

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS
GRADUAÇÃO EM DIREITO

TONY WILLIAN DA SILVA SEGALIN

**A insuficiência legal tributária em face das transações comerciais envolvendo
softwares**

UBERLÂNDIA/MG
OUTUBRO DE 2020

TONY WILLIAN DA SILVA SEGALIN

**A INSUFICIÊNCIA LEGAL TRIBUTÁRIA EM FACE DAS TRANSAÇÕES
COMERCIAIS ENVOLVENDO SOFTWARES**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito
Professor Jacy de Assis, da Universidade Federal
de Uberlândia/MG, como pré-requisito para a
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Dra. Marcela Cunha Guimarães

UBERLÂNDIA/MG
OUTUBRO DE 2020

“I hate paying taxes. But I love the civilization they give me”

Oliver Wendell Holmes

RESUMO

O presente trabalho tem como principal finalidade a análise dos tributos incidentes sobre as relações comerciais envolvendo softwares, estipuladas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de julgamento, quais sejam, a incidência de ICMS para softwares padronizados, e de ISS para os softwares customizados. Para isso será analisado o ordenamento jurídico brasileiro desde a sua base constitucional até os diplomas específicos de cada um dos impostos e as decisões que instituíram a aplicação do ICMS para os programas denominados “de prateleira”, que não são customizados para a utilização dos seus usuários, e ISS para a elaboração de software personalizado a atender as necessidades dos consumidores, tendo em vista as características das suas obrigações. Também será feita uma análise histórica da evolução da teoria tributária de forma a compreender o comportamento dos entes quando surgem novos produtos não compreendidos pelas normas tradicionais de direito. Por fim, pretende-se concluir pela legalidade e constitucionalidade, ou não, da incidência dos impostos supramencionados.

Palavras-chave: Comercialização de softwares. Direito tributário. Direito digital. Propriedade intelectual. Análise legal. Análise de acórdão. Código Tributário Nacional. Lei da proteção da propriedade intelectual de programa de computador. ICMS. ISS.

ABSTRACT

The present work has as its main goal the analysis of tributes acting over the commercial relations that envolve softwares, as set by the Supremo Tribunal Federal in judgement, which are, the charges of ICMS for standardized softwares, and of ISS for customized softwares. For that goal there will be a study of the whole Brazilian judiciary ordering from its constitucional base to the specific legislation of each of the taxes and the decisions that instituted the application of ICMS for the softwares denominated "off the shelf", which are not customized for the users, and ISS for the personalization of the program to attend the needs of its consumers, while keeping in sight the characteristics of their obligations. A historical analysis will also be done as to understand the evolution of Brazilian tributation as to understand the behavior of the entities when there is a new business that is not commonplace by traditional Law. Finally, it is intended to conclude for the legality ou constitutionality, or not, of the incidence of the aforementioned taxes.

Key-words: Software commercialization. Tributary Law. Digital Law. Intellectual property. Legal analysis. Jurisprudence analysis. National tributary code. Law of intellectual property of softwares. ICMS. ISS

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO	10
2. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO VIGENTE	19
2.1. Normas Constitucionais	20
2.2. Legislação Infraconstitucional	23
3. SURGIMENTO DOS PRODUTOS DIGITAIS.....	33
3.1. O que é um software.....	34
3.2. Como se deu a classificação destes no ordenamento pátrio	37
4. ANÁLISE DOS IMPOSTOS QUANTO A INCIDÊNCIA SOBRE AS TRANSAÇÕES COMERCIAIS DE SOFTWARE	40
4.1. IPI	41
4.2. ICMS	43
4.3. ISS.....	44
4.4. Disponibilização de licença assemelhada a locação de bens móveis	47
5. CONCLUSÃO	49
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

INTRODUÇÃO

A tributação é um fato inerente a sociedade, sendo sempre uma fonte fundamental de arrecadação para a manutenção da entidade governamental. Desde os primórdios da civilização havia uma certa organização quanto a forma de arrecadação, padrões, isenções, institutos e punições atreladas a arrecadação fiscal pelo Estado.

Assim, com a evolução da organização social através do tempo, a tributação teve de acompanhar as novas formas de relações comerciais, sendo coibidas arbitrariedades, instituídos princípios, criadas instituições de forma a desenvolver uma relação tributária que respeite o contribuinte, que surge como figura detentora de direitos.

Contudo, a marcha histórica não é linear, e quando analisada uma ciência social, como é o direito, o tempo pode trazer retrocessos e não desenvolvimentos. Isto é observado vividamente no direito tributário, especialmente em momentos de crise, em que o Estado ao tentar se reestabelecer economicamente ignora princípios e limites estabelecidos legalmente com a desculpa da busca do interesse comum.

Vivemos um momento de crise como esse atualmente, com a pandemia do COVID-19 que trouxe consigo a necessidade de restrição de movimento e atividades das pessoas, causando um forte impacto econômico em diversos setores como bares, cinemas ou shopping centers, o que reforça a necessidade do estudo histórico das reações governamentais sobre as crises.

Em um primeiro momento, os abusos não eram casos de exceção. Quando a sociedade começava a se consolidar em Nações, em regra os Estados eram organizados com o poder absoluto concentrado na figura do rei. Como uma tentativa de coibir os abusos do Estado surgem diversos institutos para se dividir o poder e, por consequência, conter arbitrariedades.

Posteriormente, o poder absoluto dos reis foi retirado em favor de instituições públicas, com representantes da população eleitos democraticamente, as quais dividiram o poder entre diversos órgãos. Além disso, são a todo momento criadas limitações por meio de leis que impedem os excessos dos governantes.

Porém, mesmo com todos os avanços históricos que existiram para proteger a população, uma das principais maneiras que o Estado ainda pode exercer um poder

arbitrário é também em uma das entidades mais antigas da humanidade, a tributação. Não é preciso recorrer a tempos remotos para exemplificar a maneira que estes arbítrios ocorrem.

A CPMF foi uma contribuição destinada especificamente ao custeio da Saúde Pública, da Previdência Social e do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, que vigorou entre 23 de janeiro de 1997 e 23 de janeiro de 1999, com base na Lei nº. 9.311. Período em que se buscava estabilidade no país após a instituição do Plano Real em 1994 e a superação de uma severa crise financeira.

Contudo, tal contribuição não foi bem recebida pelos estudiosos tributários, principalmente pelo fato de não existir abatimento em etapas produtivas, deste modo, se um produto de alta complexidade fosse repassado a diversos locais, sendo em cada um destes realizada uma operação financeira, a taxa seria cobrada cumulativamente até a última fase da produção, levando a um enorme encargo fiscal sobre o produto.

Apesar da evidente inadequação deste tributo ao ordenamento pátrio, ele vigorou por 2 anos, além do fato de que houveram diversas tentativas de reinstituí-lo durante os anos seguintes.

Isto demonstra as possíveis falhas que podem ocorrer durante o processo legislativo e mesmo no controle judiciário dos tributos, principalmente em momentos de crise.

O mesmo vem ocorrendo com a tributação dos softwares no ordenamento jurídico brasileiro. A incidência do ICMS e o ISS sobre as transações envolvendo programas de computador ocorre de maneira superficialmente analisada ou promulgada em lei de maneira imprudente.

Além disso a necessidade dos softwares é acentuada pela pandemia atual, uma vez que muitas pessoas em grupos de riscos necessitam deles para a realização de compras do mercado, socialização e até mesmo o seu deslocamento ao ambiente de trabalho.

Pela principiologia bastante complexa que cerca o direito tributário, devem ser analisadas as normas que instituem estes tributos de maneira crítica, com o objetivo de identificar possíveis inadequações da aplicação na maneira como ocorreu no Direito Tributário brasileiro.

Da mesma forma, as normas que dispõem sobre os tributos que foram aplicados aos softwares devem ser criticadas quanto a sua suficiência legislativa, com

a aplicação de institutos de outros ramos do direito quando necessário, haja vista a previsão expressa desta hipótese no Código Tributário Nacional.

Não deve ser descartada a hipótese de que algum dos outros impostos previstos no direito brasileiro sejam mais adequados para aplicação nas transações que envolvam software, desta forma, todos devem ser analisados de maneira criteriosa com o objetivo de prever futuras decisões que possam entender pela aplicação destes.

Contudo, há de se considerar que a Constituição Federal previu de maneira taxativa o rol de hipótese de incidências tributárias, de modo que a não abrangência das transações comerciais de software por estes diplomas acarretaria na impossibilidade de tributação desta atividade até a promulgação de uma nova Lei Complementar que, utilizando da competência residual conferida a União, crie uma nova hipótese tributária que se estenda a esta modalidade comercial, tendo como requisitos a não cumulatividade com os demais tributos e fato gerador ou base de cálculo próprios.

Por fim, fundamental uma análise histórica quanto a evolução da teoria tributária, especialmente em se tratando de uma análise de produtos de uma nova modalidade comercial, que não se encaixam dentro das modalidades convencionais compreendidas pelo direito, de forma a compreender melhor a tendência tributária global e analisar as respostas que este ramo do direito teve quando enfrentou grandes avanços tecnológicos no passado.

1. Breve histórico da tributação

Um dos métodos pelo qual se busca a solução de problemas atuais é através da análise histórica. Para que seja possível uma previsão acerca de uma possível evolução sistêmica tributária é necessária a análise deste ramo na história do Brasil realizando também paralelos com o mesmo tema em diferentes períodos históricos do mundo.

Deve-se levar em conta certos princípios que nortearam o Direito Tributário desde que este se aplica a uma maneira de Estado Moderno. Pesquisas arqueológicas encontram registros de obrigações tributárias determinadas datadas dos anos de 4.000 a 3.000 a.C onde se encontrava a civilização Mesopotâmia, contudo, as estimativas mais recentes revelam que houve o estabelecimento deste tipo de obrigação até 7.000 a.C.

Apesar de bastante rudimentares, por vezes sendo cobradas *in labore* ou como “preço da liberdade” (PAUSCH e PAUSCH), a existência destas obrigações desde o início da história da vida humana em civilização demonstra a forte ligação entre a cobrança de tributos e a organização da sociedade.

Ao entrar na Idade Antiga Clássica, é perceptível a evolução da cobrança de tributos, com a consolidação de taxas aduaneiras, impostos de guerra, sobre a venda de mercadorias, até mesmo havendo indícios de um rudimentar imposto sobre a renda na Grécia antiga (WAGNER, 1973). Tal princípio do imposto de renda nada mais era que a cobrança de um soldo da população para que fosse mantida uma força armada como atrativo para os soldados atenienses, incentivo para que as pessoas se organizassem buscando a defesa do Estado.

Outra manifestação moderna da tributação na Grécia antiga é a progressividade de algumas taxas, demonstrando um início do princípio da capacidade contributiva mais de 4.000 anos atrás. Um aspecto importante a ser ressaltado desta época é a isenção das classes dominantes sobre os tributos, normalmente cobrados sobre os estrangeiros e cidadãos tidos como de classe mais baixa.

Também neste período histórico, outro ordenamento jurídico de grande relevância foi o Romano imperial, que alcançou um caráter praticamente global, levando as influências gregas e romanas desenvolvidas a serem praticadas por

diversos séculos em toda a Europa, que espalhou suas influências pelo mundo contemporâneo.

Com o forte desenvolvimento econômico do Império Romano foram surgindo também novas taxas sobre o comércio, um exemplo disso é o imposto sobre o consumo no período agostiniano que foi evoluindo em conjunto com o Direito Privado, além de um tributo sobre o comércio de escravos.

