo de transação.

Das técnicas de pesquisa, por se tratar de uma leitura veementemente técnica, o estudo se baseia em análise de documentação indireta – doutrina jurídica – e documental – Lei em sentido estrito e decisões judiciais.

Nessa toada, é de se indicar novíssima jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, prolatada em razão do julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, que pacificaram o imposto sobre serviços de qualquer natureza como único tributo relativo a bens e serviços a incidir sobre as operações de licenciamento e cessão de uso de *softwares*, ou programas de computador, bem como suas consequências práticas tributárias.

Tal decisão, configura marco histórico da tributação, dado que o tema, há muito, onera o Judiciário brasileiro, à exemplo do Recurso Extraordinário 176.626-SP, julgado do ano de 1998, que reconheceu a tangibilidade, para fins tributários, como elemento central da distinção entre mercadorias ou serviços. Além disso, somente a apreciação da medida cautelar da ADI nº 1.945-MT levou cerca de 12 anos, desde o protocolo da ação até o efetivo posicionamento provisório do STF.

Nesse ínterim, as características materiais dos programas de computador sofreram transformações de relevante importância, à exemplo da tangibilidade do *software*, que, com a evolução da tecnologia da informação, entrou em desuso, emancipando o bem de eventual suporte físico, passando a ser adquirido por meio de *download*, majoritariamente, e, em dias atuais, acessado remotamente através de serviços de nuvem.

Dada mudança chamou a doutrina a refletir sobre a natureza jurídica do *software*: seria este bem mercadoria ou serviço? O texto constitucional é suficientemente claro ao definir a tangibilidade como critério de separação desses gêneros, sendo serviço bem incorpóreo consignado em obrigação de fazer e mercadoria bem corpóreo destinado ao comércio. Assim o conceito que melhor enquadraria o *software*, seria serviço, eis que não consiste em matéria física.

E, mesmo nos casos em que o *software* seja comercializado tendo *corpus mechanicum*, não perderia sua natureza de serviço, visto que a operação se realiza sobre licenciamento de direito de uso, ou seja, bem imaterial, em que o suporte físico serve somente como transporte para o programa.

Esse posicionamento ganha força, com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, que substituiu o Decreto-Lei nº 406/1968 e Lei Complementar nº 56/1987, no que diziam respeito à serviços de qualquer natureza, determinando, aquela primeira norma, que todas as operações relacionadas a *software* sofrem incidência apenas do ISS.

Apesar disso, a evolução jurisprudencial, doutrinária e legal, não ocorrem sempre numa mesma página, fazendo com que os conceitos sejam diferentemente abordados ou revisitados em cada âmbito. Foi o que se observou no julgamento da cautelar da ADI nº 1.945-MT que admitiu a evolução de mercadoria para espécie mercadoria virtual, possibilitando a incidência de ICMS sobre os *softwares off the shelf* comercializados, inclusive, via *download*, em contraposição a evolução legal e doutrinária que se apresentava à época.

Entretanto, posteriormente, inclusive com a reformulação do Plenário do STF, os Ministros, seguindo o caminho desenhado pelo voto do Ministro Dias Toffoli, entenderam o ISS como único imposto sobre bens e serviços a incidir sobre as operações com *software*, eliminando a distinção inaugurada pelo RE 176.626-SP entre *softwares standard* e sob encomenda para fins tributários.

Nisso a instituição do ISS como imposto incidente traz consigo as consequências práticas do recolhimento desse tributo, sujeitando a tributação do *software* às discussões cadeia de prestação de serviços de licenciamento de *software* e estabelecimento prestador, que historicamente foram matéria de debate do Superior Tribunal de Justiça, tendo essa Corte, inclusive, à vigência da redação do Decreto-Lei

nº 406/1968, anterior à Lei Complementar nº 116/2003, decidido de forma contrária à disposição legal, a fim de evitar supostas fraudes fiscais.

Tal concepção, de cadeia de produção e distribuição do serviço, também chama ao debate a cumulatividade do ISS, dado que o serviço pode passar por diversos distribuidores até sua entrega ao usuário final, incidindo, em cada ator, o respectivo ISS sobre o licenciamento ou sublicenciamento do *software*.

Por fim, com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, o STJ, ao que parece, entendeu por Direito o respeito à norma entabulada no art. 4º do dispositivo complementar, dada a conceituação de estabelecimento prestador. Nisso, apesar das críticas ao sistema adotado pelo legislador, o STJ já demonstrou entendimento de apontar eventuais fraudes individualmente, não mais agindo indiscriminadamente contrário à Lei, dado o princípio da legalidade tributária.

Essa posição, para fins de tributação de *software* se percebe de singular importância, eis que a desvirtuação do conceito de estabelecimento prestador poderia fazer com que cada Município se entendesse como sujeito ativo da obrigação tributária perante o desenvolvedor ou distribuidor, desde que o programa de computador estivesse disponível, por qualquer meio, aos usuários de sua localidade.

Dessa maneira, a posição do STJ em obediência à norma complementar indicada, faz com que o ISS seja devido somente ao município em que o serviço é prestado, ou seja, local onde o licenciante está estabelecido.

## 2 A NATUREZA JURÍDICA DO SOFTWARE

Como preconiza Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 421), a realidade pode ser distinguida entre bruta ou institucional, na qual aquela primeira se impõe independentemente do um sujeito que à observe. Seria o caso dos fatos que ocorrem hodiernamente nos mais diversos ramos da vida, sem que, contudo, haja uma análise mais detalhada ou conceitual dos elementos ou, ainda, conclusões sobre os itens que compõem tal realidade.

Quanto à realidade institucional, tem-se justamente o oposto, ou seja, aquela que existe como resultante de um pacto compartilhado entre os observadores que, dessa maneira, constituem conceitos e institutos, que passam a se tornar realidade vez que assim concebida pelos integrantes do grupo de seres pensantes, sendo exemplo o Direito.

Nesta realidade, o conceito se impõe em detrimento das preferências individuais de cada observador.

Assim, o autor define como a realidade bruta e institucional se relacionam, sendo esta última decorrente daquela primeira, eis que se desenvolve a partir da significação dos fatos que se apresentam ao observador:

Não se nega que os fatos institucionais têm por base fatos brutos, aos quais se atribui um significado caracterizador do fato institucional. É o caso do pedaço de metal, ou de papel, que por ser dotado de certas características previamente pactuadas se reconhece ser dinheiro. Ou das ondas sonoras, ou das marcas de tinta em um papel – ou dos pixels na tela de um dispositivo eletrônico – as quais, também por critérios previamente pactuados, se reconhecem serem palavras, frases, ou normas jurídicas. Mas é inegável que os fatos institucionais dependem, para serem entendidos como tal, dessa prévia constituição decorrente do atendimento a regras pré-estabelecidas. É exatamente o que ocorre com as instituições jurídicas. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 421)

Neste sentido, como bem indica o desfecho do extrato trazido, as instituições jurídicas são concebidas como integrantes da realidade institucional, em que seus regramentos decorrem da análise da realidade bruta que se impõe aos observadores.

Mais, especificamente o Direito Tributário, é tido por Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 420) como “direito de sobreposição”, ou seja, se desenvolve a partir de conceitos jurídicos já anteriormente definidos em outros ramos jurídicos.

É o que se observa, por exemplo, no art. 110 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) que define a preservação dos conceitos e formas do direito privado que, porventura, sejam utilizados pela legislação tributária. Não podendo esta, alterar a definição:

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

Assim, o Direito Tributário, ao instituir a obrigação de pagar tributo sobre determinada operação, se socorre dos conceitos já instituídos pelo Direito Privado, na medida em que, por exemplo, determinar o recolhimento de imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), dentre elas o mútuo, definido como fato gerador no art. 3º, §3º, III, Decreto nº 6.306/2007 (BRASIL, 2007), traz a definição da operação do art. 586 do Código Civil (BRASIL, 2002):

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Nessa linha, instituir hipótese de incidência tributária sobre a operação mútuo, depende do conceito estampado no Código Civil, não podendo o Direito Tributário modificá-lo de maneira alguma.

Pois bem. Fixados tais conceitos, e a forma como se relacionam as realidades brutas e realidades institucionais, dentre estas o Direito e, como sobreposição a este, o Direito Tributário, pode-se evoluir a discussão sobre a natureza jurídica dos softwares.

Tal digressão, tomando como referência a temática dos programas de computador, mostra-se necessária em decorrência das alterações que a realidade bruta tem implicado na realidade institucional do Direito, sobretudo em Direito Tributário.

Como preconiza Alberto Macedo (2017, p. 57) a tecnologia da informação vem sendo atravessada por transformações em velocidade inigualável, o que tem feito seus itens serem, cada vez mais, incorpóreos:

Muitas questões têm sido levantadas sobre esse tema conforme a evolução da tecnologia da informação acontece, aliás de forma incrivelmente veloz,

trazendo cada vez mais a intangibilidade para seus objetos, o que tem reflexo na incidência tributária, como demonstraremos.

[...]

Na evolução do software, e das mídias das quais ele se valeu e se vale para ter sua cópia transferida para terceiros, cujas fases históricas são notoriamente conhecidas, houve uma crescente desmaterialização do presente objeto de estudo. O software começou corporificado em disquetes, desmaterializou-se no download, e agora sequer é necessário que seja instalado no computador do contratante do serviço, sendo, atualmente, na verdade, apenas um dos vários serviços negociados em um pacote que o mercado costuma denominar "solução", cujo exemplo maior é o Software as a Service - SaaS. Essa desmaterialização influencia diretamente - apenas se tomarmos como premissa que a decisão no RE 176.626-3 SP está totalmente correta, o que analisaremos a seguir - a definição da incidência do imposto sobre o consumo: ISS ou ICMS-Mercadoria.

Ou seja, as mudanças na realidade bruta dos *softwares*, originalmente não institucionalizadas em Direito, estariam forçando alterações nos institutos jurídicos que tradicionalmente se apresentam, fazendo surgir novos conceitos ou adequações naqueles já existentes, a fim de categorizar adequadamente esse bem, para repercussão dos adequados efeitos tributários.

Nessa medida, as sucessivas transformações que a forma de comercialização de *softwares* vem sofrendo, somadas à relevância que a temática do suporte em que o programa de computador é inscrito tem tomado no Direito pátrio, o debate da natureza jurídica desse item passa a ser palco de incertezas e, sobretudo, contendas judiciais, à exemplo do paradigmático RE 176.626-3 SP (BRASIL, 1998).

