

## DIFICULDADES INSTITUCIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES FRENTE A UMA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTIQUADA E ULTRAPASSADA

Kelvin Felipe Ribeiro<sup>1</sup>, Laura Pimenta Krause<sup>2</sup>

1 – Graduando em Bacharelado do curso de Direito da Faculdade Multivix Cariacica

2 – Docente do Curso de Direito da Faculdade Multivix Cariacica

### RESUMO

O objetivo central deste artigo é promover, através de pesquisa e demonstração jurisprudencial, doutrinária e legislativa, uma reflexão acerca dos aspectos jurídicos, sociais e econômicos relativos à forma com que a administração pública tem atuado para garantir a adequação das operações que tem como objeto os bens e serviços digitais. Tal debate revela-se de extrema importância na realidade de uma sociedade contemporânea é diretamente influenciada pela intitulada *era digital*, cabendo ao poder público o desafio de adequar a legislação tributária para que haja segurança jurídica e contribuição justa. O presente artigo visa oferecer uma análise crítica acerca da atuação do fisco no setor digital, baseando-se sempre nos preceitos de nossa carta maior: a Constituição Federal de 1988.

**Palavras-chave:** Tributação, Softwares, Legislação,

### 1. INTRODUÇÃO

A atual realidade social trazida pela globalização e pela chamada revolução digital, tornou rápido e prático o acesso às ferramentas digitais que facilitam a realização das atividades básicas às mais complexas presentes no cotidiano das pessoas físicas, e até mesmo das pessoas jurídicas. Com o advento da *era digital* e o crescimento do mercado de soluções tecnológicas para a rotina da sociedade contemporânea, surge a necessidade de adequação das operações cujo objetos principais sejam bens e serviços digitais ao nosso ordenamento jurídico.

O poder público tem tido grandes desafios para definir a natureza jurídica, assim como sua respectiva tributação a luz da Constituição Federal. Uma vez que o setor digital é constantemente evoluído, as normas vigentes muitas vezes se mostram

ultrapassadas e reacionárias quanto a aplicação de uma nova realidade de mercado, inexistente no advento de nossa legislação tributária.

Nessa perspectiva, o objetivo central deste artigo é promover, através de pesquisa e demonstração jurisprudencial, doutrinária e legislativa, uma reflexão acerca dos aspectos jurídicos, sociais e econômicos relativos à forma com que a administração pública tem atuado para garantir a adequação das operações que tem como objeto os bens e serviços digitais.

Tal debate revela-se de extrema importância na realidade de uma sociedade contemporânea é diretamente influenciada pela intitulada *era digital*, cabendo ao poder público o desafio de adequar a legislação tributária para que haja segurança jurídica e contribuição justa. O presente artigo visa oferecer uma análise crítica acerca da atuação do fisco no setor digital, baseando-se sempre nos preceitos de nossa carta maior: a Constituição Federal de 1988.

## **2. NOÇÕES GERAIS E NATUREZA JURÍDICA DOS SOFTWARES E BENS DIGITAIS**

Ao ingressarmos na chamada “Era digital”, ferramentas digitais como Photoshop, Adobe, Microsoft Office, Spotify, Netflix, Airbnb, editores de mídia profissionais, dentre uma infinidade de outros softwares se tornaram indispensáveis nos últimos anos, com potencialização ainda maior em 2020, tendo como principal causa a pandemia mundial do Corona vírus e a necessidade da sociedade de realizar suas atividades pessoais e profissionais de dentro de suas casas de modo remoto.

A título de definição jurídica geral dos softwares, ao analisarmos a Lei nº 9.609, de fevereiro de 1998, em seu capítulo I, artigo 1º, o software é:

### **LEI Nº 9.609, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998.**

#### Capítulo I

“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.”

Tal diploma normativo então, definiu o software como um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza e baseados em técnica digital ou análoga. Utilizando-se de tal conceituação do legislador, entende-se então que são considerados softwares todas as ferramentas digitais operadas por meio de aparelhos eletrônicos físicos, o que engloba computadores, notebooks, smartphones, tablets, dentre outros.

Ainda de acordo com a Lei do Software (Lei nº 9.609/98) o “uso de programa de computador” será objeto de contrato de licença. Partindo do que foi normatizado pela referida lei, o usuário ao adquirir um software, contratará uma licença para o uso.

José Gomes Jardim Neto, por sua vez, complementa o texto de lei, *in verbis*:<sup>1</sup>

Após sua criação e colocação no mercado, o programa de computador, como puro e simples conjunto de instruções, não tem valor econômico. O valor econômico do software, para seu titular, depende dos direitos relativos a ele. E o valor pago pelo consumidor se refere ao direito de utilizar o software.