Também em Roma começa a ser padronizado o fisco (BERGER, 1953), havendo a classificação do contribuinte, que surge como figura no direito tributário, e esta classificação daria ao cidadão o direito de voto nas assembleias populares das *tribus* romanas, conferindo uma clara vantagem aos contribuintes sobre os demais cidadãos.

Após um grande transcurso de tempo, forte influência na maneira que interpretamos este ramo do direito atualmente advém do teorizado por Adam Smith, que depois de séculos de lento desenvolvimento deste ramo, trouxe inovações, dentre as quais é possível destacar a sua análise acerca do princípio da capacidade.

De outro modo, sempre foi afimco defensor da ideia que “a opressão da fiscalização deveria ter limites, num balizamento oportuno da soberania” (ZILVETI, 2017), além da premissa de que a certeza e determinação fiscais são fundamentais, forte influência para o princípio da legalidade aplicado na maioria dos sistemas tributários mundiais.

Assim, é possível afirmar que princípios como a igualdade, capacidade contributiva e legalidade participaram na evolução histórico do direito tributário desde antes do século XIII até os dias atuais.

Contudo, “sob a perspectiva econômica, quanto mais desenvolvida for a sociedade, maior variedade de fontes de manifestação de riqueza se encontrará na jurisdição em que ela estiver organizada” (ZILVETI, 2017), portanto, com a maior complexidade de fontes de renda existentes em uma sociedade, surge a necessidade de uma maior complexidade na legislação tributária para que consiga atender todas as peculiaridades existentes em cada uma das relações.

Em um primeiro momento, o Brasil, assim como grande parte do continente americano, ainda estava sujeito a legislação dos países que o colonizavam, portanto não possuíam um sistema tributário propriamente dito, por carecerem de legislação, princípios e órgãos próprios para a aplicação autônoma deste Direito.

Durante o século XVIII os direitos do contribuinte e alguns princípios do direito tributário já eram conhecidos pela elite intelectual de países como os Estados Unidos, com uma estrutura interna mais consolidada. No entanto, tardariam diversos anos para que fossem aceitos como valores constitucionais válidos.

Em parte, isto se deve ao fato de que os países americanos ainda se encontravam em uma relação de sujeição com seus colonizadores europeus. A relação colonial impede o pleno desenvolvimento do sistema tributário, o que pode se demonstrar pelo desenvolvimento anterior dos Estados Unidos, que por serem os primeiros a conquistarem sua independência foram também os primeiros a consolidar um sistema tributário nacional no qual a competência tributária é o elemento essencial da soberania fiscal.

O Brasil não pôde contar com o rápido rompimento de relações com seu colonizador para iniciar um sistema tributário próprio, o que ocasionou problemas que reverberam na organização do Estado atualmente. Com uma Coroa que não acreditava no desenvolvimento industrial do seu país, de outro modo visava uma organização estatal com muitos servidores e de muitos luxos, Portugal recorria as suas colônias para grande parte de sua arrecadação. Deste modo, os tributos devidos pelos brasileiros ao Estado português por muitas vezes inviabilizavam a exploração da atividade econômica na colônia e acarretavam na miséria de grande parte da população.

Importante ressaltar que neste período não havia meio político de contenção do poder tributar, por absoluta falta institucional. Os municípios foram os responsáveis pelo incontestável atraso tributário no Brasil, uma vez que estes, por grande parte do século XVIII possuíam plena capacidade tributária, que só foi coibida em 1727 quando o governo delegado da metrópole absorveu alguns de seus poderes.

Neste período, a sobreposição de tributos foi extremamente evidente, assim como a corrupção institucional. Conforme exposto por Fernando Aurélio Zelveti em *A Evolução Histórica da Teoria da Tributação*:

“O Brasil detinha relativa organização fiscal, porém totalmente assistemática. A arrecadação como um todo era confusa e sobreposta. O contribuinte não contava com garantias mínimas para conter o poder tributar. O emaranhado de diplomas de natureza fiscal sequer passava por um crivo de autorização de arrecadação”

Já no século XIX, foi possível verificar uma aproximação dos sistemas tributários ao redor do mundo ao que possuímos atualmente. Na Inglaterra, o sistema era norteado por algumas premissas: o único propósito do tributo é produzir renda; todo devem pagar tributos; estes seriam distribuídos de maneira diretamente proporcional a renda; o método mais satisfatório para atingir esse resultado seria um sistema de compensação de tributos. Com isso, foi fomentado um sistema que buscava consolidar o ideal de justiça tributária por meio de uma distribuição equivalente de pequenas injustiças contra as classes dominantes e contra os com menor poder econômico, de modo que cada tributo fosse distribuído individualmente de maneira injusta, mas que uma injustiça cancelasse a outra, criando assim um sistema justo composto por normas injustas (ILERSIC e DOWELL, 1965).

Isso ocorre uma vez que com o grande desenvolvimento do sistema tributário inglês, já haviam diversos tributos de incidência direta e indireta. Desta maneira, os tributos de incidência direta seriam mais “injustos” com as pessoas ricas, e em compensação os tributos de incidência indireta seriam mais benéficos aos ricos, em detrimento aos mais pobres. Trabalhado, assim, o equilíbrio da carga fiscal em favor do princípio da igualdade.

Também houve, na Inglaterra, a reintrodução do imposto de renda, previamente visto como um tributo cobrado apenas em tempos de guerras, como uma medida de arrecadação permanente. John Noble caracteriza a forma que ocorria este imposto antes da sua formalização:

“Um sistema de abatimentos por filhos e deduções com seguro de vida existiu durante o período napoleônico, suspenso no século XIX e readmitido depois. A sistemática do imposto de renda estava adequada à restrita fonte de renda, o que justifica em parte a simplificação.”

No entanto, no decorrer do século XIX houve a preocupação de um desenvolvimento aprofundado sobre este tributo, com a introdução de tabelas que diferenciassem os contribuintes em faixas, de acordo com as formas de rendimento.

Quanto ao Brasil, nesta época, há de se ressaltar a utilização de ficções e presunções para determinar as bases de cálculo, elemento que se demonstrava evidentemente nocivo a atividade econômica, mas não era objeto de preocupação dos entes tributantes da época, que focavam seus esforços na criação de novas

tributações, não na efetiva arrecadação destas, tendo em vista a forte pressão exercida pela Coroa portuguesa.

Com a abertura dos portos brasileiros para produtos estrangeiros, após a fuga da corte portuguesa para o Brasil pela ameaça de Napoleão na França, sob proteção da Inglaterra, houve um notável acréscimo na movimentação comercial, consequentemente a arrecadação aduaneira teve forte crescimento. Contudo, ainda era afetado pela ausência de um Sistema Tributário estruturado no Brasil, assim como a falta de instrumentos de arrecadação unificada para garantir receita efetiva para a coroa.

A partir fuga do rei de Portugal para o Brasil foram abertas diversas instituições que concederam maior autonomia fiscal a colônia, isto pois a coroa precisava de fundos para financiar sua vida luxuosa em um novo território, não havendo interesse direto do governo instalado no Brasil em enviar verbas para o território europeu, uma vez que este se encontrava na eminência da ocupação.

Contudo, apesar da autonomia concedida ao fisco brasileiro, ainda havia o ônus de sustentar uma corte real em um território que não possuía qualquer estrutura capaz de sediar um governo imperial com colônias em diversos continentes do mundo. Deste modo, nessa época, foram criados nada menos que 95 novos tributos (SIDOU, 1977) com diversas denominações para o custeio desta nova etapa colonial.

Assim se deu a organização do fisco brasileiro até a sua primeira assembleia constituinte, em 1823, que buscou trazer um certo nível de austeridade as entidades governamentais, ao trazer, em seu artigo 247, disposição que a arrecadação deveria corresponder às despesas públicas. Apesar de bastante rudimentar, tal medida foi um primeiro grande avanço quanto a organização tributário nacional.

Na prática houve pouco progresso quanto a tributação neste primeiro momento, uma vez que diversos tributos coloniais foram recepcionados pela nova Constituição, sendo ainda cobrados sem metodologia estrutural sistêmica, levando a existência de impostos idênticos sendo cobrados simultaneamente pela Coroa, Províncias e Municípios, aparentemente sem critério algum, baseando-se, apenas, na necessidade de caixa (PEREIRA, 1999).

E desta maneira prosseguiu o Império Brasileiro independente em seus primeiros anos, sem grandes avanços quanto a estruturação da tributação. Até que em 1889, houve a proclamação da República, que trouxe logo no Decreto n.1 palpáveis mudanças quanto a autonomia fiscal das províncias, reduzindo as

competências e fontes de custeio destas. Com a Constituição de 1891 foi possível constatar também a clara, rígida e precisa discriminação das rendas tributáveis, sendo superada uma visão da tributação como “negócio privado” (ZILVETI, 2017) bastante comum no período imperial.

Já chegando ao século XX, com os avanços tecnológicos nas áreas de comunicação, produção, locomoção, direitos sociais, dentre diversos outros ramos das ciências temos também um grande avanço na sistemática tributária global. A mais expressiva conquista deste século quanto ao fisco pode ser exemplificada no reconhecimento da relação tributária de direito.

Apesar de um lento desenvolvimento do Brasil na primeira metade do século XX, há de se ressaltar a instituição do imposto de renda em 1924, atrelado ao instrumento da progressividade, além de uma legislação constitucional e infraconstitucional inovadora, que objetivava acompanhar a economia que estava sendo arquitetada para o futuro.

A Primeira Guerra Mundial foi um evento histórico de enorme impacto para o desenvolvimento dos sistemas tributários globais uma vez que a partir deste conflito teve início a tendência de celebração de convenções para eliminar a bitributação em países europeus, já em situação precária devido a destruição territorial sofrida.

Desta forma, o Direito Tributário foi se consolidando nos ordenamentos jurídicos globais, visto a preocupação deste quanto ao desenvolvimento econômico dos países frente as diversas crises do século, criando-se uma preocupação de que o Sistema Tributário também tivesse um viés de distribuição de riquezas.

Em que pese as diversas dificuldades enfrentadas pela população frente a enorme carga tributária do país, e, apesar da comprovação do imposto de renda como fonte extremamente eficiente de arrecadação ao erário, devido a uma forte pressão ideológica conservadora, foram infrutíferas as tentativas de reforma do direito tributário neste período.

O Código Tributário Nacional, em projeto desde a década de 1930, foi finalmente promulgado em 1966, pela ação de estudiosos que buscavam tornar o fisco mais justo por décadas antes do regime militar ser implantado. O resultado foi um Sistema Tributário constitucional, fechado, com determinação expressa de competências tributárias, definição de tributos e hipóteses de incidência (ZILVETI, 2017).

Apesar desta descrição bastante fria, não houve engessamento da atividade legislativa de criar tributos nos termos expressos na Constituição, diferentemente de parte do entendimento doutrinário à época. Assim surgiu a tarefa do legislador infraconstitucional de descrever tributos que se adequassem aos princípios e limites impostos pela Constituição.

Deste modo, é necessário ressaltar o debate que houve sobre o ICM (atualmente ICMS) e o ISS, uma vez que a hipótese de incidência prevista sobre estes impostos deixava certo espaço para a sujeição do contribuinte a arbitrariedades como a bitributação. No entanto, o avanço do Sistema Tributário fez com que em 1968 fosse promulgado o Decreto-lei 406 que veda a competência estatal sobre o ICMS sobre os casos em que o município já cobre ISS.