No Recurso Extraordinário o Ministro Relator do Supremo Tribunal Federal Sepúlveda Pertence, discorre sobre a hipótese de incidência do ICMS em relação às operações de licenciamento de *software*. Para tanto, é visitado o conceito de circulação de mercadoria e sua correlação com o imposto mencionado, exaltando a ideia de tangibilidade como elemento determinante à incidência, excluindo, portanto, bens incorpóreos.

Ainda, o julgado também traz o conceito de "software de prateleira" (*off the shelf*) que, produzido em série e comercializado no varejo, mediante a inserção em suporte físico (*corpus mechanicum*), seria mercadoria e, consequentemente, tributável pelo ICMS (BRASIL, 1998).

Assim, se molda marco objetivo da definição da natureza jurídica dos *softwares* relacionados à dicotomia mercadoria *versus* serviço, vez que, como preceitua Alberto

Macedo (2017, p. 79), os conceitos constitucionais desses institutos não se desgrudam, sendo delimitados pela fronteira da tangibilidade.

## 2.1 MERCADORIA VERSUS SERVIÇO

A forma como a Constituição Federal de 1988 trata todo o universo da atividade econômica de produção e circulação, prestigia com destaque os gêneros “bens” e “serviços”, ao passo que silencia a respeito de um terceiro tipo. Não seria admitido, portanto, um *tertium genus* (MACEDO, 2017).

Tal concepção, apesar de hierarquicamente decorrente da Carta Magna, à exemplo dos artigos 152 e 155, §2º, VII, inscritos no Sistema Tributário Nacional, que prestigiam exclusivamente a dicotomia de bens e serviços (BRASIL, 1988), na série histórica advém de elaboração do Direito Privado, ao tomar para si epistemologia desenvolvida pela Ciência Econômica:

O conceito de "bens e serviços" foi sendo construído ao longo dos últimos dois séculos, pela Ciência Econômica. O Direito Privado, pelo ramo Direito Empresarial, foi incorporando da Ciência Econômica, desde o final do século XIX e início do século XX, não só o conceito econômico de "bens e serviços", mas também os conceitos econômicos de "empresário" e "atividade econômica". Esses três conceitos, muito bem construídos na Ciência Econômica, foram basilares para o Direito Empresarial. Tanto isso é verdade que esses conceitos são elementos constituintes da definição legal do conceito de empresário, núcleo central do Direito Empresarial, presente no art. 966 do Código Civil. (MACEDO, 2017, p. 69)

Ou seja, nessa espécie de cascata conceitual o Direito Tributário se socorre de institutos já consolidados no Direito Privado e, à luz do art. 110 do CTN, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance destes (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, vale a consulta ao art. 966 do Código Civil, mencionado pelo extrato de Alberto Macedo, “Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.”.

Ou seja, o Direito Tributário ao instituir imposto, este sendo espécie de tributo que tem como fato gerador manifestação patrimonial do contribuinte (MACHADO, 2020), que se refere ao resultado da atividade econômica de produção e circulação, somente o pode fazê-lo exclusivamente a partir do conceito de bens ou serviços.

Assim, tendo clareza a respeito da suposta inexistência de *tertium genus* e a impossibilidade de o Direito Tributário desvirtuar o que se conhece em Direito Privado

por bens e serviços, o que significam tais institutos? Bens e serviços comporiam todo o universo dos resultados da atividade econômica, em que a tangibilidade é o elemento que os diferenciam. Assim, por um lado, bens seriam aqueles tangíveis, também concebidos como mercadorias. Do outro lado, os serviços são marcados pela sua intangibilidade, ou seja, imateriais (MACEDO, 2017).

Tal concepção se apresenta como fundamental ao desenvolvimento do debate sobre a natureza jurídica do *software*, eis que não havendo *tertium genus*, o programa de computador deve ser categorizado como mercadoria ou serviço.

No Brasil, o conceito de *software*, ou programa de computador, é definido objetivamente pela Lei nº 9.609/1998, que em seu art. 1º consigna:

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. (BRASIL, 1998)

Ainda, o art. 7º, XII, da Lei nº 9.610/1998 define *software* como “obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro” (BRASIL, 1998).

Nesse caminho, esse conjunto de Leis Ordinárias indica o caminho adotado para categorização dos programas de computador na legislação brasileira, eis que, defini-los como conjunto de instruções ou obras intelectuais fixáveis em suporte tangível ou intangível, distancia o gênero mercadoria para sua adequação, pois afasta a concepção de *software* como bem corpóreo.

Consequentemente, não sendo mercadoria, ter-se-ia o *software* como serviço, por mera exclusão de um dos elementos da dicotomia.

Tal posicionamento Legislativo se tem por completo com a edição das Leis Complementares nº 116/2003 e nº 157/2016, que incluem serviços de informática e congêneres, processamento de dados e elaboração de aplicações na lista de fatos geradores em que incide o ISS (BRASIL, 2003), imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios e Distrito Federal.

Apesar disso, a doutrina não segue unânime quanto à natureza jurídica dos softwares, nem mesmo quanto à definição de serviço, à luz da Constituição Federal de 1988.

Daniel de Paiva Gomes (2019, p. 18) ao tratar o tema expõe as duas vertentes que a concepção de serviço tem tomado em sede doutrinária: (i) serviço seria apenas a atividade que se enquadra como obrigação de fazer ou (ii) serviço seria somente uma materialidade residual do ICMS, definido assim em sede constitucional, abrangendo, portanto, somente as operações não incluídas como fato gerador deste imposto.

O serviço como obrigação de fazer seria assim definido pela sua relação com a Prestação de Serviço e a Empreitada, definidas entre os artigos art. 593 e 626 do Código Civil (BRASIL, 2002). Ainda, como preceitua Francisco Leite Duarte, a prestação, ou locação de serviço, e a empreitada, ou locação de obra, podem se comprometer ou não com o resultado, assumindo ou não os riscos inerentes à atividade, mas sempre concebidos como obrigação de fazer, em que o esforço humano é a própria prestação:

a) na locação de serviço, o trabalhador coloca sua atividade à disposição do locatário, mediante remuneração, por conta e risco deste, assumindo uma obrigação de meio (como a de um médico ao fazer a terapia) ou de resultado (como a de um transportador de mercadoria), enquanto na empreitada, como o trabalhador se obriga a fazer determinada obra ou realizar certo serviço, mediante preço ajustado, trabalhando por conta própria, assumindo os riscos inerentes à sua atividade (art. 611 do CC/2002), há uma obrigação de resultado [...]

De fato, serviço enquadra-se nas lindes das obrigações de fazer e não no conceito das obrigações de dar. Nas obrigações de fazer a prestação é a atividade humana física ou intelectual que alguém presta para terceiros, assim considerada como locação de serviços, abrangendo em seu conceito a *locatio operarum* e *locatio operis*. (DUARTE, 2013, pp. 583 - 584)

Quanto à materialidade residual em sede constitucional, somente seriam definidas como prestação de serviços aquelas operações em que não incidam ICMS, ou seja, não circulem mercadorias. Para tanto, admitir-se-ia eventual alargamento do conceito de mercadoria, na qual não estaria limitada à fronteira da tangibilidade, existindo, portanto, mercadorias incorpóreas. Nesse passo, seria possível a circulação de mercadorias virtuais ou eletrônicas, impactando diretamente a definição da natureza jurídica do *software* (GOMES, 2019).

Argumento base desse tipo de posicionamento é a disposição constitucional acerca da incidência do ICMS sobre energia elétrica:

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;

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (BRASIL, 1988)

Assim, além dos serviços definidos no inciso II, art. 155, acima, outra prestação flagrantemente imaterial também foi colocada como hipótese de incidência do ICMS. Desse modo, haveria um alargamento constitucional do conceito de mercadoria, a incluir bens incorpóreos, podendo contemplar, inclusive, os *softwares*.

Ocorre que, como dito, tais posicionamentos não são unâimes e especialmente quanto à definição de serviço como materialidade residual constitucional de mercadoria, parece ser conclusão a ser rebatida, uma vez que a previsão sobre energia elétrica foi destacada no Texto pois é específica, portanto, não deve ser considerada mercadoria. Do contrário, caso não houvesse tal destaque, jamais seria cobrado ICMS sobre energia elétrica (MACEDO, 2017).

Apesar disso, conceber a natureza jurídica do *software* sendo serviço e dizer que este gênero é definido como obrigação de fazer do próprio esforço humano, também encontra obstáculos, como explicita Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 430):

As inovações tecnológicas estão a introduzir, ainda, outra dificuldade na aplicação do conceito tradicional de serviço, que envolve a ideia de que a «obrigação de fazer» há de ser adimplida por esforços humanos, do prestador do serviço ou de seus prepostos. Com o aperfeiçoamento da inteligência artificial, será cada vez mais comum que serviços usualmente prestados por humanos sejam oferecidos ao público de forma automatizada. Já se cogita, por exemplo, de em um futuro próximo estarem já a circular nas ruas automóveis que não necessitam de motorista, sendo a prestação de serviços como o de transporte individual ou coletivo de passageiros e mercadorias algo que não tardará a ser executado sem intervenção humana direta. Nesse caso, aquele que estiver a oferecer ao público uma rede de carros não tripulados, por plataformas semelhantes às que hoje são utilizadas por aplicativos como o *uber*, estará a prestar serviços, ou a alugar coisas?

Demonstra Francisco Leite Duarte (2013, pp. 583 – 584) que apesar da locação de serviço e locação de obra se enquadram como prestação de serviços, nos moldes aqui já mencionados, o mesmo não acontece com a locação de coisa definida no art. 565 do Código Civil:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. (BRASIL, 2002)

Nessa toada, dentre as possibilidades da locação, somente a locação de coisas não se configura como obrigação de fazer, mas sim obrigação de dar.

Ou seja, a crescente automatização, proporcionada pela inteligência artificial em tecnologia da informação, tem retirado o fator humano da operação com *softwares*, fazendo com que as operações que envolvam programas de computador se aproximem, cada vez mais, do conceito de locação de coisas e, consequentemente, as afastando do conceito tradicional de serviço.

Desse modo, Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.428), em posse do conceito de serviço como obrigação de fazer e mercadoria como bem tangível, defende o não enquadramento das operações com *softwares* em nenhum desses institutos do modo que são tradicionalmente defendidos no direito brasileiro, com a consequente não incidência do ICMS, nem mesmo ISS.

Nisso, o autor coloca que, incluir *software* na concepção de serviço inutiliza a Competência Residual da União para instituir novos impostos, que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição (BRASIL, 1988).

Eis que, não mais admitido como serviço, não poderiam, portanto, as operações com *softwares* serem consideradas como fato gerador do ISS.