Nesse sentido, vale ainda ressaltar que, ainda pela lei 9.609/98, em seu artigo 2º, os direitos intelectuais conferidos aos softwares estão sujeitos à lei dos direitos autorais, nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998:<sup>3</sup>

#### **LEI Nº 9.609, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998.**

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

Logo, observa-se claramente que a natureza jurídica dos softwares se define como o trabalho intelectual visando a elaboração de programa de computador.

Estando a proteção jurídica dos softwares sujeitas à lei nº 9610/98, encontra-se o primeiro ponto controvertido e omissos da lei 9609/98, no que tange ao conceito norteador dos programas de computador. Como citado no Art. 1º, da lei nº 9609/98,

---

<sup>1</sup> NETO, José Gomes Jardim. Os produtos Digitais Vendidos na Internet e o ICMS. In: Internet – O Direito na era virtual, p.284

*“Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza já a lei 9610/98 busca sanar a omissão do dispositivo supracitado em seu Art. 7º, que define os softwares como “Criações do espírito do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível” 4.*

A lei do software (9609/98) reconhece como softwares os programas de computador contidos em suporte físico, já a lei dos direitos autorais (9610/98), define como softwares também as criações intelectuais de suporte intangível. Tal distinção entre este ponto se torna de absoluta relevância com o surgimento dos bens digitais, fazendo gerar diversos debates tanto no campo econômico, quanto no âmbito jurídico.

Anos atrás, as mídias e softwares para computadores eram disponibilizados e comercializados de forma ao que consumimos hoje. Era comum a comercialização de softwares por meio de mídias físicas em vários estabelecimentos. O consumidor que desejasse ter tal ferramenta, deveria comprar o dispositivo físico de mídia, instalar em seu dispositivo, e teria acesso as ferramentas do programa. Atualmente, o consumidor já pode adquirir o software junto a sua licença de uso via download ou transferência eletrônica de dados, e, indo mais além, nem sequer ter que baixar o programa e utilizá-lo remotamente, através da computação em “nuvem”.

Com a clara evolução dos softwares, assim como sua comercialização e disponibilização trouxe inconformidade com as leis que visavam discipliná-los e classificá-los. Surgiu então, frente a falta de previsão legal, a carência da

diferenciação das espécies de softwares e bens digitais. O poder público por sua vez, tem tido extrema dificuldade de fazê-lo frente a combinação de falta de previsão legislativa específica, a constante evolução no setor digital motivada pela crescente demanda, e, principalmente, pelo pacto federativo que garantiu competência tributária à estados e municípios, asseverando a necessidade da classificação de tais objetos entre serviços e produtos para fins tributários.

A diferenciação das modalidades de contratação e espécies de softwares é de extrema importância para o direito tributário, visto que pode haver inconformidade de enquadramento na legislação tributária vigente entre eles. O presente artigo se restringirá as modalidades de contratação dos softwares desenvolvidos sob

encomenda, dos softwares como serviço (softwares SAAS) e dos softwares de prateleira contratados sob licença de uso.

Softwares sob encomenda são objetos de contrato de desenvolvimento de software, e consistem no desenvolvimento ou ajuste de programa de computador com o fim de sanar ou desempenhar necessidades de um contratante específico. Tais softwares são comuns em grandes empresas que precisam de uma ferramenta para digitalizar e sintetizar dados, assim como suprir as peculiaridades consoantes com sua atividade rotineira.

Desta forma, Newton De Lucca<sup>2</sup> define os contratos de desenvolvimento de programas de computador por encomenda como:

“Objeto de tal contratação é o estudo e o desenvolvimento de um programa especialmente destinado a satisfazer uma exigência específica do solicitante”

Neste caso, a empresa contratada contrai uma obrigação de fazer um software sob medida, ou seja, diferentemente dos softwares de prateleira, tal software será desenvolvido (diferentemente dos softwares de prateleira) para suprir as particularidades e necessidades de um contratante específico mediante remuneração. Desta forma, fica à pessoa física ou jurídica encomendante, via de regra, os direitos autorais relativos ao programa de computador desenvolvido

”

durante o contrato ou vínculo estatutário, salvo disposição contratual no sentido oposto.

**LEI Nº 9.609, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998.**

*“Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.”*

---

<sup>2</sup> LUCCA, Newton De. Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática. Brasil: editora Saraiva, 2003, p.86

Os *Softwares SAAS ou Software as a Service*, que em português significa “software como serviço” são sistemas que normalmente são utilizados por meio de *cloud computing*, ou seja, ficam alojados na nuvem sem que o usuário precise baixar arquivos para utilizá-lo. Como a própria classificação já diz, são focados no fornecimento de bens em vários campos, como lazer, sistemas de gestão, sistemas de gerenciamento na área jurídica, dentre diversos outros. São os principais responsáveis pelo impulsionamento do setor de Startups digitais nos últimos anos e representam a evolução tecnológica, preponderante na chamada “revolução digital do século XXI”.