Houve também a criação das contribuições sociais, ainda que de modo *suis generis*, uma vez que a Constituição de 1967, com a Emenda de 1969, previram o custeio da previdência social. Necessário ressaltar a controvérsia quanto a este tributo em 1988, por ser interpretado por alguns autores como uma bitributação junto ao Imposto de Renda, controvérsia esta que resta pacificada atualmente.

No entanto, pela existência de tratados internacionais que vedavam a prática da bitributação nesta época, como os Decretos-Legislativos 43/67, 501/69 e 76/72, assinados, respectivamente, com Japão, Noruega e Bélgica, muniram grandes debates acerca das características das contribuições e dos impostos, o que será abordado de maneira mais aprofundada futuramente.

Contudo, houveram diversos retrocessos nesta época, como esperado de um regime autoritário, com a máquina estatal extremamente inchada e requerendo grande arrecadação para custear o seu funcionamento.

Um ponto a ser destacado é a não aplicação da não cumulatividade dos impostos pelo modo de recolhimento por estimativa, que não levava em conta os créditos das etapas anteriores (CAMPOS).

Além disso a graduação do imposto de acordo com o princípio da capacidade contributiva também foi suprimida na Constituição de 1969, marcando outro retrocesso da época na sistemática da tributação brasileira. Deste modo, com o grande aumento da carga tributária, o contribuinte era levado a informalidade para a sua manutenção de forma competitiva no mercado, prejudicando a arrecadação dos tributos já existentes, o que de certa forma incentiva o governo, de maneira errônea, a criar mais impostos.

Assim, resta evidente que durante este período havia uma grande sobreposição de tributos, que existiam em um eterno *bis in idem* que empunham entraves para o desenvolvimento econômico do Brasil, além de prejudicarem a própria arrecadação estatal uma vez que o contribuinte, de modo geral, preferia operar na ilegalidade e sonegar para se sustentar em um mercado que diversos favorecidos políticos operavam com carta branca.

Como consequência, com o fim do regime autoritário militar no Brasil, um dos tópicos de urgência se tratava de uma nova reforma fiscal. Desta maneira, muito era esperado da previsão constitucional de revisão para cinco anos da sua promulgação, contudo, o legislador brasileiro entendeu por não serem necessárias reformas quanto ao sistema tributário nacional na seara constitucional.

Com uma nova Constituição democrática, a última década do século XX representa uma das maiores, apesar de ainda discreta, revoluções na sistemática tributária brasileira. A tecnologia e simplificação dos tributos afetou a arrecadação de maneira avassaladora, se tornando bandeiras políticas de diversos partidos até na atualidade.

O Simples, criado pela Lei nº. 9.317 de 1996, foi uma das tentativas de simplificação do sistema tributário mais marcantes da última década do século XX, apesar de possuir a sua efetividade fortemente criticada. Esse sistema simplificado de recolhimento de tributos distorceu a mecânica tributária de outros tributos diretos e indiretos, com efeito complicador para o Sistema Tributário (ZILVETI, 2017).

Trata-se de uma forma de arrecadação conjunta, que abrange impostos e contribuições da esfera federal, estadual e municipal, a qual, no entanto, acabou sendo extremamente criticada por ter diversas características que a tornariam um novo tributo, não previsto legalmente, o que fere o contribuinte com o intuito de conferir previsibilidade fiscal aos entes que arrecadam os tributos por ela abrangidos.

Contudo, também houve retrocessos pontuais que merecem destaque. A criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) foi um caso de flagrante norma inconstitucional ser aprovada em uma tentativa desesperada dos legisladores aumentaram a arrecadação do Estado. Isto pois tal contribuição exige o pagamento de forma cumulativa, sem a previsão de abatimento em cada uma de suas etapas produtivas.

Nas relações internacionais, a organização de um sistema tributário de maneira mais moderna levou a uma maior aceitação do país para a celebração de tratados

bilaterais, dentre os quais, merece destaque para o presente trabalho os acordos com finalidade de evitar a bitributação. Estes tratados se sobrepõem à legislação interna do país, conferindo uma nova esfera de proteção dos contribuintes contra arbitrariedades de qualquer dos entes do governo.

Apesar de uma forte rigidez ainda presente no ordenamento tributário brasileiro, tem-se demonstrado sinais de flexibilização quanto a este. Um exemplo disto seria a contribuição social destinada ao seguro social, se tratando de um tributo multifacetado, que age tanto na tributação direta como indireta.

Deste modo, resta evidente que a precariedade do sistema tributário brasileiro não foi inteiramente superada ainda. Uma estrutura estatal inflacionada leva a uma busca desesperada do legislativo para a criação de novas formas de arrecadação, de modo que a salvaguarda pela competitividade do mercado brasileiro frente ao internacional e até mesmo ao sustento dos contribuintes resta como preocupação secundária.

Assim se justifica a forte rigidez estrutural inerente ao Direito Tributário Brasileiro, como uma maneira de impedir os arbítrios que os entes estatais já realizaram em diversos momentos sobre a população brasileira em uma busca de preservar a máquina política que sustenta os legisladores.

2. Análise da legislação vigente

Com a consolidação de um sistema tributário próprio, o Brasil caracteriza seu ordenamento pela rigidez, caráter pró-contribuinte e constitucionalidade do Direito Tributário, deste modo é essencial uma análise sistêmica deste ramo do direito, uma vez que pelo princípio da legalidade estrita, não podem ser utilizados institutos de outros ramos do direito sem a sua previsão expressa.

O Direito constitucional tributário funciona como baliza para a criação das normas específicas deste ramo, não há previsão expressa de alíquotas, base de cálculo e demais elementos práticos, apenas a previsão de princípios, limitações, competência e outros aspectos gerais. Fica estabelecido que as demais normas de aplicação geral do Direito Tributário devem ser estipuladas por Lei Complementar, para que, por fim, seja possível a cobrança dos tributos por meio de lei ordinária.

Já as Leis Complementares que versam sobre tributos, além do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado como tal, versam de maneira mais direta sobre este direito, estabelecendo os fatos geradores, bases de cálculos, contribuintes e os demais institutos necessários para a arrecadação deste tributo, por meio de leis ordinárias instituídas por cada um dos entes competentes.

Fundamental, desta maneira, uma análise criteriosa das principais normas que versam sobre este ramo do direito, para o estabelecimento da principiologia, e os requisitos para a arrecadação de tributos, com enfoque para os impostos, objetos deste trabalho.

Esta análise deve consistir, primeiramente das normas constitucionais tendo em vista o caráter introdutório e balizar destas, de modo que a interpretação das leis infraconstitucionais deve ser feita com os dispositivos da Constituição em mente para que a interpretação seja de fato efetiva.

Por fim, devem ser analisadas as hipóteses de incidência de cada um dos impostos para se verificar a possibilidade de aplicação nas transações comerciais que envolvam software, uma vez que não havendo possibilidade de configuração destas relações nos dispositivos legais, deve-se suspender a incidência destes impostos sobre essas, de modo que não seja desobedecido o ordenamento pátrio na busca da arrecadação fiscal.

2.1. Normas Constitucionais

A base normativa acerca da tributação brasileira se encontra na Constituição Federal na qual são definidas matérias de competência, a forma de criação de novos impostos, repartição das verbas arrecadadas, limitações e os princípios gerais sobre o tema.

Ao se tratar do direito tributário, são diversos princípios que regem o sistema normativo, dentre estes, podemos destacar os seguintes princípios tributários constitucionais:

- 1) O princípio da legalidade, que vedava a União, estados, Distrito Federal e aos municípios a criação ou majoração de tributos, se não por virtude de lei, disposto no art. 150, I.
- 2) O princípio da isonomia, que proíbe o tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situação contributiva equivalente, se encontra no art. 150, II.
- 3) O princípio da irretroatividade, que vedava a cobrança de tributos em relação a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os instituir ou majorar, encontrado no art. 150, III, a.
- 4) O princípio da anterioridade que vedava a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro e a noventena que proíbe a cobrança antes de decorridos 90 dias da publicação da lei que institui a nova tributação, dispostos no art. 150, III, b e c.
- 5) O princípio da capacidade contributiva, disposto expressamente no art. 145, parágrafo primeiro, leciona que, sempre que possível, os tributos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, visando não cobrar muito de quem tem pouco e pouco de quem muito tem.
- 6) O princípio da vedação do confisco, que vedava a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, proíbe que o Estado se aproprie indevidamente de bem de contribuinte, expresso no art. 150, IV.
- 7) O princípio da transparência dos impostos, estabelecido no art. 150, §5º que prevê que a lei determinará medidas para que os

consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Dentre os diversos princípios que podem ser extraídos da Constituição Federal, foram destacados os com maior impacto social e relevância ao tratar da análise da tributação quanto tem por objeto a comercialização de novos produtos, como pode ser o exemplo dos softwares. Além dos princípios, que muitas vezes possuem a função de restringir a tributação, outro cerne da CF/88 é o estabelecimento das imunidades, que se tratam, de maneira simplista, de restrições constitucionais sobre a qual a legislação tributária não pode incidir.

As imunidades podem ser classificadas entre condicionadas ou incondicionadas, a depender da previsão constitucional de condição específica para concessão da imunidade. Tal instituto também pode ser classificado em objetivo, subjetivo ou misto, tendo este aspecto o objetivo de definir se a concessão da limitação se aplica sobre determinado objeto (objetiva) ou pessoa (subjetiva), ou uma combinação de ambos estes fatores (mista).

Além disso, a Constituição estabelece as competências para cada um dos entes da Federação instituírem tributos, sendo divididos os tributos entre a União, os Estados, municípios e o Distrito Federal, que tem competência para a tributação estadual e municipal concomitantemente. Estas distinções buscam evitar a bitributação da forma como ocorria por diversos séculos antes da organização do sistema tributário.

A Constituição estabelece não só as competências tributárias, mas também a repartição das receitas advindas dessa receita. Um exemplo disto seria o disposto no art. 157, I e II, que dispõem que a receita advinda dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto residual, apesar de serem de competência exclusiva da União, deve ser repartido com Estados e Municípios.

Isto pois, as despesas sociais também são repartidas entre os entes federados, a título de exemplo, qualquer assunto de interesse local, assim definido no art. 30, I, da Constituição, é de competência municipal, ao Estado o saneamento e distribuição de água, e compete a União manter o serviço postal. Desta forma, é natural que haja uma certa desigualdade entre a quantidade de gastos e renda auferida por cada um dos entes.

Foi estabelecido o repasse de verba tributária dos tributos da União para os demais entes federados, de modo que estes, pela sua menor capacidade de arrecadação, ainda consigam arcar com as suas despesas de manutenção da entidade estatal e promoção do bem-estar social. Também há a previsão de delegação das capacidades de fiscalizar e arrecadar, o que é denominado capacidade tributária ativa, e não se confunde com a competência tributária, indelegável.

Ao mesmo tempo, a finalidade da tributação também se encontra na Constituição, com a garantia de diversos direitos individuais e sociais. A arrecadação de renda para o aparato estatal é fundamental para a promoção dos direitos fundamentais, o que torna a tributação a melhor forma para a garantia da dignidade da pessoa humana, temática cada vez mais central em qualquer discussão política atual.

É possível extrair também da Constituição Federal as funções que os tributos possuem. Assim podemos dividir as funções dos tributos entre fiscais, os quais buscam a arrecadação de recursos para custeio do Estado, parafiscais, que buscam a arrecadação de recursos para funções que não são próprias do Estado – como seria o caso do Sesi e Senai – assim como extrafiscais, os quais não visam arrecadar recursos, mas sim direcionar o comportamento dos contribuintes, tendo como exemplo a alta tributação do cigarro.