Outra alternativa para afastar a imprecisão conceitual, seria uma interpretação evolutiva do conceito de serviço, não cabendo mais, para fins de *software*, a concepção de obrigação de fazer (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Apesar de tais contrapontos, conceber a natureza jurídica do *software* como serviço parece ser a posição mais acertada sob o ponto de vista constitucional, mesmo que mediante a evolução do conceito.

Isso se firma, uma vez que a Constituição permite o alargamento da concepção de serviço, dado que o art. 156, III, da Carta consagra a expressão “serviços de qualquer natureza”, que não tenham sido colocados sob a competência do ICMS e definidos em lei complementar (MACEDO, 2017). Ou seja, quaisquer itens que não sejam concebidos sob o conceito tradicional de mercadoria, que deve ser tangível, podem ser enquadrados como serviço.

O contrário, entretanto, não se demonstra possível, eis que o alargamento do conceito de mercadoria implica na supressão inconstitucional de serviço:

Esse critérios, já existentes no antigo Direito Comercial, e reforçados pelo Direito Empresarial, ao incorporar a expressão "bens e serviços" da Economia - entendida esta expressão como o universo dos produtos da atividade econômica de produção e circulação, sendo bens os bens materiais e serviços os bens imateriais -, são requisitos necessários para se considerar um bem como mercadoria, não se admitindo uma evolução do conceito constitucional de mercadoria para o que seriam denominadas mercadorias virtuais, evolução esta que acarretaria uma inconstitucional involução do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, dado que, desde a Reforma Tributária de 1965, o Sistema Constitucional Tributário, ao segregar a tributação no consumo de bens e serviços, respectivamente, entre Estados (ICMS-Mercadoria) e Municípios (ISS), deixou claro que o grande critério que desenha a fronteira entre o ICMS-Mercadoria e o ISS é a tangibilidade, ficando os Estados com a tributação da circulação dos bens materiais, e os Municípios com a tributação da circulação dos bens imateriais. (MACEDO, 2017, p. 99)

Pela tomada desses conceitos do Direito Privado, o Direito Tributário não poderia alargar o conceito de mercadoria, a conceber mercadorias virtuais, pois, além da disposição do art. 110 do CTN, provocaria invasão de competência dos serviços de qualquer natureza.

O que se apresenta como desafio hoje é não é o *software* face à dicotomia mercadoria *versus* serviço, eis que mercadoria não o é. Mas sim conceber serviço como gênero a superar a ideia tradicional de obrigação de fazer, a fim de acolher adequadamente os programas de computador, desafio não exclusivo do Direito Tributário.

### 3 DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE

Como já ensaiado, a legislação pátria tem singular importância na definição da natureza jurídica dos softwares e, consequentemente, para prever as repercussões tributárias cabíveis às operações envolvendo programas de computador.

Sobretudo em Direito Tributário, o princípio da legalidade estampado no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 e art. 97, I, do CTN, que define a instituição de tributos exclusivamente pela via da edição de lei em sentido estrito, como produto do Legislativo federal, estadual ou municipal (MACHADO, 2020), põe em foco a imprescindibilidade da legislação para fins de tributação.

Hierarquicamente dizendo, a espécie lei complementar recebeu relevante destaque na Constituição que coloca, em seu art. 146, uma série de competências exclusivas desse tipo normativo, como o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária:

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;

[...]

(BRASIL,1988)

Tal concepção somada aos artigos 153, 154, 155 e 156 da Carta Política, que delegam a cada ente federativo competência específica para instituir os impostos ali relacionados, traduzem a ideia que:

Em regra, para que sejam instituídos os impostos previstos na Constituição (através, geralmente, de lei ordinária do ente tributante respectivo), é necessária a prévia edição de uma lei complementar federal (ou, se se preferir, nacional) traçando "normas gerais" a respeito dos seus correspondentes fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Em relação a diversos impostos, tais "normas gerais" já constam do CTN, diploma recepcionado com status de lei complementar (v. g., II, IE, IR, IPI, IOE, IR, IPTU...). Alguns deles tem normas gerais fixadas em leis complementares posteriores (v. 8., ICMS, na IC nº 87/96, e ISS, na IC nº 116/2003). (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 13)

Ou seja, a interpretação conjunta desses dispositivos indica o caminho a ser seguido, via de regra, pelo legislador, para instituição da relação tributária entre sujeito

ativo, ente federativo que possui a competência tributária instituída constitucionalmente, e sujeito passivo, contribuinte da relação.

Para tanto, os preceitos constitucionais tributários são especificamente definidos em lei complementar, que tem condão de conceituar o tributo, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. Ao passo que a lei ordinária da União, Estados ou Municípios, em atenção ao art. 146, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, de fato institui a cobrança.

Ainda nesse contexto, é necessário dizer como tais espécies normativas se relacionam:

Aqui podemos dizer, em síntese, que *lei ordinária* e *lei complementar* são duas espécies normativas distintas, sendo a última hierarquicamente superior à primeira. E que as leis ordinárias editadas antes do advento da atual Constituição Federal tratando de matérias que esta reservou à lei complementar continuam válidas e ganharam o *status* de leis complementares, e só por lei complementar, portanto, podem ser alteradas ou revogadas. É o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. (MACHADO, 2020, p. 81)

Ter clareza em tais aspectos é importante, na medida que a hierarquia normativa se demonstra indispensável à análise do impacto tributário nas operações de *software*, vez que as leis ordinárias federais, estaduais ou municipais, que vierem a instituir determinado tributo, não podem, sob quaisquer justificativas, limitar ou contradizer a lei complementar que define as diretrizes da respectiva espécie.

Nesse passo, para entender como a legislação pátria se molda à tributação do *software* é pertinente analisar de forma mais detalhada cada um dos diplomas legais mais relevantes à temática, discriminados a seguir.

### 3.1 POSICIONAMENTO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Durante o século XX, um dos maiores esforços do pós-positivismo jurídico tratou de conferir roupagem de norma jurídica à norma constitucional. Nisso a Constituição, inicialmente na Europa e posteriormente nas Américas, deixou de ser um convite à atuação do Poder Público e passou a, efetivamente, possuir aplicabilidade (BARROSO, 2005).

Como não podia ser diferente, a nova integrante do ordenamento jurídico passou a ocupar lugar de maior destaque, estando no topo da hierarquia normativa,

em que, além de norma jurídica, também representou orientação a todos os demais diplomas infraconstitucionais:

A idéia de constitucionalização do Direito aqui explorada está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. (BARROSO, 2005, pp. 16-17)

Seguindo a movimentação europeia, a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 conta com essas mesmas características, estando no topo do ordenamento e servido de lente pela qual se deve enxergar todo o ordenamento infraconstitucional.

Assim, para se interpretar as operações com *software* como sendo fato gerador de qualquer espécie tributária, deve-se, primeiramente, entender o que a Constituição prevê que pode ser relacionado ao tema.

Em sede constitucional, a tributação de serviços é colocada sob a competência do (i) IOF, serviços financeiros ou de seguro; (ii) ICMS, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (iii) ISS ou ISSQN, que trata dos serviços de qualquer natureza. Contudo, o IOF tem as circunstâncias de sua incidência bem orientadas no Texto e o cabimento do ICMS sobre serviços é tida de forma excepcional, somente a respeito das hipóteses previstas na Carta Política, justamente porque, se não o fosse, jamais incidiria este imposto essencialmente cobrado sobre circulação de mercadorias (MACEDO, 2017).

Logo, enquanto prevalecer no ordenamento jurídico o atual desenho constitucional de distribuição da competência tributária de impostos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços, não poderemos enquadrar no conceito constitucional de mercadorias, para fins de incidência do ICMS, bens imateriais, bens intangíveis, sob pena de violarmos a fronteira constitucional que desenha a dicotomia conceitual mínima entre as materialidades de ambos os impostos, desde a EC nº 18 de 1965. (MACEDO, 2017, p. 76)

Dessa maneira, como já introduzido anteriormente neste trabalho, o *software* como bem imaterial, ao ser tributado dentre as espécies existentes na Constituição Federal de 1988, não o poderia ser-lo pelo ICMS ou IOF, vez que não se enquadra nas circunstâncias discriminadas especificamente para esses impostos.

Além disso, cabe à lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Assim, o CTN (Lei nº 5.172/1966), originalmente

foi editado como lei ordinária, contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 vigente, o Código foi recepcionado com roupagem de lei complementar e somente por esta espécie legal poderia ser alterado:

O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966) foi editado como lei ordinária, eis que a Constituição vigente à época não exigia edição de lei complementar (CF/46). Entretanto, diz-se que o CTN tem *status* de lei complementar, pois foi recepcionado pela CF/88, e seu conteúdo, hoje, por força do art. 146 da CF/88, somente pode ser alterado por lei complementar. (MACHADO SEGUNDO, 2018, pp. 11 – 12)

Dessa maneira, os fatos geradores do IOF, definidos pelo art. 63, I ao IV, do CTN, incluem somente hipóteses de operações financeiras ou de seguro, excluindo, portanto, operações com *softwares* (BRASIL, 1966).

Complementarmente, ao tratar de serviços a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), inclui somente as situações de transporte, comunicação ou serviços que se relacionam com a entrega de mercadorias (BRASIL, 1996). Sobre aquelas duas primeiras hipóteses, pode-se dizer que em nada se relacionam com *software*, entretanto o fornecimento de serviços e mercadorias simultaneamente dá palco ao debate da incidência do ICMS, ao menos, em relação à parcela da operação, quando haja a comercialização em mídia física, tangível.

A respeito de tal argumento, é importante analisar em maiores detalhes a Constituição Federal de 1988 e a forma com que o *software* é comercializado no Brasil.

Ao prever o ICMS, a Constituição Federal de 1988 não define sua incidência simplesmente sobre mercadorias, mas sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II, CF/88), seguindo neste mesmo caminho o art. 2º, I, da Lei Kandir (GOMES, 2019):

Nesse tocante e com fulcro nas lições de Carraza, afirmamos que o ICMS não incide apenas sobre mercadorias, mas sim sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”. Esta locução denota a existência de três signos cujos conceitos devem ser delimitados pelo intérprete, a saber: (i) operações; (ii) circulação; e (iii) mercadorias. (GOMES, 2019, p. 15)

Especialmente sobre esse tríplice de conceitos, a doutrina de Hugo Machado de Brito Segundo (2018, p. 98) leciona que “Mercadorias são bens móveis e corpóreos destinados ao comércio [...] Operações, por sua vez, são negócios que, transferindo sua posse ou propriedade, as impulsionam em seu ciclo econômico”.