O Sebrae em artigo publicado e disponibilizado na internet<sup>3</sup>, define o conceito de startup como:

“Muitas pessoas dizem que qualquer pequena empresa em seu período inicial pode ser considerada uma startup. Outros defendem que uma startup é uma inovadora com custos de manutenção muito baixos, mas que consegue crescer rapidamente e gerar lucros cada vez maiores. No entanto, há uma definição mais atual, que parece satisfazer a diversos especialistas e investidores: uma startup é um grupo de pessoas à procura de um modelo de negócios repetível e escalável (...).”

Logo, entende-se que Startups digitais são empresas criadas com o único objetivo de arrecadar capital oferecendo um produto ou serviço de modo totalmente remoto e teoricamente ilimitado, de forma que o consumidor tenha de acessar ao software por meio de dispositivos como: celulares, tablets, computadores, dentre outros. Tal modelo de negócio expandiu-se rapidamente no Brasil e no mundo nos últimos anos, sendo alvo de diversos debates de cunho jurídico quanto a atuação do poder público na regulamentação dessas atividades.

Os *softwares de prateleira*, por sua vez, são programas de computador desenvolvidos sem que haja um consumidor final específico, como nos softwares sob encomenda. É a espécie de software comercializado mais comum dentre os citados e é usado rotineiramente por boa parte da população mundial, movimentando altas cifras anualmente no país.

---

<sup>3</sup> SEBRAE. O que é uma startup? Disponível em:<<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-que-é-uma-startup,6979b2a178c83410VgnVCM1000003b74010aRCRD>> Acessado em Outubro, 2020.

A lei 9.609/98, em seu art. 9º, disciplina a modalidade de contratação dessas ferramentas por meio de um contrato de licença de uso a ser aceito pelo consumidor no ato da instalação do programa. Neste modo, a parte contratante apenas adquire o mero direito a utilizar o software, pautado pelas cláusulas contratuais previamente acordadas, mantendo assim todos os direitos autorais reservados ao seu desenvolvedor.

**LEI Nº 9.609, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998.**

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

De extrema importância mercadológica e jurídica, a *Licença de direitos de comercialização* é modalidade de contratação relevante e polêmica no que se refere a sua incidência tributária. Ana Teresa Lima Rosa Lopes, conceitua tal modalidade<sup>4</sup>:

“Neste caso, o proprietário dos direitos de autor sobre o programa de computador sublicencia a exploração econômica do software para terceiros. Aqui, mais uma vez, não há transferência da propriedade intelectual, mas apenas o direito de exploração econômica do direito autoral”.

Disciplinado pelo Art. 10º da lei 9.609 de fevereiro de 1998, tal modalidade de contratação é o principal objeto de divergência doutrinária e jurisprudencial quanto a sua incidência tributária, visto que seus diplomas normativos reguladores reacionários são profundamente afetados pela evolução da comercialização digital, em especial pela *computação em nuvem*.

Muito se tem debatido acerca da natureza jurídica de produtos ou serviços das modalidades de contratação dos softwares supramencionados. Os tribunais superiores tem tido claras dificuldades para classificar os bens digitais, visto que, muitas vezes os mesmos possuem características peculiares à ambos conceitos de produtos e serviços ao mesmo tempo. Tal debate é de extrema urgência no que se refere ao direito tributário, porém, esbarra nas definições legais quanto à natureza jurídica, principalmente pela constante evolução e modificação dos referidos bens, impulsionados pela demanda trazida pela “era digital” na sociedade contemporânea.

---

<sup>4</sup> LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou Serviço? Brasil: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 127/2016, 2016, página 166.

## 2.1 A DIFICULDADE INSTITUCIONAL NA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DIGITAIS

O impacto jurídico da distribuição e comercialização não é exclusivamente brasileiro, diversos países ao redor do mundo também têm enfrentado adversidades semelhantes referentes à forma de tributação dessas transações. As dificuldades com que o Estados Unidos da América lidou com a tributação dos softwares serve de pleno exame comparativo aos problemas enfrentados pelo Brasil. Entre os anos de 1960 e 1970, os EUA enfrentaram problemas parecidos com o que enfrentamos hoje no que tange à caracterização dos softwares como produtos ou serviços, isso porque o imposto chamado *sales tax* é o tributo incidente sobre o comércio de bens tangíveis e, se fosse caracterizado como serviço, não seria tributado pelo referido imposto estatual sobre comércio de bens tangíveis.<sup>5</sup>

Como em território brasileiro, a discussão acerca do conceito de produto e serviço para definir sua modalidade de tributação trouxe insegurança jurídica ao mercado de softwares. No país norte americano, houveram conflitos entre normas federais e estaduais quanto a tangibilidade ou intangibilidade desses bens, até que, após reformas de decisões de diversas cortes, restou decidido entendimento próximo à realidade brasileira atual: os softwares customizados não estariam sujeitos ao *sales tax* devido a sua intangibilidade. Já os *canned softwares* (softwares de prateleira), por serem considerados bens tangíveis devido ao seu suporte físico, estariam sujeitos ao imposto. Todavia, embora o entendimento majoritário seja no sentido de tributar apenas os *canned softwares* por meio de *sales tax*, vários estados tributam todos os tipos de softwares, incluindo os customizados.<sup>6</sup>