Por fim, essencial destacar a divisão exposta na constituição acerca das espécies tributárias, assim como algumas de suas características básicas. Para a definição destas características é adotado atualmente, no Brasil, a teoria quinpartite dos tributos, na qual fica evidente a existência de cinco espécies de tributo, quando analisadas três características destes. Uma delas é a existência de vinculação ao fato gerador, ou seja, previsão de uma contraprestação estatal para a consolidação da incidência do tributo, a destinação do valor arrecadado, que se demonstra na previsão em lei de um fim para qual será destinado a verba arrecadada, e, por fim, a previsão legal de devolução, mesmo que pago devidamente o tributo, sendo este o caso, do empréstimo compulsório.

Primeiramente, os impostos são uma espécie cuja hipótese de incidência induz o exercício de uma atividade realizada pelo próprio contribuinte, que deverá exercer a obrigação tributária. Logo, não é possível a ocorrência de uma predestinação do produto arrecadado, tampouco há hipótese de devolução, a não ser no pagamento indevido destes.

As taxas, por sua vez, estão previstas no art. 145, II da CF/88 e constituem uma obrigação tributária vinculada à atuação do Estado. Deste modo, o seu critério material pressupõe a prestação de uma atividade realizada pelo ente tributante, com incidência direta da arrecadação ao financiamento do serviço prestado. Tampouco, inexiste previsão de devolução deste tributo.

Já as contribuições de melhoria estão definidas no art. 81 do CTN e são instituídas a partir do exercício de uma atividade vinculada à obra realizada pelo ente tributante, seja ele a União, o Estado ou o Município, a partir da qual ocorre uma valorização imobiliária na região. Assim, incide sobre o contribuinte através da constatação de um benefício, direto ou indireto. O produto arrecadado, então, deverá ser destinado ao financiamento da obra, inexistindo hipótese de devolução.

Os empréstimos compulsórios visam o provento de despesas extraordinárias, isto é, decorrentes de guerra ou sua iminência, calamidade pública ou investimento público de caráter urgente ou de relevante interesse nacional. Desta forma, devem ser instituídos mediante lei complementar e seu critério material exige o exercício da atividade estatal, sendo que o produto arrecadado deve obedecer às previsões do art. 148 da CF/88. É devida a devolução, na hipótese de cessação do contexto que deu causa à sua instituição.

E, por fim, as contribuições, que podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categoriais profissionais ou econômicas e de custeio de iluminação pública. Assim, os recursos obtidos com a arrecadação são destinados ao atendimento da finalidade que justifica a sua cobrança, nos termos da lei, no entanto, não há previsão legal expressa de devolução deste tributo.

Deste modo é possível concluir que, de modo geral, as normas constitucionais tributárias estabelecem balizas para a efetiva tributação com a categorização dos objetos passíveis de tributação, estabelecimento de competências, previsão das diversas modalidades de tributo da União e como estes devem ser repartidos.

2.2. Legislação Infraconstitucional

A Constituição prevê também a existência de lei complementar que preveja, em termos gerais, os tributos que podem ser cobrados da população. Contudo, não houve após a promulgação da Constituição de 1988 a aprovação de um projeto de Lei Complementar que verse sobre este assunto de modo extensivo. O que ocorreu, neste

modo, no Brasil, para que seja possível a existência de um ordenamento jurídico tributário foi a recepção do Código Tributário Nacional de 1966, com poderes de Lei Complementar e a sua interpretação alterada pela nova Constituição.

Tal recepção foi alvo de críticas, principalmente pelo momento político em que foi aprovado tal Código Tributário, durante uma ditadura militar, somado ao fato de sua idade já ser suficiente para demonstrar diversos vícios acentuados pelos avanços tecnológicos ocorridos neste período de tempo, o que tornava tal lei insuficiente para a compreensão de todas as atividades econômicas exercidas, além de que começava a ferir a sua aplicação na economia que, por sua vez, começava a se digitalizar e globalizar.

De qualquer modo, fundamental destacar a definição de tributos abarcada por este Código em seu artigo 3º:

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

Deste conceito é possível listar algumas características principais quanto aos tributos, são estas: a vedação de cobrança do tributo *in labore* ou qualquer outra forma que não pecuniária; não pode ser considerado tributo a sanção de atos ilícitos, deste modo, impossível a tributação de fatos geradores defesos pelo ordenamento jurídico brasileiro; a instituição em lei, que corrobora com o princípio da legalidade previsto constitucionalmente; e, por fim, a cobrança mediante via administrativa vinculada.

Ressalta-se que para a compreensão plena do que constitui um tributo no ordenamento jurídico brasileiro há de ser levado em conta os diversos outros fatores já comentados anteriormente e os que posteriormente serão abordados, em uma análise sistêmica do Direito Tributário, uma vez que este, pelo forte alcance e relevância social necessita de forte limitação legal e constitucional.

Em seguida, o Código Tributário Nacional faz a diferenciação de capacidade tributária ativa e competência tributária. A última consiste na competência legal para instituição, alteração de alíquotas e as diversas outras características do tributo que só podem ser criadas, alteradas ou extintas pela via legal, isso não pode ser confundido com a capacidade tributária ativa, que consiste na função de arrecadar ou

fiscalizar tributos, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

O principal impacto de tal diferenciação encontra-se na possibilidade de delegação, uma vez que a competência tributária é indelegável em todos os casos, já quanto à capacidade tributária ativa há previsão legal no art. 7º do CTN de delegação entre entes públicos.

De outra forma, há de se considerar a desnecessidade de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional ao se considerar que este foi promulgado anteriormente a uma Constituição com ampla disposição normativa quanto ao tema. Assim, há diversos dispositivos neste Código que já foram discutidos em seu teor ao se analisar a Constituição Federal, isto pois alguns direitos conferidos pelo CTN foram considerados de tamanha importância para o contribuinte que o poder constituinte originário os concedeu guarda constitucional, sendo imutáveis por leis novas, apenas podendo ser revogados por Emendas Constitucionais.

Em geral estes dispositivos que coexistem no plano constitucional e legal tratam de princípios ou limitações ao poder tributar, alguns destes são o da legalidade tributária, o princípio da anterioridade, a irretroatividade, a igualdade ou isonomia, a vedação do confisco, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, uniformidade tributária, não cumulatividade (FREITAS e OLIVEIRA, 2018).

Para o presente trabalho é necessária uma análise mais criteriosa quanto aos impostos, não sendo o foco deste a análise quanto as contribuições, taxas ou o empréstimo compulsório. Quanto ao imposto necessário destacar novamente a desvinculação deste a qualquer atividade estatal, sendo restrito o fato gerador a ações do contribuinte. Os impostos foram subdivididos em quatro categorias no CTN, Impostos sobre o Comércio Exterior, Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, os Impostos sobre a Produção e Circulação e Impostos Especiais.

Quanto aos impostos sobre o Comércio Exterior, são divididos em Imposto sobre a Importação (II) e sobre a Exportação (IE), o primeiro, de competência da União, possui como fato gerador a entrada destes produtos no território nacional, sendo o contribuinte o importador do bem, ou quem a lei a ele equiparar e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados. Já sobre o Imposto sobre a Exportação, este também é de competência da União, tem como fato gerador a saída destes do território nacional, e como contribuinte tem-se o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

Os Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, por sua vez, são divididos em Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI) e Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR).

O ITR, de competência da União, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município e o contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor. Por sua vez, o IPTU, de competência municipal, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município (a qual será definida em lei municipal) e tem como contribuinte o proprietário imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor.

Já o ITBI, de competência estadual, tem como fato gerador a transmissão do domínio útil ou de direitos reais de imóveis, ou a cessão de direitos relativos a estas transmissões, conforme as hipóteses previstas do artigo 35 do CTN.

Importante destacar a ressalva do artigo 36 sobre a não incidência deste imposto quando efetuada a transação com fins de incorporação de pessoa jurídica ou decorrente de incorporação ou fusão de pessoa jurídica, assim como na operação de devolução ao dono original em caso de desincorporação de patrimônio de pessoa jurídica. Ressalta-se também a previsão de compensação deste imposto sobre o IR, desde que creditado sobre a mesma transmissão. Por fim, tem-se como contribuinte qualquer das partes na operação que constitui o fato gerador.

O último dos impostos sobre patrimônio e a renda é o IR, de competência da União e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, ou seja, acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda, como contribuinte tem-se o titular da disponibilidade supramencionada.

Por fim temos os Impostos sobre a Produção e Circulação, que receberão maior destaque por serem de aplicação plausível sobre a negociação de softwares. Estes são divididos entre Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte intermunicipal/interestadual e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O IPI necessita de um esclarecimento prévio sobre o que se entende como produto industrializado, conforme o parágrafo único do art. 46, o produto deve ser “submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Superada tal questão, quanto ao imposto em si, este é de competência da União, tem como fato gerador o desembarque aduaneiro, quando o bem for de procedência estrangeira, ou a saída dos estabelecimentos previstos na lei como contribuintes do imposto ou a arrematação do bem, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Necessário também destacar a seletividade deste imposto quanto à essencialidade do produto, ou seja, é possível a diferenciação dos bens tributados em função da sua essencialidade para a população, deste modo, um produto como roupa deve possuir alíquota menor que um aparelho televisor. O IPI é não cumulativo, deste modo, há de se considerar a quantia paga deste tributo na entrada de bens para o local quando ocorrer a arrecadação dos produtos que saem do estabelecimento.

Por fim, são definidos como contribuinte deste imposto os importadores, os industriais, ou quem a lei a eles equipara, o comerciante de produtos do industrial e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

Quanto ao IOF, de competência da União, temos como fato gerador a efetivação das operações de crédito, pela entrega total ou parcial do valor objeto da obrigação. Nas relações de câmbio, a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que as represente, assim como a sua colocação a disposição do interessado. Nas relações de seguro a emissão de apólice ou documento equivalente, assim como o recebimento do prêmio. Por fim, nas operações de títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate deste, sendo impossível a aplicação desta hipótese quando já houver incidido aquela referente as operações de crédito, conforme previstas no art. 63 do CTN.

Importante ressaltar, quanto a este imposto, a previsão de possibilidade de alteração de alíquotas ou base de cálculo do imposto pelo Poder Executivo, sendo uma exceção ao princípio da legalidade estrita a previsão de alteração tributária por ato do Poder Executivo. Como contribuinte é previsto qualquer das partes na operação.

Já o ICMS foi revogado do CTN e atualmente existe nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não havendo mais a previsão de

um ICMS estadual e outro municipal. Este tributo, junto ao ISS, acarretou diversas discussões jurisprudências quanto a bitributação e guerras fiscais entre os Estados e Municípios, além disto merecem destaque no presente trabalho devido a serem os impostos utilizados atualmente nas relações comerciais que envolvam software.

Primeiramente, quanto ao ICMS, de competência exclusivamente estadual, foram previstas no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 as hipóteses de fato gerador deste tributo, quais sejam as operações relativas à circulação de mercadorias; as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas, bens mercadorias ou valores; as prestações onerosas de serviços de comunicação; o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços que não são compreendidos na competência tributária dos Municípios ou, sendo previsto na tributação do município, ainda deve ser cobrado quando houver previsão, por lei complementar; sobre a entrada de mercadorias ou bens importados; também sobre o serviço prestado no exterior ou que tenha sua prestação iniciada no exterior; nas operações interestaduais sobre petróleo e seus derivados.