Ainda vale dizer que:

É pacífico o entendimento de que somente a circulação jurídica de bens sujeita-se à incidência do ICMS, estando fora do espectro de incidência do referido imposto a mera circulação física de bens. Assim, por circulação jurídica de bens devemos entender aquela em que há transferência da titularidade dos mesmos. (GOMES, 2019, p. 16)

Ou seja, quando a norma constitucional define a incidência de ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, deve-se entender que incide sobre os negócios em que há a mudança de titularidade ou propriedade do bem. É o exemplo de “alguém compra uma camisa pronta, disponível para venda em uma prateleira de uma loja, há operação relativa à circulação de mercadoria, com incidência do ICMS” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 424).

Quanto aos programas de computador, sua comercialização é definida pelo art. 9º, da Lei nº 9.609/1998 define:

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso. (BRASIL, 1998)

Ou seja, na relação entre fornecedor do serviço e tomador, não existe compra e venda do *software*, eis que a propriedade do bem não se transmite. Existe, contudo, contrato de licença de uso, instrumento pelo qual se contrata a utilização da aplicação, no qual a disposição legal não diferencia operações realizadas com ou sem suporte físico. Além disso, “infinitamente mais relevante em termos econômicos aquela obra intelectual que se produz, protegida pelo direito autoral, do que qualquer suporte físico em que essa obra se objetive” (MACEDO, 2017, p. 60).

Mais, caso se comercialize, de fato, a propriedade do *software*, não se transmite qualquer mercadoria, eis que direitos de propriedade são bens eminentemente imateriais.

Dito isso, Alberto Macedo ainda complementa:

Não pode o exemplar de um *software* consubstanciado num CD ou DVD ser tratado juridicamente como algo distinto da licença. Isso porque esses suportes físicos não servem para o uso do *software*, mas apenas para seu transporte. O cliente, quando vai à loja, não está interessado no CD ou DVD em si, mas sim no *software*, tanto que o usuário não consegue utilizar o *software* no CD ou DVD, mas somente na máquina, depois de instalado. A aquisição do *software* hoje via *download* é a prova máxima de que aquele CD

ou DVD eram irrelevantes para a utilização do *software* pelo cliente. Outra prova dessa irrelevância é que, estando instalado o *software* no computador, o cliente pode continuar usando-o, independentemente daquele CD ou DVD. (MACEDO, 2017, p. 89)

Assim, por quaisquer espectros que se enxergue, o caminho que se forma é pelo afastamento da incidência do ICMS sobre as operações com *software*, sejam em mídia física ou *download*, ao passo que o único imposto que se aplica no contexto constitucional, considerando esse gênero como serviço, é o ISS, em sua máxima: “serviços de qualquer natureza”. Que tem seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes definidos historicamente pelo Decreto-Lei nº 406/1968, posteriormente complementado pela Lei Complementar nº 56/1987 e finalmente substituídos pela Lei Complementar nº 116/2003.

### 3.2. JURISPRUDÊNCIA PARADIGMÁTICA

Ante o desenvolvimento das características dos *softwares* e sua consequente repercussão no âmbito do Direito, além das implicações legais e doutrinárias aqui expostas, as Cortes pátrias já se debruçaram repetidas vezes sobre o tema, resultando em diversos entendimentos que, com o ressurgimento da discussão, entraram em desuso ou puderam ser reiterados.

Nesse quesito, a prestação jurisdicional resultou em importantes jurisprudências paradigmáticas, que aqui se destacam: Recurso Extraordinário nº 176.626-SP e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945-MT e nº 5.659-MG.

Aspecto comum entre os julgados resultante das ações elencadas, é a dicotomia mercadoria *versus* serviço e, consequentemente, a análise de competência dos entes federativos Estados ou Municípios instituírem ICMS ou ISS, respectivamente, sobre as operações com *software*.

Ao que parece, a motivação por trás da revisitação desse tema pelas Cortes pátrias se deu pelas já mencionadas inúmeras transformações que a economia digital tem sofrido, com destaque especial à mídia em que o *software* tem sido comercializado, como disquete, CD, DVD e *pen drive*, para se dizer a respeito das mídias físicas. Contudo, principalmente na última década, o suporte físico tem dado lugar ao *download*, como forma de obtenção dos programas de computador, até que, atualmente, voga o *software* albergado em nuvem: *IaaS*, *PaaS* e *SaaS* (MACEDO, 2017).

Neste último modelo de utilização da aplicação, o *software* alocado em nuvem não é descarregado na máquina do usuário, devendo este utilizar o programa de computador por intermédio da internet, em que os dados são processados pelo fornecedor do serviço. Quanto às denominações:

Os principais modelos de serviço oferecidos pelos provedores de computação em nuvem, entre outros, são o *Infrastructure as a Service* - *IaaS* (Infraestrutura como Serviço), o *Platform as a Service* - *PaaS* (Plataforma como um Serviço) e o *Software as a Service* - *SaaS* (Software como um Serviço). O mercado costuma denominá-los "soluções", as quais englobam uma série de serviços.

Os serviços de computação em nuvem na modalidade *IaaS* consistem na cessão de infraestrutura virtual de Tecnologia da Informação (TI), por exemplo, hospedagem de máquinas virtuais e *storage*, de forma transparente para o cliente. A ideia básica do *IaaS* é que o cliente tenha acesso ao poder de computação existente na web. A virtualização, que consiste no particionamento de um servidor físico em múltiplos servidores lógicos, é uma das tecnologias-chave para o provisionamento do *IaaS*. São exemplos de *IaaS* o Amazon Elastic Compute Cloud (EC2) e o GoGrid.

Já nos serviços de computação em nuvem modalidade *PaaS*, seu conceito está associado à disponibilização de ferramentas de desenvolvimento de *software* oferecidas por provedores de computação em nuvem, em que os desenvolvedores, clientes dos provedores, criam as aplicações, novos programas dentro da plataforma de computação em nuvem, utilizando a Internet como meio de acesso. Mas, além deste, há uma gama de outros serviços oferecidos no *PaaS*, como serviços de hospedagem de aplicações, gerenciamento de funcionalidades como administração do banco de dados, configuração do servidor, fragmentação e balanceamento de carga. São exemplos de *PaaS* o Microsoft Azure (*IaaS + PaaS*), o Google App Engine e o MicroStrategy.

Nos Serviços de Computação em Nuvem na modalidade *SaaS*, o usuário tem acesso a *software* instalado em servidor externo (servidor residente na nuvem) mediante contratação de um plano de assinatura periódico, que pode ser, por exemplo, anual. Aqui, não há a necessidade de o aplicativo ser instalado no computador do usuário, como ocorre tradicionalmente, não havendo, portanto, a necessidade de download do aplicativo. Além disso, cabe ressaltar que o *SaaS* é um modelo de negócio que não consiste somente numa disponibilização pura e simples de *softwares*, mas sim num sem número de atividades que conjuntamente caracterizam o *SaaS*. [...] Como exemplo de *SaaS*, temos o Microsoft Office 365, que oferece acesso virtual, isto é, pela Internet, aos serviços do pacote Office (Excel, Word, Powerpoint, Outlook) e a outros serviços como servidor de e-mail na nuvem (Exchange), armazenamento de dados na nuvem (Skydrive), rede social interna (Sharepoint), mensagens instantâneas, áudio e vídeo conferências (Lync). (MACEDO, 2017, pp. 62-64)

Assim, *IaaS*, *PaaS* e *SaaS* são espécies do gênero *software* em nuvem, nas quais o fornecedor permite acesso à sua infraestrutura, plataforma ou programa de computador, que varia de acordo com a necessidade do tomador do serviço e tem seus dados processados em servidor, não mais na máquina do usuário.

A necessidade de entender como funcionam as diversas espécies de *software* disponíveis se impõe, na medida os mencionados conceitos são revisitados nos julgados a seguir, como elementos que impactam diretamente na realização da natureza jurídica dos programas de computador e, consequentemente, no tributo devido pela sua comercialização.

### 3.2.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626-SP

Dos julgados sobre a natureza jurídica e debate da tributação de *softwares*, o primeiro que se apresenta como paradigma é o RE nº 176.626-SP, no qual o Ministro Relator Sepúlveda Pertence distinguiu os programas de computador entre *off the shelf* e *software* por encomenda:

Não tendo por objeto uma **mercadoria**, mas um bem **incorpóreo**, sobre as operações de "**licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador**" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "**software de prateleira**" (*off the shelf*) — os quais, materializando o **corpus mechanicum** da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (BRASIL, 1998)

O recurso extraordinário foi proposto pelo Estado de São Paulo, a fim de reverter acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que julgou procedente ação declaratória do contribuinte, objetivando o afastamento do ICMS sobre operações de licenciamento de *softwares*. No caso, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence diferenciou as operações com *softwares* entre (i) *off the shelf*, sendo aqueles que seriam produzidos em série e comercializados no varejo através de um *corpus mechanicum*, sendo, mercadorias e ensejando a tributação estadual pelo ICMS, e (ii) por encomenda, sendo estes programas desenvolvidos de acordo com a necessidade do usuário e, sem as características da produção em série e suporte físico, não justificariam a incidência do ICMS.

Como se percebe, o critério objetivo que o Ministro Relatou utilizou para diferenciar as categorias de *softwares* foi a tangibilidade, eis que assevera:

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo. (BRASIL, 1998)

Ou seja, a discussão sobre a incidência ou não do ICMS, seria decidida de acordo com a natureza jurídica da operação em que o *software* fosse objeto. Enquanto

o programa estivesse incluído em *corpus mechanicum*, a operação de comercialização se aproximaria dos itens produzidos em série e comercializados no varejo, mercadoria portanto. Em sentido contrário, se comercializado sem tais características, tratar-se-ia unicamente de operação de licenciamento de direito de uso, envolvendo bem eminentemente imaterial, portanto, não deveria ser incluído no conceito de mercadoria, dessa maneira afastando o ICMS.

Na redação do acórdão, o Ministro Relator se fundamenta na doutrina de Rui Saavedra para categorizar os *softwares* segundo o nível de personalização:

Classifica Rui Saavedra (ob. cit., p. 29) os programas de computador, segundo o grau de *standardização*, em três categorias: os programas *standard*, os programas por encomenda e os programas adaptados ao cliente. (BRASIL, 1998)

Os programas *standart* seriam aqueles *softwares* comercializados segundo configuração bem definida, produzidos em massa e postos nas prateleiras dos hipermercados, daí que surge, inclusive, a nomenclatura *off the shelf*. Já os *softwares* por encomenda seriam os desenvolvidos segundo a demanda de determinado usuário e, consequentemente, não produzidos em massa ou comercializados segundo suporte físico. Ideia tomada pelo Ministro Relator Sepúlveda Pertence através de Rui Saavedra:

Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas *software houses*) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de "**programas aplicacionais**", que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os "**programas standard**"; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas. (BRASIL, 1998, apud SAAVEDRA, 1998, pp. 29 – 30)

Por último, os *softwares* adaptados ao cliente, seriam uma forma intermediária entre as duas outras espécies ditas acima.