Como observado, assim como no Brasil, a controvérsia jurídica quanto a incidência e competência tributária dos bens digitais ainda é causa de insegurança jurídica nos EUA. Tal questão ainda se complica quando se trata de transmissão de software por download, uma vez que pode ser tributado de diferentes formas a depender da legislação estadual, ou até mesmo não tributado como nos estados da Califórnia,

---

<sup>5</sup> KUO, John Wei-Ching. Sales Taxation of software: an issue of tangibility. High Technology Law Journal, em 1987.

<sup>6</sup> HRDESTY, David. Multistate taxation of software and internet companies. In internet: <[www.riskinfo.com/tech/multista.html](http://www.riskinfo.com/tech/multista.html)>, acessado em 18 de outubro, 2020.

Maryland, Missouri, Carolina do Sul, dentre outros. Para a tributação dos softwares SAAS, normalmente utilizados por meio da computação em nuvem (*cloud computing*), o país tem reformado suas normas para adequar sua legislação ao conceito moderno de comércio de softwares.<sup>7</sup>

Por sua vez, a dificuldade da administração pública brasileira em adotar regime tributário específico e diferenciado ao comércio de softwares, dentre outros, não só esbarra nas características de produtos e serviços simultaneamente dos objetos da transmissão ao consumidor/usuário, mas também é incontestável reflexo do pacto federativo que conferiu competência tributária tanto a estados, quanto aos municípios. Esse conflito, além de gerar uma cada vez mais intensa guerra fiscal entre os entes, traz grande insegurança jurídica ao setor.

Como já desmistificado, os softwares de prateleira são aqueles comercializados em larga escala e desenvolvidos sem que haja pessoalidade para com o usuário final, de forma que o consumidor apenas manifesta aceitação à um contrato de uso dessas ferramentas.

Tais programas de computador começaram a ter relevância nacional pouco antes dos anos 2000, o que levou o poder público a disciplinar a forma com que se daria sua tributação no que se refere a importação, distribuição e comercialização dos softwares produzidos em larga escala.

Vale ressaltar que nos primeiros julgados o STF entendeu que o software se trata de bem intangível, pois não se confunde com seu suporte físico, logo, não poderia ser considerado mercadoria para fins de incidência tributária do ICMS.

Já no ano de 1996, a segunda turma do STJ julgou de forma diversa o Recurso Ordinário no Mandando de Segurança nº 5.934/RJ:

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTÁRIO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO, FEITOS POR

---

<sup>7</sup> LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou Serviço? Brasil: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 127/2016, 2016, página 168 e 173.

EMPRESAS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, SÃO MERCADORIAS, DE LIVRE COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO, PASSIVEIS DE INCIDENCIA DO ICMS. JÁ OS PROGRAMAS ELABORADOS ESPECIALMENTE PARA CERTO USUARIO, EXPRESSAM VERDADEIRA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITA AO ISS. CUMPRE DISTINGUIR AS SITUAÇÕES, PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO, AFERINDO-SE A ATIVIDADE DA EMPRESA. NÃO, PORÉM, ATRAVES DE MANDADO DE SEGURANÇA, AINDA MAIS DE CARATER PREVENTIVO, OBSTANDO QUALQUER AUTUAÇÃO FUTURA.

(STJ - RMS: 5934 RJ 1995/0032553-5, Relator: Ministro HÉLIO MOSIMANN, Data de Julgamento: 04/03/1996, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 01.04.1996 p. 9892)

A decisão da segunda turma do STJ supramencionada conferiu regime de tributação diferente aos softwares customizados e de prateleira. O julgado entendeu pela incidência de ICMS aos softwares de prateleira, e do ISSQN aos softwares customizados.

Outro marco importante para a tributação do software no Brasil é o Recurso Extraordinário: RE 176.626/SP que teve como relator o Ministro Sepúlveda Pertence que reconheceu em seu voto a existência de mais de uma relação jurídica na operação do comércio de softwares:

*“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 de 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 (sic) outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado (ICMS).”*

*PERTENCE, SEPÚVEDA. VOTO RE 176.626/SP, 11 DE DEZEMBRO, 1998.*

Cuja ementa do acórdão restou da seguinte forma:

*I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção*

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

*(STF - RE: 176626 SP, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)<sup>8</sup>*

A partir desta decisão do Ministro Sepúlveda Pertence, além de entender a existência de mais de uma relação jurídica na operação, o julgado estabeleceu regimes tributários diferenciados para os softwares customizados e de prateleira. Apesar disso, o referido acórdão proferido não levou em consideração a, na época extremamente recente, lei do software o que gerou inconsistências quanto ao seu embasamento legal.