Contudo, foram previstas diversas condições para a concretização do fato gerador do imposto, este é o caso da definição do momento em que pode ser considerado ocorrido o fato gerador, estas estão dispostas no art. 12, dentre as quais se destaca: a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, a transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado, a transmissão de propriedade, e o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços.

Estas hipóteses foram destacadas como as possíveis de enquadramento na incidência do ICMS sobre os atos comerciais que envolvem produtos de natureza digital. Desta forma, mesmo que haja a configuração da hipótese tributária, é necessário que também ocorra o momento de consolidação do fato gerador.

Este artigo é de fundamental importância para a análise que será feita posteriormente quanto a aplicação do ICMS na comercialização dos softwares considerados “de prateleira”, visto que a aplicação nos casos concretos necessita a análise do dispositivo supra para sua efetivação. Outrossim, foram previstas diversas hipóteses de não incidência a este imposto no art. 3º da Lei Complementar nº. 87/96, merece destaque as operações e prestações que destinem ao exterior mercadoria, e as que assim são equiparadas, ou seja, as que se destinam a empresa comercial exportadora e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Foi definido, na mesma lei, condições para a configuração do ente como contribuinte no art. 4º, que assim segue:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Também foi prevista a não cumulatividade deste imposto, sendo necessária a compensação pelo mesmo Estado, ou entre entes, de modo a não sobrecarregar os preços das mercadorias e serviços afetados. Há a previsão também da não cumulatividade com o ISS, a não ser que prevista a cobrança de ambos os impostos simultaneamente de forma expressa na lista dos serviços tributáveis.

O último dos impostos sobre a produção e a circulação é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, também não mais disposto no CTN, possuindo dispositivo próprio que é a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, tendo como hipótese de incidência a prestação de serviços, sem que haja uma definição jurídica para o termo serviço.

De competência municipal, este imposto tem como fato gerador a prestação de qualquer dos serviços indicados na lista anexa da lei que o regulamenta, fato que acarreta em sérias dificuldades quanto ao surgimento de novas prestação de serviço na sociedade, visto que a lista é taxativa e só pode ser expandida por meio de lei complementar, causando empecilhos e mora no legislativo quanto a sua aplicação.

Também há de se ressaltar que não há dependência da denominação dada pelas partes ao serviço prestado, e sim a atividade efetivamente exercida para a configuração desta como tributável pelo ISS. Foram previstas isenções quanto a tributação deste imposto no artigo 2º da Lei Complementar nº. 116/03, que são as exportações de serviços para o exterior, ressalvado aqui os serviços desenvolvidos

no Brasil e que aqui os resultados se verifique, mesmo que o pagamento seja realizado no exterior; a prestação de serviços em relação de emprego; o valor intermediado no mercado de títulos e valore mobiliários, assim como o valor dos depósitos bancários, principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

O contribuinte neste caso é a parte que efetivamente presta o serviço. Outra consideração a se tomar quanto a este imposto é a vedação da configuração da locação como serviço prestado, uma vez que não caracterizada como obrigação de fazer, conforme entendimento do STF na Súmula Vinculante nº 31.

Este entendimento consolidou por muito tempo a tese de que para seja passível de cobrança pelo ISS, a atividade a ser tributada deva constituir uma obrigação de fazer, como é o caso de um dentista ou um advogado no exercício das suas respectivas profissões, se valendo de um instituto do direito privado para a efetivação do fato gerador.

Contudo, com o julgamento do RE 547.245/SC¹, a Suprema Corte firma um novo entendimento de que ao qualificar, em sede constitucional, o imposto como incidente em “serviços de qualquer natureza” houve a intenção de não limitar este tributo apenas as obrigações de fazer, conforme previamente havia sido entendido, desta forma um entendimento derivado do direito privado não poderia afetar dispositivo constitucional.

Por fim, o entendimento mais recente exarado pela Corte foi no RE 651.703/PR², que definiu que as normas de competência tributária devem ser

¹ O arrendamento mercantil comprehende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-base. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-base.

² Com isso, não se trata de buscar a tributação de toda e qualquer atividade econômica, como fiz questão de frisar ao julgar o mérito do recurso extraordinário, mas sim, de buscar a correta interpretação para a expressão “serviços de qualquer natureza”, constante no art. 156 da Constituição Federal, cuja amplitude semântica denota o intento do constituinte de alcançar atividades cuja complexidade não permite a distinção clara entre os elementos inerentes ao “dar” e ao “fazer”, exigindo que o intérprete vá além dessa dicotomia reducionista na tarefa que lhe incumbe.

Desse modo, a presença da expressão “qualquer natureza” no dispositivo que atribui competência constitucional aos Municípios para a tributação de serviços possibilita a compreensão de que todas as atividades econômicas que se enquadrem nessa definição estarão potencialmente sujeitas à incidência do imposto municipal. Tanto é assim que a própria Constituição faz questão de excepcionar atividades específicas enquadráveis nesse conceito, como é o caso dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual (art. 155, II), bem como dos serviços financeiros (art. 153, V), sujeitos,

interpretadas mediante um pluralismo metodológico, aberto à colaboração de diversos ramos do conhecimento, sejam extrajurídicos (como a economia, a ciência das finanças e a contabilidade), sejam jurídicos (englobando os ramos público e privado do direito) (ALEXANDRE, 2017).

Deste modo, foi conceituado a prestação de serviço, para aplicação quanto ao ISS como “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador”.

Contudo, ainda existe forte debate quanto a esta aplicação, visto a vigência da Súmula Vinculante n. 31 e o reiterado posicionamento da Suprema Corte pela não incidência de ISS na locação de bens móveis. Esse debate, em grande parte se centra na conceitualização da “locação pura”, conceito criado pelo STF como um arrendamento ou permissão que não integrem atividade mista.

Com isso temos duas espécies de locações, uma passível de tributação pelo ISS e outra que não o é, a primeira se trata de uma relação mista, em que a locação do bem móvel é apenas um dos objetos do contrato, sendo atrelado com frequência à prestação de serviços simples, seria o caso de uma empreiteira que aluga um guindaste seu junto a realização de uma obra para o cliente. Assim a Suprema Corte também entendeu pela incidência do ISS quando a contratante não oferece um bem material a outrem, mas sim uma “utilidade”, caracterizada por um conjunto de atividades imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, no RE 651.703 sobre a cobrança deste imposto sobre as operadoras de planos privados de assistência à saúde.

Dessa forma, há de se entender que o entendimento do STF para a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis deve compreender a entrega de um bem material, não atrelado a outra prestação no mesmo contrato, de modo que seja assim entendido como uma “locação pura”.

Por fim, fundamental destacar a alteração trazida pela Lei Complementar nº 157 de 2016 que inclui no rol de serviços taxáveis pelo ISS a “Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da

respectivamente, ao ICMS e ao IOF. Nesses casos, o próprio texto constitucional excepcionou a competência municipal, seja por características inerentes à atividade, que extrapola os limites territoriais do Município, seja por se tratar de setor estratégico, cujo manejo da tributação com outros objetivos que não a mera arrecadação impõe o deslocamento da competência tributária para o ente central.

arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.”.

Além dessas hipóteses tributárias já previstas de maneira mais objetiva na legislação do tema, importante destacar a existência também da previsão de duas novas modalidades de impostos no art. 154 da Constituição Federal sendo estas o Imposto Residual e o Imposto Extraordinário de Guerra.

O IEG é plenamente justificável pelo caráter excepcional que uma guerra traz, principalmente quanto ao grande gasto que o Estado possui com o esforço bélico, desta maneira o legislador constitucional previu uma maneira para evitar o esgotamento de recursos do país nestes momentos. Contudo esta hipótese não demanda estudo aprofundado para o presente trabalho.

Por sua vez, o Imposto Residual é uma deixa que o legislador constitucional concede ao legislador futuro para a criação de um novo tributo que não foi previsto na época, sendo uma excelente ferramenta para a solução de eventuais lacunas deixadas à época e também de problemas advindos de novas relações comerciais que possam ocorrer no ordenamento tributário.

Por fim, tecidos os comentários necessários quanto a materialidade de impostos veiculados no texto constitucional, é necessário agora a análise quanto as relações comerciais que cercam as operações com software, a fim de apurar se é possível a tributação delas por alguma das hipóteses previstas.

3. Surgimento dos produtos digitais

A virada do século trouxe consigo a popularização da mídia digital, os aparelhos eletrônicos com acesso à internet passaram a ser cada vez mais portáteis e potentes. Até que chegamos ao ponto que, na atualidade, quase todas as pessoas de classe média possuem um aparelho celular mais potente que os computadores que levaram o homem à lua.

Assim como no começo do século XX houve diversas adaptações sociais para a recepção das novas tecnologias que estavam sendo difundidas, o mesmo está acontecendo atualmente para a inclusão do universo digital buscando a maximização do aproveitamento de todas as possíveis aplicações destas ferramentas em todos os setores da sociedade.

Marcelo Barreto Araújo traz uma definição sobre o que é a informática, base de todos desenvolvimentos tidos no mundo digital:

A informática comprehende o processamento e o armazenamento de dados através de dispositivos eletrônicos e sistemas computacionais, o que envolve o desenvolvimento contínuo de métodos e técnicas de automação. Já o computador pode ser entendido como uma máquina composta de elementos físicos de natureza eletrônica, hábil a praticar grande variedade de tarefas com grande velocidade e precisão, em obediência a determinadas instruções. (ARAUJO, 2017)

Com a difusão dos aparelhos com acesso à internet, surge um novo mercado que cria novas utilidades para os softwares, desde a possibilidade de comprar roupas, mobília, comida ou outras atividades cotidianas até mesmo ter total controle sobre a logística de uma empresa ou realizar transações no mercado de ações e outras atividades mais especializadas.

A Internet surge como a grande maravilha tecnológica da segunda metade do século XX, com o objetivo de transmitir informações de maneira rápida, para que fosse possível alguma contramedida em face de um ataque nuclear ou catástrofe de igual natureza. Nesse período, a rede de dados operava de maneira local, no entanto, quando maior a disponibilidade de aparelhos capazes de se conectar à rede e a transferência de dados a longa distância se intensificava, surge a necessidade de um sistema unificado para o acesso comum a internet.

Deste modo surge a World Wide Web (WWW) em 1989, em Genebra como um instrumento de comunicação em massa e indispensável para o movimento de globalização visto a irrelevância das fronteiras físicas para esta rede.

Assim, o mercado digital se consolida com a variedade de produtos ofertados, por um preço muito mais acessível que suas contrapartes físicas, com uma velocidade de atuação consideravelmente mais rápida que o mercado físico e de mais fácil disponibilização e aquisição por meio da internet, de modo que as maiores empresas da atualidade alcançaram seus postos com a utilização do mundo digital.

O impacto da internet e, consequentemente, dos softwares, no modo de vida atual foi grande o suficiente para que Bordes, a 2^a maior livraria física dos Estados Unidos encerre suas atividades (PINHEIRO, 2013), isto pois as pessoas têm optado pela alternativa existente no mercado digital.

Até mesmo na área jurídica, onde sempre foi valorizada a versatilidade e criatividade humana, há casos de uso de robôs para o acesso e análise rápida de dados, conforme demonstrado pela Revista Tribuna do Advogado, publicação da OAB-RJ, edição dezembro de 2016/janeiro de 2017, fls. 32/34, em artigo denominado “Advocacia Artificial”:

“Agora, imagine um robô como seu colega de escritório. Não se trata de ficção científica: em maio, foi divulgada a notícia de que o primeiro ‘robô-advogado’ do mundo acabara de ser ‘contratado’ por uma grande banca de advocacia americana. Trata-se da inteligência artificial ‘Ross’, que usa o supercomputador Watson, da IBM, para operar como fonte inesgotável de informações para os cinquenta advogados da divisão de falências da banca.”