Em posse de tais conceitos, o Ministro Relator segue no acórdão referenciado, dizendo que, via de regra, o que se comercializa enquanto operações com *software* é o direito de uso não exclusivo, por meio do licenciamento. E, mesmo naquelas operações em que, a propriedade do *software* por encomenda seja objeto de circulação, trata-se de bem imaterial, não sendo mercadoria.

Contudo, complementa, que “O licenciamento, como disse, não se confunde com as operações realizadas com o exemplar do programa” (BRASIL, 1998). Assim, o dito exemplar do programa seria sua manifestação física e, portanto, a venda do disquete, CD, DVD, *pen drive* ou qualquer mídia física que o *software* viesse a ser veiculado na comercialização, teria condão de justificar a incidência do ICMS, flagrantemente observado nos programas *off the shelf*.

Ainda finaliza o Ministro Relator:

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, *a fortiori*, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado. (BRASIL, 1998)

Dessa maneira, pela assinalada importância da comercialização do *corpus mechanicum* do *software*, como operação que não se confunde com a operação de licenciamento em si, opta a 1<sup>a</sup> Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-SP, mediante relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, reconhecer a incidência do ICMS exclusivamente sobre as operações de *software* que incluam a circulação de mídia física.

Pois bem. Detalhado o julgado, é necessário passar a expor aquilo que a doutrina indica como equívoco do acórdão, indicando os conceitos que foram perpetuados na temática e aqueles que foram superados, bem como os motivos por trás de cada um.

Alberto Macedo (2017, p. 88) indica que seria um equívoco entender a comercialização do exemplar do programa como espécie distinta do licenciamento. Ainda, segmentar os *softwares* segundo o grau de *standardização* não possui qualquer relevância ou previsão constitucional no que se refere a tributação de bens e serviços. Mais:

Agora, a grande infelicidade desse mesmo trecho é querer tentar construir uma figura jurídica nova - o exemplar de *software* - como se fosse este exemplar algo distinto do *software* em si. A aquisição do exemplar de um *software* - considerando-se que aqui não está havendo a aquisição do direito autoral do *software* e sim do seu direito de uso, de sua licença - não é algo distinto juridicamente da aquisição da licença de *software*, porque a licença é consubstanciada no exemplar do *software*.

Como já mencionado anteriormente neste trabalho, o autor acima critica a concepção do *software* inscrito em disquete, CD, DVD, *pen drive* ou qualquer mídia física, ser entendido como algo distinto do licenciamento do programa. Isso porque, o suporte serviria apenas para o transporte da solução, esta que não possui qualquer utilidade nessa manifestação física.

Tal posicionamento parece se coadunar com o defendido por Francisco Leite Duarte (2013, p. 585), ao dizer que a tributação dos serviços alcança o que se constitui na atividade-fim da obrigação de fazer. Ou seja, não se poderia decompor a operação em suas atividades-meio, a fim de tributá-las individualmente.

A prova disso seria a substituição da atividade-meio mídia física pelo *download* com a preservação da atividade-fim licenciamento, indicando que aquele CD ou DVD seriam irrelevantes à comercialização do *software* (MACEDO, 2017).

Apesar das importantes ressalvas quanto à estratificação dos programas de computador realizada pelo Ministro Relator Sepúlveda Pertence e a consideração da comercialização da mídia física como operação distinta do licenciamento, a conceituação de mercadoria como “bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.” (BRASIL, 1998) foi melhor aceito pela doutrina relacionada.

Como dito anteriormente, o ICMS-mercadoria, pela norma constitucional, se desenvolve a partir da locução “operações relativas à circulação de mercadorias” (BRASIL, 1988), em que o signo mercadoria significa bens móveis e corpóreos destinados ao comércio (HUGO SEGUNDO, 2018).

Assim, ao que parece, o posicionamento paradigmático a se destacar pela prestação jurisdicional da 1<sup>a</sup> Turma do STF não se deu em função da separação dos softwares entre as espécies *off the shelf* e por encomenda, eis que tal separação, para fins de Direito, não foi bem recepcionada pela doutrina, mas sim o reconhecimento de mercadoria como bem corpóreo destinado ao comércio, conceito este que tem se perpetuado.

Há de se destacar, por fim, que o julgamento do RE 176.626-SP se deu enquanto vigente o texto da Lei Complementar nº 56/1987, diploma que deu nova redação à lista de serviços do art. 8º do Decreto-Lei n 406/1968, passando a incluir

processamento de dados e programação, na lista de serviços em que deveria incidir, com exclusividade o ISS (BRASIL, 1987).

Nisso, tais diplomas eram omissos quanto à tributação do licenciamento do uso dos programas de computadores, o que gerou terreno fértil ao debate da tributação da economia digital. Assim, pela permissividade do STF quanto a incidência do ICMS sobre os *softwares off the shelf*, há de se destacar (GOMES, 2019, p. 12):

Diante do julgamento do RE nº 176.626, diversos Estados publicaram leis visando tributar o software padronizado (“de prateleira”), tendo por base de cálculo apenas o valor do suporte físico em que plasmado o software (v.g.: valor da mídia física em CD ou DVD) e não o valor da operação.

Tal cenário é confrontado somente com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003 e, posteriormente, da Lei Complementar nº 157/2016 que objetivaram abafar, em parte, o debate acerca da incidência do ICMS sobre as operações com *software*, eis que tais diplomas passaram a trazer na lista anexa de serviços sujeitos ao ISS, o licenciamento de direito de uso de programa de computação e congêneres (GOMES, 2019).

Contudo, ao passo da edição desses tipos normativos, o entendimento do *software* como serviço voltou ao palco do STF, desta vez no Plenário, mediante as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, que modularam, inclusive, a respeito das não raras ações que se acumulavam no Judiciário, acerca da invasão de competência tributária dos Municípios pelos Estados federados, que serão analisadas a seguir.

### 3.2.2 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.945-MT E Nº 5.659-MG

Como dito, o posicionamento do Ministro Sepúlveda Pertence, no Relatoria do julgamento RE 176.626-SP, apesar de acertadamente definir a fronteira entre mercadorias e serviços com o critério da tangibilidade, não agradou a doutrina especializada, esta que defendia a irrelevância do critério do nível de personalização do *software* para fins tributários e observava a comercialização do exemplar do *software* de modo semelhante ao licenciamento, eis que o suporte físico não serve à utilização do programa, mas somente para seu transporte.

Com efeito, de modo concomitante à prestação jurisdicional acima dita, o estado do Mato Grosso promulgou a Lei nº 7.098/1998, que consolidava as normas referentes ao ICMS no respectivo estado, ao instituir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

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

[...]

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

§ 6º Integra a base de cálculo do ICMS, nas operações realizadas com programa de computador - *software* - qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação. (MATO GROSSO, 1998)

Assim, promulgada lei de instituição do imposto no referido estado, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, estado do Mato Grosso, passaria a cobrar ICMS sobre as operações de *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, em que a base de cálculo seria o total das quantias pagas pelo destinatário, contribuinte de fato.

Isso, como fica evidente no extrato da norma aqui trazido contrário ao recente, à época, entendimento do STF acerca de ser possível a instituição do ICMS apenas sobre operações de *softwares off the shelf*, em que circulariam mercadorias, e rechaçou toda inteligência constitucional acerca da tributação de bens se serviços, instituindo ICMS sobre operações em que não circulam mercadorias, bem como ignorou o dizer do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, ao invadir serviços discriminados na Lei Complementar nº 56/1987 (MACEDO, 2017).

Nesse sentido, como relata Alberto Macedo (2017, p. 94), frente à flagrante inconstitucionalidade da norma do estado do Mato Grosso, o Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB – impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT com pedido liminar, que teve por base esses argumentos aqui relacionados.

Contudo, ao analisar o julgamento da cautelar, observou-se o decurso de 12 anos, entre o protocolo da ação, 1998, e o oferecimento do posicionamento provisório do STF, 2010. A esse passo “[...] para se concluir sobre o pedido de deferimento de uma medida liminar, uma revolução aconteceu no mundo digital. Uma pequena amostra foi o que desenvolvemos no presente estudo, no item 3.” (MACEDO, 2017, p. 94).

Nessa toada, com as notáveis mudanças que atravessavam a temática, durante o prazo do julgamento da medida liminar, a Corte pareceu incerta sobre a tributação do *software*, dado o perecimento da mídia física para comercialização dessa espécie, a exemplo dos programas adquiridos através do *download* ou dos serviços oferecidos em nuvem *IaaS*, *PaaS* e *SaaS*. Dessa maneira, o Plenário da Corte Constitucional entendeu por admitir provisoriamente a evolução do conceito de mercadoria, a fim de instituir a espécie mercadoria virtual, após pedidos de vista e abertura de discordância entre os Ministros, em posicionamento de ordem eminentemente política, frente ao receio do desaparecimento do objeto de cobrança do ICMS, expressado pelo Ministro Gilmar Mendes, redator do acórdão (MACEDO, 2017).

Dessa forma, atravessado por este mar de incertezas quanto à tributação do *software* e indo contrário ao julgado paradigmático emitido no RE 176.626-SP o STF (GOMES, 2019, pp. 11 – 12):

Após dez anos de seu ajuizamento, somente a análise da cautelar da referida ADI foi concluída, tendo-se decidido pela manutenção da lei do Estado do Mato Grosso até o julgamento mérito.

Para tanto, a Corte Suprema entendeu, liminarmente, que seria possível a incidência do ICMS sobre o software transferido ao consumidor via download, sob o fundamento de que seria possível a existência de uma mercadoria virtual. Deixou-se de lado, ao menos por enquanto, a relevância do suporte físico, para fins de ICMS.

Assim, a Corte admitiu a incidência do ICMS sobre operações que não circulavam, até então, mercadorias, evoluindo esse gênero para incluir a espécie mercadoria virtual, a fim de justificar a incidência do imposto. Mantendo incólume provisoriamente, portanto, a lei estadual.

Tal decisão do STF foi tomada na vigência da Lei Complementar nº 116/2003, que instituiu o licenciamento do direito de uso dos programas de computação sob incidência do ISS (BRASIL, 2003). Contudo a margem que se inaugurava com o posicionamento provisório do STF era quanto a incidência do ICMS sobre o *software standard* e oferecido via *download* ao usuário (GOMES, 2019).