Vale ressaltar que na época em que se estabeleceu o entendimento citado, os softwares desenvolvidos em série e comercializados por meio de suportes físicos como CD's, Disquetes, dentre outros, em estabelecimentos comerciais diversos que por sua vez, adquiriam o mero direito de comercialização dos softwares junto aos donos dos respectivos direitos intelectuais, sem que houvesse o licenciamento ou cessão dos direitos de uso ou autorais sobre o produto.

A Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003, porém, modificou tal entendimento. Essa norma que dispôs sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza trouxe em sua lista anexa, os serviços que estariam sob a incidência do referido tributo de competência dos municípios, incluindo em seu item 1.05 a incidência do ISS sobre o "*Licenciamento ou Cessão de direito de uso de programas de computação*". Com o advento da referida norma, os municípios, constitucionalmente competentes para tributar por meio do ISS, assim o fizeram, utilizando a alíquota base de 2% a 5%

**"LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**

---

<sup>8</sup> Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>>

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

1 – Serviços de informática e congêneres.

**1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”**

O debate acerca da tributação por ISS prolongou-se por anos, e asseverou-se ainda mais após normativa do CONFAZ por meio CONVENIO ICMS 181, de DEZEMBRO de 2015, que dispôs:

“CONVÊNIO ICMS 181, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2015

Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 255ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 28 de dezembro de 2015, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

#### CONVENIO

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.”

Após o referido convênio, os estados citados e não citados na cláusula primeira, passaram a instituir a cobrança do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) com alíquota de, no mínimo 5% do valor da operação, o que tem causado inúmeras divergências e “dúzias” de ADI's no STF. O principal argumento contra o referido convênio é de que constituir incidência de tributo usando como base tal norma seria inconstitucional, visto que segundo o artigo 146, I, da Constituição

Federal, conflitos de competência apenas deverão ser objeto de Lei Complementar, levando à inúmeros casos de Bitributação, conforme podemos observar na redação do referido dispositivo legal abaixo descrita:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

I - Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;”

Com a grande divergência doutrinária que chegaram aos tribunais superiores, o poder público através de nova Lei Complementar sancionada pelo então presidente Michel Temer, retirou e retificou itens dispostos na lista de serviços anexa a LC 116/2003, incluindo o item 1.05 que dispunha sobre a incidência do ISS sobre o licenciamento e cessão dos direitos relativos aos softwares, afirmando o que foi disposto no convênio CONFAZ ICMS 181/15, ratificando a incidência do ICMS e sua competência estadual prevista na constituição.

Os softwares customizados por sua vez, foi alvo menor debate jurisprudencial quando comparado com os softwares de prateleira ao ser diferenciado do mesmo no ano de 1998 pela Lei 9.609/98 e 9.610/98, assim como nos julgados subsequentes em sede de tribunais superiores. Sua caracterização como bem intangível, desenvolvido por encomenda e englobando a transmissão dos direitos autorais da empresa desenvolvedora ao contratante auxiliou o poder público a definir sua modalidade de tributação.

Os softwares sob encomenda se encontram mais pacificados pela doutrina, pela legislação e jurisprudência. A lei complementar 116, apesar de ter redação modificada pela LC 157/15, impôs marco legal na definição de seu regime tributário.

#### **“LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

1.02 – Programação

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).”

Com base na Lei Complementar supracitada, em seu item 1.04 da lista de serviço anexa, entende-se então que o objeto jurídico a ser tributado não seja o bem incorpóreo (software), mas a cessão dos direitos autorais (salvo em cláusula contratual diversa) sobre programa de computador desenvolvido através de trabalho intelectual e dotado de personalidade para com um contratante específico, ensejando clara obrigação de fazer.

Logo, até o presente momento, os softwares personalizados são tributados por meio de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ficando sua competência tributária a cargo dos municípios, como prevê o texto constitucional em seu artigo 156, III:

**Art. 156:** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
[...]

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

As confusas tentativas e a demora para definir o regime de tributação referentes as operações de softwares ocasionaram em instabilidade jurídica na maioria dos entes federativos. Tal instabilidade é ainda agravada com a notável evolução tecnológica promovida pelas demandas da sociedade contemporânea aumentando ainda mais a dificuldade do poder público para acompanhar as mudanças comerciais no setor.

Como citado no advento da *lei do software* nº 9609/98, os programas de computador eram comercializados por meio de mídia física. Entregues as lojas mediante licenciamento junto aos donos dos direitos autorais e repassados ao consumidor final. Com a globalização e a democratização do acesso à internet, o comércio de softwares sofreu mudanças. Hoje, surgiram outros modos de distribuição e comercialização que por sua vez substituíram o comércio por meio de mídias físicas, e até mesmo a terceirização da exploração econômica para lojas licenciadas. Frutos dessa evolução,

a disponibilização dos bens digitais por meio de *download* e *cloud computing* dispensaram a necessidade de suporte físico para o armazenamento de dados, que hoje podem ser contratados e baixados pela internet ou até mesmo utilizados de forma remota.