Contudo, com o surgimento deste novo mercado, caracterizado pela extrema velocidade, não observação de fronteiras físicas e a baixa participação de obra humana, há a necessidade de uma nova revolução da regulamentação pelas peculiaridades que estas novas transações apresentam para que a internet não se torne um mundo paralelo onde as leis não se aplicam.

3.1. O que é um software

O software é, em uma definição simplista, um conjunto de ordens que estão previstas a funcionar perante algum sistema operacional de computação, sendo este

de um computador, celular, tablet ou mesmo das mais modernas SmartTVs e outros aparelhos domésticos multifuncionais.

Do mesmo modo, a legislação brasileira prevê como definição de softwares o disposto no art. 1º da lei 9.609/98, que dita:

“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.”

Sua aplicação é praticamente ilimitada, variando de um aplicativo para leitura de e-mails, montagem e leitura de planilhas, reprodução de vídeos, compras, escrita, streaming, acender as luzes de um ambiente, caso haja um aparelho de controle integrado instalado, deste modo, qualquer definição que exceda o estritamente básico teria de ser tratado em trabalho apartado, devido à pluralidade e complexidade de possíveis aplicações.

Deste modo, a internet, por muito tempo vista como “terra de ninguém” ou “sem lei”, vem sendo moldada em conformidade com os interesses dos Estados que possuem influência suficiente para pressionar o mercado a se adaptar. Isso pois a possibilidade de indisponibilização de um software para os cidadãos de uma Nação, com o reconhecimento por IP, pode afetar de maneira grave o valor de mercado de uma empresa.

Assim, como o Brasil com quase 200 milhões de possíveis consumidores no mercado digital tem influência suficiente para pressionar o mercado a se adaptar, surgiram novas leis para regularizar o uso e a criação de serviços novos nesse espaço digital, como é o caso da Lei da Propriedade Intelectual de Programas de Computador (Lei 9.609/98) ou do Marco Civil da Internet (Lei 12.965/14).

Ressalta-se que, apesar dos diplomas supramencionados tratarem, por diversas vezes, apenas de programas de computador, é necessário interpretação extensiva deste, ressaltando a possibilidade disto por se valer de norma do direito privado, visto que foram redigidos antes da criação de diversos meios atualmente plenamente difundidos para acesso à Internet. Não era previsível o alcance e

multiplicidade de programas que surgiram, especialmente a partir da plena disponibilidade dos aparelhos telefônicos com acesso à internet.

É estabelecido no artigo 9º da lei 9.609/98 que as transações dos softwares deverão ser objetos de contrato de licença, característica que já é suficiente para afastar a análise da utilização pelos usuários como um contrato de compra e venda, e portanto não se adequa a hipótese do ICMS que pressupõe transferência de propriedade.

Destaca também que as transações constituem obrigações de dar, não de fazer (GOMES, 2019), assim como ocorre com a licença de uso, corroborando o argumento de que não poderia ser caracterizada como prestação de serviço a elaboração destes programas, não estando sujeita, portanto, ao Imposto Sobre Serviços.

Outro ponto a ser discutido na jurisdição brasileira diz respeito à disponibilização do software, se esta ocorre por meio físico ou digital, uma vez que a transferência de bens por meio digital ainda não foi regulamentada e não há muitos julgados para que se possa compreender quais direitos são alcançados por esta modalidade de transferência. Necessária a classificação existente dos softwares no ordenamento brasileiro.

Pode-se dividir todos os softwares existentes em três modalidades: softwares por encomenda, que são desenvolvidos por solicitação e são customizados para atender as necessidades específicas de um determinado usuário; softwares “de prateleira”, que são comercializados em massa, não havendo adaptações palpáveis para cada um de seus usuários; e por fim, os softwares customizáveis, que, apesar de possuírem características comuns por obedecerem um pré-programa padrão existente, são modificados para atender melhor às necessidades do seu usuário.

Outrossim, também houve, mais recentemente, a diferenciação entre softwares disponibilizados por via download, em que não há mídia física, apenas a transmissão digital de dados para que o programa seja instalado no aparelho eletrônico, os softwares que são disponibilizados via nuvem, aqueles que não necessariamente são transferidos de um computador para outro, mas sim acessados remotamente por meio da internet e os programas de mídia física, seja CD, pendrive, ou outra unidade de armazenamento de dados.

3.2. Como se deu a classificação destes no ordenamento pátrio

Com o surgimento de uma nova modalidade de produtos sem nenhuma regulamentação direta quanto a sua tributação, os entes públicos competentes rapidamente se organizaram com a finalidade de cobrar impostos desta nova modalidade comercial, levando a diversas ações de natureza tributária. A problemática quanto a tributação de softwares surge com o julgamento do RE 176.626, no qual o ministro Sepulveda Pertence dispõe:

“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.

(...)

No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos - voltadas à garantia dos direitos do autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar - limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante.

(...)

A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; por isso, não conheço do recurso: é o meu voto.”

O caso em questão se tratava de um recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que reconheceu a não-incidência do ICMS sobre os softwares ao entender que estes não são uma mercadoria sujeita à compra e venda e sim bens incorpóreos equiparados às obras literárias, portanto, protegidos pela lei de direitos autorais.

Entendeu o STF, neste caso, que não deveria ser caracterizado a compra e venda mesmo nos denominados softwares “de prateleira” vez que não resta configurada a transferência de titularidade do software, apenas o direito de uso por meio da aquisição de uma cópia do programa. Contudo, concluiu-se pela possibilidade da tributação dos softwares pelo ICMS quando fosse alienada *corpus mechanicum* pela qual se materializa o software, mas como este não era objeto da demanda

analisada, foi declarado improcedente o Recurso Especial interposto pelo estado de São Paulo.

Assim foi firmado o entendimento pela 1^a Turma do STF que, apesar de inconstitucional a incidência do ICMS quando houver a cessão do direito de uso do software, seria possível a incidência deste sobre a circulação de cópias físicas comercializadas no varejo, a qual se deu de maneira errônea, como se comprovara em seguida.

Outro desenvolvimento quanto a tributação de softwares se deu pela análise do caso paradigmático pela Suprema Corte no ADI nº 1.945, no qual está sendo analisada a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a transferência de software padronizado via transferência de dados por download, ou seja, quando não há mídia física tangível.

Entretanto, apenas foi julgado o pedido liminar desta ação, ainda se encontrando em trâmite perante o STF. O entendimento firmado liminarmente foi de que seria possível a incidência do ICMS sobre o software adquirido por meio de download, sob o argumento de que seria possível a existência de uma mercadoria virtual, intangível.

Em 11/11/2020, porém, houve o julgamento parcial da ADI nº 5.659³, ajuizada pela Confederação Nacional De Serviços – CNS, em que a Supremo Tribunal Federal decidiu pela não incidência do ICMS nos termos impostos pela legislação mineira, apontado uma possível mudança paradigmática na interpretação que o tribunal teve sobre a Constituição Federal. Também houve pedido de vista da ADI nº 1.945 supramencionada pelo presidente do Tribunal, demonstrando a possibilidade de

³ Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que julgava parcialmente prejudicada a ação e, na parte subsistente, julgava-a procedente para dar 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 cessão de direito de uso de programas de computador, modulando os efeitos da decisão para dotá-la de eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski; dos votos dos Ministros Edson Fachin e Cármem Lúcia, que conheciam da ação e a julgavam improcedente; do voto do Ministro Gilmar Mendes, que julgava improcedente o pedido; e do voto do Ministro Marco Aurélio, que não cogitava de prejuízo e julgava procedente o pedido para declarar a incompatibilidade com a Constituição Federal do Decreto nº 46.877/2015 do Estado de Minas Gerais e a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos artigos 2º da Lei Complementar Federal nº 87/1996, 5º da Lei nº 6.763/1975, e 1º, I e II, do Decreto nº 43.080, ambos do Estado de Minas Gerais, afastando do campo de incidência do ICMS o licenciamento e a cessão de direito de uso de software, deixando de modular os efeitos da decisão, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux (Presidente). Plenário, 04.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

mudança do julgamento no caso paradigmático e um dos quais surge o modelo de tributação atual de softwares.

O outro imposto incidente sobre os softwares é o ISS, previsto expressamente pela Lei Complementar nº 116 desde a sua promulgação como “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, imposto este municipal, o qual inicialmente era incidente desde 2003 por força da Lei supramencionada.

Posteriormente, foi editado o Convênio CONFAZ nº 181/2016, que estabeleceu a incidência do ICMS sobre o valor da operação que envolva software ainda que sejam ou possam ser adaptados, independente do meio pelo qual foram disponibilizados, incluindo-se as operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados (*download*).

Deste modo, surgiu um conflito de competência entre os Estados e Municípios, uma vez que foi editado por um Convênio, norma que incidiu o ICMS sobre fato gerador já tributado pelo ISS, conforme a Lei Complementar nº 116. Em resposta, foi promulgada a Lei Complementar nº 157 que reiterou o item que disponha sobre softwares previsto anteriormente, ao mesmo tempo que adicionou três novos itens relacionados à economia digital a lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Com isto a matéria deveria restar resolvida quanto ao conflito de competência, uma vez que a Lei Complementar nova regulamentou a cobrança de softwares como competência municipal, ficando prejudicada a arguição estatal sobre este tributo pela decisão do legislativo nacional.

Contudo, foi editado, em 2017, o Convênio CONFAZ nº 106/2017 que disciplinou os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e incluiu os softwares como bens digitais em sua definição.

Desta forma se consolidou o conflito de competência entre ICMS e ISS, uma vez que operam sobre o mesmo fato gerador, que é qualquer operação que envolva softwares, visto que os estados entendem pela cobrança do primeiro e os municípios do último dos impostos supra. Dessa forma, apenas a promulgação de nova Lei Complementar, que abarque de maneira extensiva este conflito de competências poderia solucionar este problema.

Tal fato prejudica apenas o contribuinte, que em condição submissa perante os entes públicos como tributantes, se vê obrigado a arcar com a bitributação enquanto aguarda um posicionamento final do STF sobre o tema.

4. Análise dos impostos quanto a incidência sobre as transações comerciais de software

Para que se realize uma análise completa quanto a figuração desta modalidade de produto, tão ampla e complexa como já explicitado, é necessário o exame tanto das características inerentes aos negócios a serem realizados com estes produtos quanto as obrigações que se originam, a transmissão de propriedade, posse e demais direitos do vendedor ao comprador, para que por fim seja definida a incidência do imposto ou não.

Deste modo, dentre os grupos de impostos, foram selecionados os aqueles que incidem sobre a produção e circulação para serem tratados quanto a sua incidência nas transações que envolvam softwares, haja vista ser o grupo que trata diretamente das relações de comércio, não sendo plausível a aplicação dos impostos sobre patrimônio e renda na relação comercial discutida, havendo a sua devida aplicação na ocorrência de acréscimo patrimonial decorrente dela, também os especiais, ou sobre o comércio exterior. Dentre estes, só seriam passíveis de aplicação nos negócios jurídicos estudados neste trabalho o IPI, o ICMS e o ISS.