Isso estabelecido, numa outra ponta, no ano de 2015, é impetrada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659-MG, pela Confederação Nacional de Serviços – CNS – a fim de (BRASIL, 2021):

[...]com o objetivo de que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96 e do Decreto nº 46.877/15 do Estado de Minas Gerais, bem como a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos da mesma unidade federada, “a fim de [se] exclu[ir] das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – *software*”.

A CNS, em suas alegações, atacou principalmente o art. 43, XV, “a” e “b”, do Decreto nº 43.080/2002 do estado de Minas Gerais que, junto ao restante da legislação citada no acórdão, teria condão de instituir o ICMS sobre a operação de fornecimento de programa de computador, seja sob encomenda ou *standard*.

Em linhas gerais, as ADI nº 1.945-MT e nº 5.659-MG versavam sobre a mesma temática: tributação de *software*. Nisso, o julgamento definitivo das ações se deu de forma conjunta, em 18 de fevereiro de 2021, com decisão de modulação dos efeitos em 24 de fevereiro do mesmo ano (BRASIL, 2021), mediante posicionamento do Plenário do STF, que se passa a expor.

Após a cautelosa análise do pleito, que se estendeu por mais de 20 anos, o Plenário do STF, por maioria absoluta dos votos dos Ministros, reformou o entendimento proferido em sede do julgamento da cautelar da ADI nº 1.945-MT, optando por declarar inconstitucionais os dispositivos legais ditos em ambas as ações que instituíam o ICMS sobre operações com *software*. Assim, o ISS passou a ser o único imposto sobre bens ou serviços a incidir sobre as operações de licenciamento de programas de computador. Ainda, os Ministros entenderam pela irrelevância da distinção entre *softwares off the shelf* e feitos sob encomenda, uma vez que, sob quaisquer espectros que se enxergue, o *software* é concebido como resultado do trabalho humano desenvolvido. Além disso, a Corte pareceu enxergar alternativa à dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, naquelas relações celebradas mediante contratos complexos, assim definiu (BRASIL, 2021).

Eis trecho da ementa da ADI nº 1.945-MT (BRASIL, 2021, pp. 1 – 2):

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (*download, streaming* etc). Distinção entre *software* sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato

complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

Complementarmente, segue o recorte da ementa da ADI nº 5.659-MG (BRASIL, 2021, pp. 1 – 2):

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.

Assim, o Plenário do STF interpretou a questão segundo já apontava a doutrina indicada neste trabalho, mediante acompanhamento, por maioria, do voto emitido pelo Ministro Dias Toffoli, Relator da ADI nº 5.659-MG, em que interpretou segundo múltiplas facetas a natureza jurídica do *software*, mas com destaque ao critério objetivo da Constituição Federal de 1988 e os dispositivos infraconstitucionais pertinentes, como a Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, em especial subitem 1.05, e Lei complementar nº 157/2016, ao que adicionou os subitens 1.03, 1.04 e 1.09 à dita lista, não dando espaço na legislação brasileira, à incidência de outro imposto, senão o ISS, sobre licenciamento de programas de computador, desenvolvimento de sistemas padronizados ou sob encomenda, processamento, armazenagem de dados e congêneres (BRASIL, 2021).

Além disso, também por iniciativa do Ministro Dias Toffoli, os efeitos do julgado foram modulados, a fim de conferir isonomia e segurança jurídica aos contribuintes que, como já dito neste trabalho, recorriam ao Judiciário no intuito de resolver evidente invasão de competência tributária dos Municípios pelos Estados federados.

A mencionada modulação foi consignada da seguinte forma (BRASIL, 2021, pp. 253 – 254):

Em continuidade de julgamento, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia **ex nunc**, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão **para**: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada

bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. [...]

Ou seja, a partir da data de publicação da ata de julgamento, que ocorreu em 20 de maio de 2021 (BRASIL, 2021), em resumo, a tributação única, seja segundo ICMS ou ISS, que ocorreu antes dessa data, ficam preservadas, não podendo o Estado federado ou Município efetuarem nova cobrança sobre esses fatos geradores. Exceção a isso, são as ações em curso, que seguirão o caminho apontado pela Corte Constitucional, e os casos de bitributação, hipótese que deverá ensejar a repetição de indébito do ICMS. Por fim, caso não recolhido nenhum dos impostos, fica o contribuinte submetido à cobrança do ISS pelo respectivo Município, inclusive sobre os fatos ocorridos antes da publicação.

Adicionalmente, vale pontuar que eventuais cobranças a devem respeitar o instituto da prescrição, apontado no art. 156, V, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Por derradeiro, tem-se que o aparente conflito de competência entre Estados federados e Municípios, quanto à tributação do *software*, foi finalmente resolvido ante o julgamento conjunto e paradigmático das ADI nº 1.945-MT e 5.659-MG, ao instituírem o ISS como único imposto sobre bens ou serviços a incidir sobre as operações com programas de computador, conforme estipula a Lei Complementar nº 116/2003, nos subitens 1.03, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.09 da respectiva lista anexa.

A mencionada resolução, contudo, não elimina todas as áreas cinzentas existentes sobre a tributação do *software*, sendo necessário, ainda, o estudo detalhado dos principais pontos controversos anotados jurisprudencialmente sobre a incidência do ISS.

#### 4 LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

A promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, mais a adição trazida pela Lei Complementar nº 157/2016, foi, sem dúvida, junto com a Constituição Federal de 1988, ponto principal de convencimento do Plenário do STF acerca da incidência do ISS sobre as operações com *software*, como bem indica o critério objetivo adotado pelo Ministro Dias Toffoli, Relator da ADI nº 5.659-MG (BRASIL, 2021).

Dito isso, apesar da segurança trazida pelo julgado acerca do imposto incidente, algumas questões inerentes à temática foram deixadas de fora pelos ilustres Ministros. Nisso se destaca elemento apontado por Alberto Macedo (2017, p. 93):

Enfim, não necessariamente se contundem o adquirente, por ato oneroso, de uma licença de uso (usuário final jurídico, tomador do serviço) e o usuário final de fato (beneficiário do serviço) da mesma, para quem o usuário final jurídico deu a licença de uso de presente. E, comercialmente falando, uma licença de uso pode ser transmitida onerosamente várias vezes (sublicenciamentos), pelas mãos de vários comerciantes (distribuidores) sem nenhum deles ter utilizado faticamente o *software* comercializado.

O extrato faz referência aos agentes envolvidos no licenciamento e distribuição do *software*, sejam: o titular do programa, o distribuidor e usuário (MACEDO, 2017). Numa ponta, o titular do programa de computador, do que se extrai da norma da Lei Complementar nº 116/2003, é considerado prestador do serviço, segundo art. 3º da Lei. Na outra, o usuário do *software*, ou consumidor, tido por tomador do serviço, conforme art. 3º, I, da Lei. Dentre elas, o distribuidor que demonstra similaridade com o intermediário, previsto no art. 3º, I, da Lei (BRASIL, 2003).

Outro ponto de debate a ser indicado, é quanto ao local da prestação de serviços e, consequentemente, o sujeito ativo da relação tributária, o respectivo Município.

Como dizia Hugo de Brito Machado (2020, p. 411):

O STJ vinha entendendo que competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador. Com essa orientação jurisprudencial, a pretexto de interpretar o art. 12 do Decreto-lei 406/1968, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade.

A Lei Complementar 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra. Em seu art. 3º estabeleceu que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento,

no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Ou seja, apesar da norma do Decreto-lei nº 406/1968 prever expressamente, a priori, o local da prestação de serviço ou do estabelecimento ou domicílio do prestador, o Superior Tribunal de Justiça entendia que o Município competente para cobrança do ISS deveria ser aquele em que se realizava a prestação, na vigência da norma dita.

Assevera Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 533), que tal posicionamento do STJ decorre da estratégia adotada pelos contribuintes, em observância ao Decreto-lei nº 406/1968, de fundar seus estabelecimentos em municípios de menor onerosidade tributária quanto aos serviços, ao passo que mantinham estrutura funcional nas capitais, onde efetivamente prestavam tais serviços. Com isso, em vez de detectar, caso a caso, a mencionada fraude, o STJ optou por preterir a norma do art. 12 do mencionado Decreto, determinando que o imposto fosse cobrado no local de prestação do serviço.

Enunciados tais pontos, é evidente a necessidade de maior detalhamento quanto a adequada repercussão tributária, enunciada na doutrina, a respeito desses quesitos.

#### 4.1 A CADEIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE

A questão da cadeia de prestação de serviços, ainda não definida assim à época, pôde ser observada inicialmente no julgamento do paradigmático RE 176.626-SP, em que o Ministro Relator Sepúlveda Pertence alertou sobre a ocasião em que o comerciante adquire exemplares para revenda (BRASIL, 1998).

Assim, apesar de superada ideia da autonomia da operação de comercialização do *corpus mechanicum* da mídia do software, inclusive com a eliminação das espécies *off the shelf* e sob encomenda para fins tributários, bem como posta de lado a dissidência doutrinária da inadequação do programa de computador como serviço, a concepção do comerciante, ou intermediário, que distribui o software ao usuário permanece.

Nesse passo, o âmbito da tributação do software não alcança somente licenciamento ao usuário do serviço, mas também a figura do intermediário envolvido nessa cadeia de prestação. Eis que surge, portanto, o questionamento: quais das

operações envolvidas entre proprietário, intermediário e usuário do *software* devem ser tributadas pelo ISS? Sobre isso vale lembrar que a norma da Lei nº 9.609/1998 que prevê, no Brasil, o uso do programa de computador através do contrato de licença (BRASIL, 1998).

Assim, em vez do tradicionalmente pensado quando se trata de mercadorias, as quais comercializadas numa cadeia de produção ou beneficiamento ensejariam a incidência do ICMS ou IPI, não-cumulativamente em entre cada ator da cadeia conforme art. 153, §3º, II, e art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o *software* é posto no mercado mediante a cessão do direito de uso.

Nesse caminho, pontua Alberto Macedo (2017, p. 91), o cenário previsto no RE 176.626-SP, com a figura do comerciante como intermediador do *software*, apesar de não fazer uso do programa de computador, realizaria, junto com o criador, o fato gerador previsto no subitem 1.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, qual seja o licenciamento do direito de uso de programas de computação, uma vez que o ator intermediário recebe o *software* através contrato de licença de uso e disponibiliza ao usuário final mediante sublicenciamento.