Como já ressaltado no presente trabalho, a dificuldade em tributar essas novas tecnologias, tendo ainda relevantes discussões sobre regime de tributação sobre cessão e licenciamento de softwares para serem superadas, causam impacto jurídico nas principais nações do mundo, em especial a brasileira que encontra obstáculos para garantir regime jurídico rígido e sólido.

O comércio por meio eletrônico, surpreendentemente, teve início no Brasil antes mesmo da lei 9.609/98, que por sua vez trouxe clara inconsistência em sua definição de softwares no que se refere ao suporte físico dos mesmos, como cita Ana Teresa Lima Rosa Lopes<sup>9</sup>:

“Por fim, colocando em perspectiva tanto a publicação da Lei do Software quanto o posicionamento do STF acerca da natureza jurídica do programa de computador, observa-se que a regra criada já nasceu ultrapassada quando comparada a realidade do mercado, que a partir do final da década de 1990 passou a comercializar softwares por meio de download.”

A inconformidade da referida lei comparada a realidade do mercado, motivou a Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1945, que por sua vez questionou a lei do Estado do Mato Grosso nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, em seu artigo 2º, §1º, IV<sup>10</sup> que dispôs:

**LEI 7.098, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998.**

§ 1º O imposto incide também:

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

A ADI 1.945 é marco da morosidade e omissão do judiciário ao julgar o tema, que em 2020, ano em que está redigindo o presente trabalho, a ação completa 21 anos aguardando julgamento no Supremo Tribunal Federal. A demora de mais de duas décadas para debater e dar decisão definitiva ao tema transformou futuras decisões

---

<sup>9</sup> LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou Serviço? Brasil: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 127/2016, 2016, página 169.

<sup>10</sup> Lei nº 7.098, ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO MATO GROSSO, de 30 de DEZEMBRO de 1998. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>>.

já desatualizadas frente a evolução digital. Aguardam também julgamento no STF algumas outras demandas relacionadas ao assunto e de extrema relevância jurídica, visto que, até o presente momento não há no Brasil qualquer tipo de legislação ou norma que regulamente a tributação de bens intangíveis, sendo a incidência tributária restrita a bens tangíveis que se enquadram ao conceito de mercadoria.

Como parâmetro para o desajuste brasileiro e sobre o tema, a União Europeia também enfrenta empecilhos claros quanto a tributação dos softwares adquiridos através de download, dentre eles: a impossibilidade de fazer o controle de fronteiras das mercadorias transmitidas eletronicamente e seu respectivo pagamento no local correto, em caso da opção por autolancamento, haveria auto índice de sonegação fiscal, pois envolveria jurisdições diferentes, impossibilitando as execuções fiscais.<sup>11</sup>

O impasse relativo à tributação de softwares adquiridos por meio de download na UE foi levado a Comissão de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que por sua vez estabeleceu que, para membros do bloco econômico, a transmissão eletrônica desses bens seria considerada um serviço, independentemente de sua natureza e sob incidência do imposto *value-added tax*, que por sua vez é relativo ao valor agregado da operação. Portanto, a OCDE inutilizou a distinção feita no Brasil entre softwares de prateleira e customizados na União Europeia.<sup>12</sup>

Apesar da uniformização do entendimento quanto a incidência tributária neutra, a EU ainda se encontra em clara fase de transição quanto ao recolhimento do VAT nas operações supracitadas. O referido imposto que é recolhido comumente onde o fornecedor está estabelecido, passou a ser levantado onde o consumidor final reside e, logo após, no ano de 2015, no estado do contratante.<sup>13</sup>

No Brasil, as tentativas dos estados em tributar as operações com software sob transferência digital também esbarram na territorialidade do recolhimento do imposto, o que motivou debates na esfera judicial, chegando ao STF. Através da ADI 4.628, O Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade do protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ, que por sua vez determinava o levantamento do imposto no Estado destino e não

---

<sup>11</sup> MACLUE JR, Charles E. Taxation of eletronic commerce in the European Union. Disponível em <[http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=">10.1.1.95.5517&rep=rep1&type=pdf](http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=)> Acesso em outubro de 2020.

<sup>12</sup> LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou Serviço? Brasil: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 127/2016, 2016, página 170.

<sup>13</sup> DOE, John. The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses. Disponível em: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/information\\_microbusinesses\\_euvat\\_2015\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf)>. Acesso em outubro de 2020.

mais no Estado de origem. A decisão firmada à ADI 4.628/STF<sup>14</sup> foi a de que o referido protocolo feria a constituição ao inevitavelmente levar a bitributação, guerra fiscal entre os entes federativos e tendência ao confisco.