Dentre estes, merecem destaque o ICMS e o ISS pelo fato de serem utilizados atualmente conforme decisão jurisprudencial. Contudo, fundamental entender se o IPI seria passível de utilização nestas relações, uma vez que pode ser entendido como uma alteração sobre a mídia física que o software será transportado, seja ele apenas intermediário (como discos ou pendrives), ou o próprio objeto final (computadores e celulares).

De outra forma, fundamental a análise das transações com softwares quanto à disponibilização de licença ou locação, uma vez que foi assim que foram previstos legalmente, por força do artigo 9º da Lei nº. 9.609, portanto se for a modalidade mais adequada, ainda carecem de legislação quanto a sua tributação, vez que não pode incidir o ICMS nem o ISS (conforme a Súmula Vinculante nº. 31) sobre estas transações.

Por fim, também há de ser considerada a hipótese de não haver outros negócios jurídicos previstos no ordenamento que se assemelham as transações que envolvam softwares pela sua complexidade e amplitude, deste modo, também não seriam incidentes os impostos em análise, carecendo tributação própria sobre estes produtos, independente da locação.

Ademais, é fundamental o questionamento quanto à aplicabilidade destes tributos como fonte de arrecadação, uma vez que a função primária dos impostos é a fiscalidade ou parafiscalidade, não havendo debate quanto a extrafiscalidade para o presente caso por ser extremamente amplo. Isto pois não há base para que a utilização dos softwares, em forma genérica, deva ser coibida ou estimulada pelo Estado.

Deste modo, todas estas análises devem levar em conta a função que os tributos possuem para a sociedade, a qual, para o caso dos softwares, devido a sua enorme diversidade de aplicações e derivações, só pode ser compreendida como a função de arrecadação, seja esta fiscal ou parafiscal.

4.1. IPI

Quanto ao IPI temos como fato gerador as seguintes hipóteses, conforme preconizado no art. 46 e seus incisos do CTN: o desembarço aduaneiro, quando o produto tiver procedência estrangeira, a saída dos estabelecimentos que possam ser caracterizados como contribuintes deste imposto e a arrematação, quando se tratarem de bens apreendidos ou abandonados levados a leilão.

Contudo, no parágrafo único do artigo supramencionado, há a imposição de uma condição para que o produto seja considerado industrializado, qual seja a submissão desse “a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Fundamental a definição do que seria um produtor industrial para o ordenamento tributário de modo a definir a possibilidade de incidência deste tributo, pode ser entendido como produtor industrial quem realiza qualquer das operações consideradas de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/reacondicionamento e renovação).

A transformação pode ser entendida como a operação exercida sobre produtos intermediários ou matérias-primas, que resulte na obtenção de uma nova espécie. O beneficiamento, por sua vez, deve se tratar de um aperfeiçoamento, modificar ou alterar a aparência, a utilização, o funcionamento ou o acabamento do produto. Já a montagem constitui em uma operação de reunião de produtos, peças ou partes da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, mesmo que ainda seja classificado igualmente para termos fiscais.

O acondicionamento e reacondicionamento se tratam de operações que resultem no mesmo produto, porém com uma nova apresentação, podendo ser compreendida como a colocação em embalagem, desde que esta não tenha destino específico ao transporte da mercadoria. A renovação, também denominada recondicionamento se trata de uma operação sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, que remova parte ou restaure o produto para utilização deste.

É possível concluir que nenhuma destas hipóteses contempla a operação realizada nas transações que envolvam software, uma vez que nesta modalidade não havendo alteração física sobre o produto, todas as operações constituem mudanças imateriais e intangíveis, não configurando nenhuma das hipóteses de operações industriais previstas.

Em que pese uma possível argumentação quanto a renovação da mídia física como seria o caso de um CD, pendrive ou outra unidade de armazenamento de dados para a transmissão de softwares, e a saída destes produtos do estabelecimento em que foi realizado a alteração, deve-se ressaltar a ausência de alteração física, a inexistência de inutilização ou deterioração do bem, de modo que, resta não configurada a incidência do imposto.

Quanto a hipótese de comerciante que fornece produto ao industrial, há de se ressaltar que a cessão de licença de uso de software não pode ser caracterizada como um produto industrial, visto que é protegida pelo direito da propriedade intelectual, não sendo caracterizada como produto para fins tributários.

Por fim, quando analisada a hipótese de arrematação do bem, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, deve-se ressaltar que ainda há necessidade da configuração deste como produto industrializado, possibilidade que, como analisado previamente não é cabível.

Deste modo, resta superada a questão da incidência do IPI nas transações que envolvam softwares, haja vista, a inviabilidade econômico, a baixa arrecadação e as evidentes imperfeições do controle alfandegário quanto a esta espécie de bem, além do fato de não haver possibilidade de configuração do produto final como industrializado, nem do autor do software como comerciante, requisitos essenciais para a incidência do IPI.

4.2. ICMS

Em que pese a aplicação deste tributo pelo Superior Tribunal Federal para o caso de transações com softwares denominados padrões ou “de prateleira”, ou seja, aqueles que são disponibilizados em massa sem adaptações para os seus usuários, é necessária uma análise crítica quanto a incidência deste tributo na situação descrita anteriormente.

Conforme previsto na Lei Complementar nº. 87 a incidência deste imposto deve ocorrer sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como as demais não convém ao trabalho em questão, os esforços devem ser focados sobre as hipóteses específicas que envolvam a circulação de mercadorias.

O cerne da aplicação deste tributo nas operações que envolvam programas de computador se encontra no artigo 12 da Lei Complementar nº. 87 que dispõe acerca das condições para que o fato gerador se concretize, estas são: a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; a transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; a transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; o desembarque aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; o recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; a aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; além de outras hipóteses específicas quanto ao transporte e a prestação de serviços que não podem ser consideradas para as transações analisadas neste trabalho.

Quanto à saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e a transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado dentre os pontos que merecem ser destacados, primeiramente não poderia ser aplicada nos casos de download direto do software, uma vez que neste caso não há transferência de titularidade.

Quanto à transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, o cerne das operações sobre softwares padrões é que não há efetiva transferência de propriedade.

Conforme já apontado anteriormente no trabalho, os softwares são protegidos pelo direito de propriedade intelectual, deste modo, a transferência de propriedade

desses bens não poderia ser configurado apenas pela aquisição de uma cópia, que é o que acontece com a aquisição dos programas “de prateleira”, e sim pela compra dos direitos da propriedade intelectual do programa.

Desta forma se torna impossível que a aquisição dos softwares padronizados seja fato gerador de incidência do ICMS, haja vista não terem sido configuradas nenhuma das hipóteses previstas no artigo 12 da Lei Complementar nº. 87 para concretização do fato gerador.

4.3. ISS

Há a previsão legal da cobrança de ISS para três diferentes prestações que envolvam obrigações no mercado digital na lista anexa Lei Complementar nº. 116, quais sejam:

“1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

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.”, é necessária a análise crítica quanto ao efetivo acerto ou não dos legisladores quanto a classificação desta transação.

“1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

Não obstante, ainda há o debate quanto a análise do que constitui a prestação de serviço objeto de tributação, haja vista a vigência da Súmula Vinculante nº. 31 que proíbe a incidência do ISS sobre as locações de bens móveis quando classificadas como “puras” ou sem fornecimento de uma “utilidade”. Apesar das diversas decisões sobre o tema, ainda restam diversos debates sobre esta espécie tributária.

Deste modo, restam duas correntes teóricas sobre os requisitos para a constituição da prestação de serviço: (i) aqueles que entendem como serviço apenas as atividades que se consubstanciam em obrigações de fazer; (ii) aqueles que enxergam o serviço como uma materialidade residual em relação ao ICMS, de modo que o conceito não está restrito apenas às obrigações de fazer, abrangendo também as materialidades que ficaram fora do âmbito de incidência do ICMS. (GOMES, 2019)

Apesar de tal debate ainda não estar pacificado, é possível definir que se entende por serviço a existência de um negócio jurídico oneroso por meio do qual

alguém disponibiliza uma utilidade a outrem, em razão do exercício de atividade material ou imaterial de maneira habitual e com intuito de lucro, a qual pode estar associada, mas não necessariamente está ligada, a entrega de bens ao tomador.

Por força do art. 9º da Lei 9.609, as transações que envolvam programas de computador serão objetos de contrato de licença, a doutrina majoritária defende que a cessão de uso de software, assim como a licença de uso, são obrigações de dar, motivo pelo qual não podem ser considerada como uma prestação de serviços (BARRETO). Não existe, deste modo, obrigação de fazer suscetível de tributação quando analisadas as transações de programas de computador, haja vista não constituírem obrigação de fazer, e sim uma cessão de uso.

Corroborando este ponto, há o entendimento de que a locação de bens móveis, na modalidade que ocorrem nas relações digitais, não pode ser considerada serviço, quanto a incidência do ISS, motivo pelo qual a cessão de uso de software também não poderia ser uma vez que este está submetido ao regramento do Direito Autoral, o que aproxima o mais o contrato de licença ou cessão de uso de um contrato de locação, além do entendimento que o contrato de cessão de licença constitui uma obrigação de dar, não de fazer.

Em que pese o argumento de que um diploma do direito privado ser impossibilitado de afetar o alcance da norma tributária, com seu embasamento constitucional, principal argumento daqueles que defendem a incidência do ISS sobre as transações que envolvam software, há de se considerar o exposto no art. 110 do Código Tributário Nacional:

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.

Deste modo, não apenas a utilização de institutos do direito privado é permitida, como foi prevista expressamente pelo ordenamento tributário. Seria antijurídica a criação de outra interpretação sobre o que constitui a prestação de serviços tendo em vista o princípio da legalidade estrita que norteia o direito tributário, considerando a previsão legal desta no Código Civil, e a expressa permissão do uso dos institutos deste sistema na legislação tributária.

Por fim, tendo em vista a proteção da elaboração dos softwares conferida pela propriedade intelectual, as obrigações advindas das transações envolvendo este tipo de bem não podem constituir obrigação de fazer, apenas obrigação de dar (disponibilização da obra intelectual protegida por direitos autorais) (GOMES, DIAS e FROTA, 2019), de modo que a incidência do ISS resta prejudicada sobre este negócio jurídico por força do caput do art. 1º da Lei Complementar nº. 116/03.

Quanto a um possível argumento em relação ao fornecimento de serviço que tornaria a relação comercial mista, pela assistência que os softwares necessitam, há de se ressaltar que todas as relações de comércio que possuem por objeto a entrega de bem móvel estão atreladas ao fornecimento de assistência acerca de possíveis erros de funcionamento dos objetos.

Assim também não prosperam os argumentos de que a comercialização de softwares pode ser caracterizada como um fornecimento de “utilidade” que seria uma hipótese de exceção à Súmula Vinculante 31 estabelecida no RE 651.703⁴, isto pois há a previsão legal expressa acerca da configuração destas relações como entrega de bem móvel.

Por fim, fica evidente a inconstitucionalidade dos dispositivos previstos na lista anexa da Lei Complementar nº. 116, uma vez que evidente a inexistência de

4 (...) a Suprema Corte, no julgamento dos RE 547.245 e RE 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback, sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer. (...) A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação — tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários — tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza — tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado. (...) Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (...) A LC 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do Imposto Sobre Serviço, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. (...) Ao longo dos anos a jurisprudência das cortes superiores evoluiu quanto ao entendimento acerca da tributação dos serviços médicos no que concerne à tributação do ISSQN. (...) A atualização da legislação vigente pela LC 116/2003 provocou a evolução da jurisprudência dos tribunais superiores (overruling), ao adotar-se a interpretação de que “existe a previsão de incidência do Imposto Sobre Serviços tanto sobre a atividade dos profissionais de medicina, quanto a atividade de fornecimento de planos de saúde e assistência médico-hospitalar” (...). Assentadas as premissas teóricas, impõe-se na repercussão geral a aplicação da tese ao caso concreto.

prestação de serviço que seja passível de tributação, de modo que não há fato gerador sobre o qual o ISS possa incidir.