Ou seja, tanto o comerciante quanto o usuário do *software* seriam considerados cessionários no exemplo citado. Mais, seriam cessionários todos aqueles que vierem a compor a cadeia de distribuição e utilização dos programas de computador, eis que incorreriam no subitem 1.05 da citada lista. Dessa forma, respondendo ao quesito levantado de quais operações envolvidas entre proprietário, intermediário e usuário deveriam ser tributadas pelo ISS: todas as transmissões desenvolvidas a partir do proprietário, devem ser sujeitadas ao mencionado imposto, eis que objeto de licenciamento ou sublicenciamento.

Por fim, é importante pontuar o elemento da cumulatividade que, como dito nos art. 153, §3º, II, e art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988, é dispensado ao ICMS e IPI em suas respectivas cadeias. Contudo, não é o que se observa quando se trata do ISS, eis que o art. 156, III, da Carta Política silencia quanto a esse quesito (BRASIL, 1988).

Dessa maneira, além da ciência que o ISS deve incidir sobre cada transmissão realizada na cadeia de licenciamento de *software*, é importante ter clareza que o

imposto é cumulativo, incidindo, portanto, sem descontos referentes valor pago pelo autor imediatamente anterior na cadeia.

#### 4.2 O ESTABELECIMENTO PRESTADOR

Como diz Francisco Leite Duarte (2013, p. 581), o ISS é imposto eminentemente fiscal, ou seja, representa principal fonte de receita para os municípios brasileiros.

Nesse passo, a correta definição do estabelecimento prestador de serviços, além de imperativo jurídico é elemento que importa especialmente à Administração dos municípios, dado que desfalque de ISS no orçamento do ente federativo, importaria em expressiva diminuição da capacidade de financiamento das obras de interesse público.

Sobre isso, traz a doutrina de Hugo de Brito Machado (2020, p. 412) que “considera-se *estabelecimento prestador* o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”.

Nesse sentido, à vigência do Decreto-lei nº 406/1968, o Município a que se consideraria devido o ISS, deveria ser aquele em que estabelecido comercialmente ou domiciliado, na falta de estabelecimento, o prestador.

Contudo, aponta Hugo de Brito Machado Segundo (2018, pp. 532 – 533) que tal disposição, apesar de ser exata quanto ao Município sujeito ativo da relação jurídico-tributária, era intencionalmente contrariada pelo STJ, dada suposta fraude dos contribuintes que se estabeleciam em municípios com que não instituíam ISS em sua legislação local, ao mesmo tempo que mantinham unidade unidades funcionais nas cidades em que, de fato, desenvolviam os serviços.

Apesar da intenção de trazer efetividade à norma tributária, o posicionamento do STJ é criticado pelo autor, na medida que aponta como medida mais benéfica à ordem tributária a identificação, pela Corte, de cada contribuinte, individualmente, que comete a alegada fraude, em vez de contrariar, indistintamente, a norma legal (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Com a promulgação de Lei Complementar nº 116/2003, muitos dispositivos outros sobre o ISS ficaram revogados, dentre eles as disposições do citado Decreto.

Nesse passo, ao comentar as mudanças trazidas pela nova legislação, Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 533) comenta:

O art. 3º da LC nº 116/2003, dispositivo no qual a questão está atualmente tratada, **reitera - contra a jurisprudência do STJ - que o critério para determinação do local da ocorrência do fato gerador é o local do estabelecimento prestador**. Essa lei complementar, contudo, faz duas alterações importantes. Primeiro, define o que se deve entender por estabelecimento (art. 4º), para fins de determinação do local no qual o ISS é devido. E, segundo, estabelece diversas exceções à regra de que o imposto é devido no local do estabelecimento. O DL nº 406/68 só previa como exceção a construção civil, enquanto a nova lei contempla as exceções dos 22 incisos de seu art. 3º, todos serviços em relação aos quais é possível se determinar onde foram prestados.

Assim, além de ampliar as hipóteses de exceção à regra de incidência do ISS no estabelecimento prestador do serviço, trazendo 22 hipóteses, a Lei Complementar nº 116/2003, também definiu, com a precisão necessária, aquilo que deveria ser considerado como estabelecimento prestador, para fins de cobrança do imposto (BRASIL, 2003):

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

O que parece resolver a problemática é, contudo, visto por Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 534) como surgimento de uma nova incerteza, a qual se apresentará quando da apreciação, pelo STJ, de caso não contemplado pelas exceções previstas nos 22 incisos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003. Hipótese em que, comenta o autor, a Corte não deveria continuar adotando o posicionamento tradicional de desvirtuar o texto complementar, a fim de suprir necessidade de combate à fraude fiscal.

Nisso, há de se destacar trecho da ementa do julgado do STJ acerca do REsp 1.060.210-SC, no que diz (BRASIL, 2013):

[...] 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito

passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. [...]

Ou seja, no julgamento do caso a respeito do estabelecimento comercial das operações de *leasing*, o STJ entendeu, feitas as ressalvas do item 4. do extrato, que o mandamento legal da Lei Complementar nº 116/2003 privilegiou a segurança jurídica do contribuinte, completando que eventuais fraudes devem ser combatidas de modo individualizado, eis que o esvaziamento da norma legal implicaria em quebra do princípio da legalidade tributária.

Dessa forma, a posição firmada pelo STJ e de respeito, como há de se esperar, à norma do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, recorrendo exclusivamente às exceções previstas nos 22 incisos do art. 3º desse mesmo diploma.

Tal certeza, quanto às operações de *software* é de fulcral importância, uma vez que, a tecnologia da informação permite que o desenvolvedor se conecte a usuários de sua aplicação em todo o país, ainda mais quando se considera a comercialização via *download* ou contrato de licença de uso de *IaaS*, *PaaS* ou *SaaS* disponibilizado em nuvem, em detrimento das mídias físicas (MACEDO, 2017).

Assim, como indica Carla Eugenia Caldas Barros (2016, p. 58) “[...] o cidadão tem o direito fundamental de ver serem respeitadas e ou cumpridas as suas escolhas fiscais ao mesmo tempo, que tem o dever fundamental de pagar impostos segundo a sua capacidade contributiva.”. Ou seja, o desenvolvedor do programa de computador, independentemente do posicionamento crítico que os doutos julgadores possam tomar acerca da tributação do ISS, tem o direito de se estabelecer adequadamente em qualquer Município do Estado brasileiro que lhe parecer conveniente, desde que isso não implique em fraude, nos termos citados.

Nesse caminho, estando o *software* disponível, via *download* ou nuvem, numa gama indeterminada de municípios, somente será considerado prestado o serviço e devido, portanto, o ISS àquele em que se firmar o estabelecimento prestador.

## 5 CONCLUSÃO

De todo o debate realizado, o ponto de maior importância a ser denotado é a, enfim, segurança jurídica e isonomia proporcionada pelo julgamento de mérito das ADI nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, a reconhecer o ISS como imposto devido nas operações de licenciamento de *software*.

Solucionar a questão da tributação do *software* demanda, primeiramente, uma adequada conceituação dessa espécie. Assim, corrente majoritária da doutrina considera possível somente duas categorias, nas quais devem ser enquadrados os programas de computador: mercadoria ou serviço.

Tal concepção decorre das possibilidades do produto da atividade empresária posta em comércio serem definidas no Direito Privado, consagradas constitucionalmente, através da dicotomia bens e serviços.

Assim, não existiria um terceiro gênero a poder abarcar a espécie *software* e, portanto, deveria ser tributado por circulação de mercadoria ou prestação de serviço.

Em sede tributária, norma que serve de norte para a evolução da discussão, é o art. 110 do CTN, que impossibilita a transformação de instituto trazido de outro ramo do Direito, quando aplicado ao Direito Tributário. Assim, evolução de conceito de mercadoria, definição de serviço e distinção pela tangibilidade devem ser interpretados tal qual sua conceituação no diploma original.

Desde logo, é possível ver que o conceito de mercadoria, como bem corpóreo destinado ao comércio, não concebe adequadamente o *software*, eis que incorpóreo, mesmo quando incluído em mídia física, e definido na Lei nº 9.609/1998 como conjunto de instruções.

Assim, não sendo mercadoria, ter-se-ia *software* como serviço. Contudo, o conceito tradicional defendido no direito pátrio acerca de serviço, tem a obrigação de fazer vinculada ao esforço humano como ponto central de sua definição, o que, dada a constante evolução das inteligências artificiais, coloca em xeque tal conceito clássico.

Tal questão já onerava a Corte Constitucional há mais de 20 anos e, nesse interregno, o *software* sofreu diversas alterações, com destaque à transformação da mídia física do transporte, disquete, CD, DVD e pendrive originalmente, e a tendência

da desmaterialização dos programas de computador adquiridos através de *download* ou disponibilizados em nuvem, a exemplo dos *IaaS*, *PaaS* e *SaaS*, que não mais necessitam serem descarregados na máquina do usuário.

Além das questões tecnológicas materiais, a construção de entendimento também foi atravessada por interesses políticos que, por vezes, puderam tirar de cena o aspecto eminentemente técnico-jurídico que a prestação desse tipo de serviço jurisdicional demandaria.

Aqui se indica, por um lado, a movimentação dos Estados federados em editar leis estaduais a onerar pela via do ICMS a comercialização de *softwares* e, por outro lado, os Municípios no êxito de aprovar a Lei Complementar nº 157/2016, a fim de pacificar o ISS como único tributo sobre bens e serviços devido na operação.

No meio disso, o Supremo Tribunal Federal, como indica Alberto Macedo, tomado por preocupações outras, senão o Direito Tributário, involuiu na consideração da natureza jurídica do *software*, quando do julgamento da cautelar da ADI nº 1.945, na qual, em vez de se debruçar tecnicamente sobre a contenda, preocupou-se com a perda de relevância do ICMS quando das transações da economia digital.

Se diante do julgamento do RE 176.626-SP os Estados federados já se organizaram a fim de tributar os *softwares* de prateleira, quando do entendimento cautelar do STF na ADI nº 1.945-MT o que se percebeu foi uma verdadeira articulação dos Municípios a fim de aprovar a Lei Complementar nº 157/2016 (GOMES, 2019).

Por todos os espectros que se enxergasse o *software*, parecia, à época do julgamento da medida cautelar da ADI nº 1.945-MT, ser inconcebível o reconhecimento de mercadoria virtual a justificar a incidência de ICMS sobre os *softwares off the shelf* disponibilizados via *download* já em 2010. Contudo, a Corte Constitucional decidiu provisoriamente pela incidência deste imposto sobre esse tipo de operação.