“6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 6913602. Supremo Tribunal Federal ADI 4628 / DF adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995). 3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009). 4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 6913602. Inteiro Teor do Acórdão - Página 4 de 41 Ementa e Acórdão ADI 4628 / DF final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática

<sup>14</sup> STF - ADI: 4628 DF, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/02/2014, Data de publicação: DJe-033 DIVULG 17/02/2014 PUBLIC 18/02/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em outubro de 2020

adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.”

Logo, restou mantida pelo STF a competência tributária ao Estado de origem, após o tribunal reconhecer a inconstitucionalidade do protocolo 21/2011 do CONFAZ. Tal decisão favorece de forma incontestável alguns Estados sedes de empresas de tecnologia, principalmente São Paulo, e retira boa parte da arrecadação correspondente a operações comerciais por meio eletrônico que tem softwares como objeto, visto que a venda de suporte físico em estabelecimentos locais se tornou defasada pela evolução digital.

Vale também ressaltar que a Receita Federal brasileira tem se posicionado contra a incidência do Imposto de Importação, Imposto de Renda Retido na Fonte, Imposto sobre Produtos Industrializados, dentre outros, aos softwares adquiridos por meio de download, sem que haja mídia física.

O atual cenário repleto de incertezas é asseverado pela propagação da computação em nuvem, que dispensa armazenamento no dispositivo do usuário, dispensando o download na aquisição dos programas de computador.

A inovação tecnológica trazida pelo *cloud computing* é fonte de enorme lucro ao setor privado, e sua tributação tem gerado debates pela falta de critério nas recentes decisões e normas que visam regular a tributação dessa nova espécie de disponibilização e armazenamento de softwares. Programas totalmente remotos e multiplataformas como Netflix, Amazon Prime, Spotify, Deezer, Globo Play, dentre uma infinidade de outras ferramentas digitais focadas em facilitar a vida do usuário contratante, ganharam estrondoso alcance no Brasil e no mundo, inflando as receitas de algumas empresas, o que coloca em cheque a forma com que o fisco tem atuado.

O debate central, além da intangibilidade já em discussão, é pelo enquadramento ao conceito de produto ou serviço dos mesmos, uma vez que alguns tem características que remetem a obrigação de dar, outros à uma obrigação de fazer, e ainda aqueles que possuem peculiaridades que poderiam ser enquadradas no conceito normativo de ambos. Pode-se utilizar como exemplo os softwares focados em reprodução remota de áudio, vídeo e texto, que comumente são contratados por meio de cessão do acesso a um servidor em que as mídias estão armazenadas, ensejando lógica

caracterização de uma obrigação de dar (o acesso por meio de login e senha mediante contraprestação pecuniária temporária). Mas, também pode-se observar uma obrigação de fazer, uma vez que a empresa de *streaming* tem o dever de fazer a transmissão remota ao usuário, assim como a produção de novos conteúdos a serem consumidos por meio do software. Importante também ressaltar que tais programas acessados remotamente são classificados como softwares SAAS (software como serviço)

A Lei Complementar 116/2003, em seu item 1.09 da lista de serviços anexa incluído pela Lei complementar 157/2016, inicialmente conferiu aos municípios a competência de tributar os *softwares as a service* sem cessão definitiva (pagamento por período determinado);

**Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.**

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Apesar de haver Lei Complementar vigente, o Conselho Nacional de Política Fazendária, a exemplo de sua atuação anterior na polêmica causada pela convenio ICMS 181/2015, contrariou novamente a LC116/2003 através de novo convênio, o convenio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017<sup>15</sup>. O referido convenio autoriza a cobrança do ICMS pelos estados, assim como traz disposições quanto a territorialidade do recolhimento, observando o disposto da jurisprudência formada pela ADI 4.628/STF que dá ao fornecedor do bem digital a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. A referida disposição do CONFAZ, a exemplo de toda sua atuação ao disciplinar a tributação dos bens digitais, é cercada por claras inconstitucionalidades, motivo pelo qual já tramita no STF a ADI 5.958 do Distrito Federal que contesta a constitucionalidade de diversas clausulas da norma fazendária.

A acirrada guerra fiscal motivada pela atuação do fisco no setor digital tem como principal motivo a necessidade de distinção do bem entre produto ou serviço, distinção esta que não mais reflete a realidade trazida pela era digital<sup>16</sup>, podendo inclusive as

---

<sup>15</sup> Conselho nacional de Política Fazendária. Convenio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>. Acessado em 10 de novembro de 2020.

<sup>16</sup> LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou Serviço? Brasil: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 127/2016, 2016, página 174.

futuras decisões inutilizarem o conceito atual de tributação diferenciada entre softwares de prateleira e customizados.