Ora, até então, seguindo o cerne constitucional, a doutrina e jurisprudência tinha construído divisão clara entre mercadorias e serviços, que seria a tangibilidade. Ou seja, espécies imateriais postas ao comércio, como as operações de licenciamento de *software*, não deveriam configurar circulação de mercadorias.

Por conseguinte, inexistindo circulação de mercadorias e não sendo qualquer dos serviços de comunicação, transporte ou financeiros, somente o ISS deveria se apresentar como opção lógica à tributação.

Em sentido contrário, entretanto, entendeu o STF, ao conceber a mercadoria virtual, decisão duramente criticada por Alberto Macedo, ao dizer que a evolução do conceito de mercadoria implica na involução da definição de serviço, gêneros definidos constitucionalmente e, portanto, supostamente defendidos contra qualquer imprecisão ou arbitrariedade do aplicador ou julgador da Lei.

Nesse passo, mesmo com a disposição do art. 146, III, mais art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, a respeito da competência de lei complementar para definir os serviços de qualquer natureza que seriam sujeitados ao ISS, o STF ainda levou cerca de 5 anos entre a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, em que o Legislativo reforçou a competência deste imposto para onerar as atividades de licenciamento de processamento de dados, elaboração de aplicações, compartilhamento de conteúdo via internet e congêneres, e a publicação de posicionamento definitivo sobre a matéria.

Assim, somente no ano de 2021 o STF, aos olhos da doutrina, editou jurisprudência coerente com as concepções apresentadas entre mercadorias e serviços, estabelecendo *software* como serviço, independentemente de ser sob encomenda ou produzido em série – acabando, portanto, com a distinção dos *softwares off the shelf*. Finalmente, sobre as operações de licenciamento de *software* deveria ser recolhido o ISS.

Importante também, foi a modulação da decisão mencionada, eis que, resumidamente, preservou os recolhimentos realizados até então, ressalvando ao contribuinte e o fisco municipal, a possibilidade de repetição de indébito ou execução, em casos de, respectivamente, pagamento de ISS e ICMS ou nenhum dos impostos.

Apesar do avanço, uma vez pacificado o entendimento do ISS como imposto incidente sobre as operações com *software*, ainda é necessário analisar áreas cinzentas quanto à tributação, uma vez que, as contendas tradicionalmente relacionadas ao imposto agora também serão vistas sob a ótica dos programas de computador.

Importante nesse sentido é a figura do estabelecimento prestador de serviços que já foi palco de discussão no Superior Tribunal de Justiça. A Corte, na tentativa de inibir fraude fiscal, entendia contrário ao texto expresso do Decreto-lei nº 406/1968, a fim de evitar que prestadores de serviço se estabelecessem em municípios vantajosos, sob o ponto de vista tributário, contudo prestassem, efetivamente, os serviços mediante unidade estabelecida em outra localidade.

Dessa maneira, sob duras críticas de Hugo de Brito Machado Segundo, o STJ passou a considerar indistintamente o ISS devido ao município em que instalada a unidade funcional. Entendimento contrário à norma da época.

Contudo, ao que parece, o STJ com a edição da lei complementar nº 116/2003, tem adotado posição consonante à legislação. Boa parcela em função das várias exceções à regra do estabelecimento prestador que a lei traz.

Tal debate quanto ao licenciamento de *software* é de suma importância, eis que, diferentemente da ideia tradicional de serviço como empenho imediato de esforço humano, pode ser transportado sem qualquer barreira física a uma gama indeterminada de municípios em que estão os usuários das aplicações e, caso o fornecedor opte por se estabelecer em município que não institua a cobrança do ISS, seu planejamento deve ser respeitado, caso não configure fraude fiscal.

Por fim, é evidenciado o caráter cumulativo do ISS, numa espécie de cadeia de prestação de serviços, mediante licenciamento e sublicenciamentos intercalados até a figura do usuário na outra ponta da operação.

Nesse passo, importante saber se na cadeia poderia o contribuinte pleitear desconto sobre o valor de ISS já recolhido pelo ator imediatamente anterior, repercutindo na cumulatividade do imposto.

Contudo, dado o silêncio da Constituição Federal de 1988 em prever a não cumulatividade, cada ator integrante da cadeia de prestação de serviço de licenciamento de *software* deverá recolher ISS sem descontar o já pago ao longo da cadeia.

É o contrário, por exemplo, do que ocorre com o IPI ou ICMS, não cumulativos por força do art. 153, §3º, II, e art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988,

respectivamente, instituídos na determinação clássica de cadeia de produção ou comercialização de mercadorias.

Impõe-se, portanto, conceito de cadeia de prestação de serviços que pode ser composta por distribuidores encadeados, culminando no usuário, ou tomador.

Isso destoa da concepção clássica de serviço, composta somente entre fornecedor e tomador, em que o esforço humano é diretamente empregado entre esses. Na tributação de *software* é possível que tal serviço seja transportado, via mídia física, *downloads* ou nuvem, a cada usuário.

Ainda sobre a cumulatividade, somada ao aspecto político do debate da tributação dos programas de computador, é importante relacionar com a insuficiência do conceito clássico de serviço como obrigação de fazer, e a obviedade do não enquadramento como mercadoria. Assim, uma das opções apontadas por Hugo de Brito Machado Segundo, seria a instituição de imposto não previsto no texto constitucional, através da competência residual da União.

Ora, com a evolução das inteligências artificiais, como destaca o autor, a obrigação de fazer perde, cada vez mais, espaço em função das obrigações de dar, na medida em que o esforço humano da prestação de serviços é paulatinamente substituído pelo oferecimento de coisas. Assim, explicita-se a latente insuficiência da espécie serviço para conceituar *software*.

Contudo, tal imposto residual deveria ser não cumulativo conforme art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, o que diminuiria expressivamente o montante recolhido nas cadeias de licenciamento de *software*.

Além disso, retirar a tributação de *software* da competência dos Municípios, implicaria em significativa baixa na arrecadação do ISS, eis que imposto eminentemente fiscal.

Assim, pode-se concluir que, além da óbvia pertinência jurídica, o tema é, sem dúvida, atravessado por fortes influências políticas, mas que, apesar disso, conseguiu desfecho coerente, sob o ponto de visto técnico tributário, acerca da conceituação de *software* como serviço.

Mais, a lei complementar nº 116/2003, em seu texto consolidado apresenta segurança jurídica suficiente a saber do imposto devido, afastando, junto com o

julgamento conjunto das ADI nº 1.945-MT e 5.659-MG, quaisquer inseguranças jurídicas sob este aspecto.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Carla Eugenia Caldas. E afinal software é mercadoria ou não?. PIDCC, Aracaju, Ano V, Volume 10 nº 03, p. 048 a 070 out. 2016. Disponível em: <http://pidcc.com.br/artigos/1003/041003.pdf>. Acesso em 09 mar. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). Revista de Direito Administrativo, v. 240, p. 1–42, 2005. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acesso em: 11 maio. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República [2020]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Decreto nº 6.306/2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Brasília, DF: Presidência da República [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm). Acesso em 16 mar. 2023.

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: Presidência da República [1968]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm). Acesso em 01 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República [1966]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 09 de mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.609/1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências.

Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm). Acesso em 16 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.610/1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9610.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm). Acesso em 25 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.868/1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República [1999]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm). Acesso em 01 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406/2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em 15 abr. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 56/1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1987]. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp56.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm). Acesso em 01 abr. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 16 abr. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 116/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em 16 abr. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 157/2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei

Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília: Presidência da República [2016]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm). Acesso em 16 abr. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Recurso Especial 1.060.2010 Santa Catarina. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. 1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento

mercantil. O eminentíssimo Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. 2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal. 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento

mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento. 8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil. 9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento. 10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo. 11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais. 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo;

(d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução. Recorrente: POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL. Recorrido: MUNICÍPIO DE TUBARÃO. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. em 28 nov. 2012, DJe. de 05 mar. 2013 RSTJ vol. 230 p. 337. Disponível em:

[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200801101098&dt\\_publicacao=05/03/2013](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200801101098&dt_publicacao=05/03/2013). Acesso em 05 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (*download, streaming* etc). Distinção entre *software* sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux). 2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. 3. A tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha

dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a constitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Interpelado: Governador do Estado de Mato Grosso; Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relatora: Min. Cármem Lúcia. Redator do Acórdão: Min. Dias Toffoli, j. em 24 fev. 2021, DJ. de 20 mai. 2021. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em 01 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659 Minas Gerais. 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 julgamento. Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS. Interpelado: Presidente da República; Congresso Nacional; Governador do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Dias Toffoli, j. em 24 fev. 2021, DJ. de 20 mai. 2021. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>.  
Acesso em 01 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). Recurso Extraordinário 176.626/SP. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão

constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, j. em 10 nov. 1998, DJ. de 11 dez. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 14 mar. 2023.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 9<sup>a</sup> ed. ver. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n. 83/2014, e os últimos julgados do Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2015.

DUARTE, Francisco Leite. Direito tributário aplicado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

GOMES, Daniel de Paiva. Uma análise pragmática da tributação indireta do software no Brasil: o conflito de competência entre ICMS e ISSQN. FGV DIREITO SP Law School Legal Studies Research Paper Series, n. TL018, fev. 2019. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN\\_ID3332812\\_code2108569.pdf?abst\\_ractid=3332812&mirid=1](https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID3332812_code2108569.pdf?abst_ractid=3332812&mirid=1). Acesso em 09 mar. 2023.

MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS-Mercadoria: Licenciamento de Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria Como Bem Imaterial. In: MACEDO, Alberto *et al.* Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais. Vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 57-99.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 41<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da lc 116/2003. Disponível em:

[https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/conceito\\_servicos\\_modalidades\\_listadas.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/conceito_servicos_modalidades_listadas.pdf). Acesso em: 09 mar. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional. 7<sup>a</sup> ed. Ver. E atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A atualidade da locatio-conductio no disciplinamento da tributação das novas tecnologias em A locatio-conductio Influência nos direitos atuais: Atas do XX Congresso Internacional e do XXIII Congresso Ibero-americano de direito romano. Lisboa. Universidade Lusíada Editora. 2018. pp. 417 – 434.

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

<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7069/1/Luciano%20Garcia%20Miguel.pdf>. Acesso em 09 mar. 2023.

MINAS GERAIS (Estado). Lei nº 6.763/1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte, MG: Governo do Estado de Minas Gerais [1975]. Disponível em:

[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l6763\\_1975\\_01.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html). Acesso em 15 abr. 2023.

MATO GROSSO (Estado). Lei nº 7.098/1988. 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: Assembleia Legislativa [1998]. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1172600>. Acesso em: 15 abr. 2023.