A dificuldade do fisco ao determinar regime tributário compatível com nossa legislação tributária e a realidade trazida pelo mercado digital esbarra em conceitos constitucionais, sendo necessária a mudança dos conceitos de produtos e serviços, ou a criação de novo imposto, o que tem sido debatido. A criação do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) tem sido amplamente debatido na Comissão Mista da Reforma Tributária, sendo inclusive objeto da PL 3.887/2020 que propõe a criação de novo tributo referente a contribuição sobre bens e serviços, trazendo em seu texto a inclusão das plataformas digitais nas hipóteses de incidência do tributo proposto<sup>17</sup>, assemelhando-se à resolução do conflito tributário adotada pela União Europeia.

A reforma tributária é de extrema relevância ao setor, uma vez que traria a necessária segurança jurídica. A criação de novo imposto com uma alíquota mais justa e socialmente contributiva também é fator importante, uma vez que a maior parte dessas empresas pagam alíquotas incompatíveis com a baixa contribuição social, baixo índice de criação de empregos (uma vez que muitas dessas empresas tem apenas sede administrativa no Brasil, admitindo pouquíssimos trabalhadores) e contribuição tributária sob alíquotas incompatíveis com as bilionárias cifras. Caso o Projeto de lei seja aprovado, espera-se que as alíquotas sejam uniformizadas e a competência tributária definida, na tentativa de pôr fim à guerra fiscal na tributação dos softwares.

### **3. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conforme evidenciado no presente trabalho, o poder legislativo e os tribunais superiores têm encontrado dificuldades para determinar a natureza jurídica aos diferentes tipos de software, que é reflexo direto da distinção necessária entre produtos ou serviços para determinar a incidência tributária específica, assim como a competência para instituí-los e cobrá-los.

---

<sup>17</sup> CONGRESSO NACIONAL. PROJETO DE LEI 3.887/2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/20](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/20)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

Observa-se pelo o que foi exposto que o direito tributário, sob tutela da administração pública, encontra obstáculos principalmente trazidos por nossa legislação fiscal reacionária que, claramente não traz previsões legais quanto aos encargos fiscais devidos aos bens intangíveis e com difícil caracterização quanto a natureza jurídica, o que tem ocasionado a guerra fiscal entre os entes federativos competentes para instituir principalmente os impostos sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação (ICMS), e sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

O autor Marco Aurelio Grecco<sup>18</sup> é incisivo ao confirmar o exposto no presente artigo: “(...) no sentido da criação de novos tipos de tipos de incidência tributária, não mais atrelados apenas a elementos físicos, mas a outros fatores de produção, elementos de prestação de serviços e da produção de serviços e da produção de bens, que não são captáveis fisicamente”.

Diante de todo contexto, cabe ao poder público reconhecer a atual inconsistência normativa quanto aplicada as operações de bens intangíveis e, oferecer alternativas de tributação que reflitam este novo nicho de mercado de forma constitucional e justa.

#### 4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CONGRESSO NACIONAL. PROJETO DE LEI 3.887/2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

Conselho nacional de Política Fazendária. Convenio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>. Acessado em 10 de novembro de 2020.

DOE, John. The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses. Disponível em: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/information\\_microbusinesses\\_euvat\\_2015\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf)>. Acesso em outubro de 2020.

---

<sup>18</sup> GRECCO, Marco Aurélio. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. Revista Direito Tributário Atual, 525ª edição. São Paulo, Editora Dialética.

GRECCO, Marco Aurélio. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. Revista Direito Tributário Atual, 525ª edição. São Paulo, Editora Dialética

HRDESTY, David. Multistate taxation of software and internet companies. In internet: <[www.riskinfo.com/tech/multista.html](http://www.riskinfo.com/tech/multista.html)>, acessado em 18 de outubro, 2020.

KUO, John Wei-Ching. Sales Taxation of software: an issue of tangibility. High Technology Law Journal, em 1987.

Lei nº 7.098, ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO MATO GROSSO, de 30 de DEZEMBRO de 1998. Disponível em:<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>>.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. Tributação do software no Brasil. Mercadoria ou Serviço? Brasil: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 127/2016, 2016.

LUCCA, Newton De. Aspectos jurídicos da contratação informática e telemática. Brasil: editora Saraiva, 2003, p.86

MACLUE JR, Charles E. Taxation of eletronic commerce in the European Union. Disponível em <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.95.5517&rep=rep1&type=pdf>> Acesso em outubro de 2020.

NETO, José Gomes Jardim. Os produtos Digitais Vendidos na Internet e o ICMS. In: Internet – O Direito na era virtual, p.284

Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>>

SEBRAE. O que é uma startup? Disponível em:<<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-que-e-uma-startup,6979b2a178c83410VgnVCM1000003b74010aRCRD>> Acessado em Outubro, 2020.

STF - ADI: 4628 DF, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/02/2014, Data de publicação: DJe-033 DIVULG 17/02/2014 PUBLIC 18/02/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em outubro de 2020.