4.4. Disponibilização de licença assemelhada a locação de bens móveis

Pelas diversas semelhanças apresentadas entre e locação, muitos estudiosos defendem que a tributação incidente sobre esta obrigação deva ser utilizada também para a disponibilização de licença de softwares, afinal ambas consistem em obrigações de dar. No entanto, em que pese as semelhanças superficiais entre as duas relações jurídicas, quanto a classificação dessas é necessária uma análise mais profunda.

A locação, tratada do art. 565 ao 578 do Código Civil tem como características mais relevantes a cessão do direito de uso e gozo, não havendo transferência da propriedade, de coisa não fungível de uma parte a outra, por tempo determinado ou não, constituindo em contrato bilateral, oneroso, e não solene.

Já quanto a disponibilização de licença de softwares é possível apontar algumas semelhanças, podendo ser temporária ou não (para o caso de produtos oferecidos por inscrições como antivírus), tratando-se também, de uma cessão do direito de uso e gozo, sem que haja alteração da propriedade oriunda de um contrato bilateral, oneroso e não solene.

Contudo, a descrição acima não abarca todas as informações essenciais para o cumprimento dos contratos envolvendo softwares. Uma diferença é a concessão de uma cópia do programa comprado na maioria dos casos, não havendo alteração na posse do cessionário do software, uma vez que uma cópia ainda estará em mãos dele, durante o prazo da cessão. Isto tem um impacto econômico direto, uma vez que o locador fica limitado a locação dos bens que estão em sua posse, enquanto o cessionário de software tem liberdade para celebrar quantos contratos tiver interesse.

Outra grande diferença entre os dois contratos é a possibilidade da locação sem que haja propriedade do bem, hipótese que não existe para o cessionário do software por força do exposto no § 5º do art. 2º da Lei 9.609 que expressamente reserva ao detentor dos direitos autorais do programa a faculdade de autorizar ou proibir o aluguel comercial da sua obra, não sendo, tal este direito, transmissível pela venda, licença ou outra forma de transferência de cópia do programa.

Também há uma diferença quanto ao tratamento de cada uma das partes quando o produto apresenta defeitos durante a locação ou cessão do bem objeto do contrato. Enquanto ao locatário é reservado o direito de pedir abatimento do valor pago por deterioração do bem que não advém de sua conduta, o usuário do software tem direito a prestação de serviços técnicos complementares objetivando o adequado funcionamento do programa, pelo prazo de validade técnica da respectiva versão cedida.

Deste modo, não é possível a equiparação da cessão do software com a locação de bens móveis, apesar das inerentes similitudes entre os dois negócios jurídicos. Isto se deve ao fato de a cessão de licença de programa ter uma amplitude de aplicação vastamente superior a locação de bens móveis, além da aplicação da proteção dos direitos autorais ao autor do produto, que confere uma esfera que não pode ser equiparada a locação.

Por fim, conclui-se que não pode haver a tributação das relações comerciais envolvendo softwares pelas modalidades aqui relacionadas, uma vez que não há hipótese tributária atualmente prevista no ordenamento. Portanto, só poderia ser exigido tributo sobre esses negócios com a utilização da competência residual da União, para, nos termos do artigo 154, I da Constituição Federal, instituir nova hipótese tributária.

Tal hipótese foi prevista com o condicionamento da utilização da lei complementar para sua instituição, a não cumulatividade com os demais impostos já existentes e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos já previstos na Constituição. Além disso, há o entendimento que a sua receita não pode ser inteiramente aproveitada pela União, devendo esta repartir com os demais entes federativos.

5. Conclusão

Fica evidente que as relações comerciais estão passando por um momento de fortes mudanças pelos desenvolvimentos tecnológicos que ocorreram nos últimos anos, isto faz com que as classificações destas se tornem de difícil aplicação perante um ordenamento jurídico que ainda não se adaptou as novas tecnologias disponíveis à população.

Apesar de constatar que os primeiros passos foram tomados com a criação de leis sobre o tema como é o caso da Lei n.º 9.609, estabelecendo o direito à propriedade intelectual aos autores de software, há ainda uma forte insuficiência legal quanto as relações comerciais destes bens.

De outro modo, quanto à tributação, é fundamental, para a incidência de um imposto a concretização do fato gerador previsto pela lei que rege este, a observar o princípio da estrita legalidade. Contudo, observa-se que as transações com software não são compreendidas pelas hipóteses previstas na Lei Complementar nº. 87, de modo que a incidência deste imposto resta prejudicada pela não configuração de fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, os itens previstos da lista anexa da Lei Complementar nº. 116 quanto aos serviços de elaboração de programas de computador devem ser declarados inconstitucionais, uma vez que pela interpretação da Súmula Vinculante nº. 31 é claro que estas relações constituem obrigações puras. Com isto, resulta plenamente prejudicada a incidência do ISS nessas relações, haja vista a não ocorrência do fato gerador, qual seja a prestação de serviço.

Igual situação acontece quando analisada a incidência do IPI, que apesar de não aplicado atualmente sobre estas relações, poderia ser argumentado a favor da sua incidência. Não há, em nenhuma das hipóteses previstas como fato gerador pelo Código Tributário Nacional, a possibilidade de aplicação destas nas transações que envolvam software, desta maneira fica prejudicada a cobrança deste tributo.

Tampouco pode ser classificada a cessão de licença de software na mesma categoria que a locação de bens móveis, mesmo que esta ainda não possua tributação própria, isto pois, apesar de ambas constituírem obrigações de dar coisa, existem diferenças inerentes a natureza dos produtos que são objeto da obrigação, além da vasta amplitude de obrigações que podem se originar de uma transação de programa de computador.

Assim, podemos inferir pela análise histórica da tributação no Brasil que este é mais um caso em que o Fisco preza pela arrecadação de maneira predatória sobre a economia, em que, devido em parte a morosidade legislativa para se adaptar as novas relações comerciais e também ao temor dos entes em perder parte da sua arrecadação para novos negócios.

Deste modo fica clara a necessidade da criação de uma nova classificação de relações, imposta por nova legislação, específica para as transações que envolvam software, haja vista a pluralidade e complexidade destas, além de novas hipóteses de comercialização não previstas nas demais relações já existentes no ordenamento jurídico pátrio, como é o caso da aquisição por download direto ou computação em nuvem.

Não poderia ser de outra maneira ao considerar o histórico de abusos perpetrados pelo Estado brasileiro quanto a matéria tributária, uma vez que a aplicação, como é atualmente possibilita a ocorrência de bitributação pelos entes municipais e estaduais, de modo contrário ao disposto em diversos tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Pelos mesmos motivos que o crédito fiscal é preferencial sobre os demais, com exceção do trabalhista, a legislação tributária deve ser limitada aos dispositivos positivados no ordenamento jurídico, não podendo haver a tributação por analogia ou demais formas que não a previsão expressa em lei. Os tributos têm um impacto social incontestável, sendo a melhor fonte de arrecadação para garantia de direitos sociais, no entanto têm o potencial para estagnar o desenvolvimento econômico de um setor, quando feito de maneira errônea.

Ressalta-se que a insuficiência legislativa sobre o tema não é exclusividade do ordenamento tributário, não havendo da mesma forma, disposições capazes de abranger as peculiaridades decorrentes das possíveis relações comerciais nas transações com software no direito privado. Contudo, apesar da possibilidade de aplicação de leis de forma supletiva naquela área do direito, o mesmo não pode ocorrer com a tributação.

Deste modo, fica clara a necessidade da evolução da legislação tributária com o surgimento das novas modalidades de produtos, principalmente com os softwares, pela possibilidade de compras sem a movimentação de mercadoria, com o download direto e a computação em nuvem, pelo fato de que as noções tradicionais de propriedade, posse e a transferência destas tornam-se inaplicáveis quando tratando

destes produtos, que são reproduzidas por meio de cópias digitais, intangíveis no mundo físico.

Evidente, portanto, a necessidade de utilização da competência residual da União para a elaboração de nova hipótese tributária que consiga compreender todos os novos institutos abarcados pelas relações comerciais digitais e, desta forma, seja possível sua tributação.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquematizado**. 11^a. ed. Salvador: Editora Jus PODIVM, 2017.
- ARAUJO, M. B. D. **Comércio Eletrônico Marco Civil da Internet Direito Digital**. Rio de Janeiro: CNC, 2017.
- BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na lei**. 3^a. ed. São Paulo: Dialética.
- BERGER, A. **Enciclopedic Dictionary of Roman Law**. [S.I.]: American Philosophical Society, 1953.
- CAMPOS, D. **ICM - Regime de recolhimento por estimativa**. [S.I.]: RDT.
- CARPINETTI, A. C. Jota. **Jota**, 2017. Disponivel em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/iss-x-icms-as-operacoes-de-software-as-a-service-28092017>>. Acesso em: 23 Maio 2019.
- CASSONE, V. **Direito Tributário**. 28^a. ed. [S.I.]: Editora Atlas, 2018.
- FILHO, V. D. C. S. IBET. **IBET**, 2018. Disponivel em: <<https://www.ibet.com.br/tributacao-de-software-as-a-service-em-sao-paulo-e-equivocada/>>. Acesso em: 19 Maio 2019.
- FREITAS, M. A. D.; OLIVEIRA, E. C. D. Jus. **Princípios constitucionais tributários na atualidade**, 2018. Disponivel em: <<https://jus.com.br/artigos/64050/principios-constitucionais-tributarios-na-atualidade/1>>. Acesso em: 2019.
- GALLINDO, S. P. Bitributação de software, contrassenso na Era Digital. **Jota**, Maio 2019. Disponivel em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/bitributacao-de-software-contrassenso-na-era-digital-28112018>>. Acesso em: 22 Maio 2019.
- GOMES, D. D. P. UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO SOFTWARE NO BRASIL: O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISSQN. **FGV Direito SP Research Paper Series n. TL018**, 2019. Disponivel em: <https://papers.ssrn.com/sol3/PIP_Journal.cfm?pip_jrn=2291223>.
- GOMES, E. D. P.; DIAS, F. W. D. L.; FROTA, P. M. S. Conjur. **Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem**, 2019. Disponivel em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opiniao-tributacao-software-computacao-nuvem>>. Acesso em: 15 junho 2019.
- ILERSIC, A. R.; DOWELL, S. **A History of Taxation and Taxes in England: from the Earliest Times to the Present Day**. Londres: Frank Cass & Co. Ltd., 1965.
- NETO, C. P. D. S. Consultor Jurídico. **Conjur**, 2018. Disponivel em: <<https://www.conjur.com.br/2018-ago-21/claudio-souza-neto-conflito-tributacao-software?imprimir=1>>. Acesso em: 22 Maio 2019.

NOBLE, J. **The Queen's Taxes**: An Inquiry Into The Amount, Incidence, & Economic Results, Of The Taxation Of The United Kingdom, Direct and Indirect. Londres: Gongmas, Green, Reader, and Dyer, 1870.

OLIVEIRA, J. M. D. Jota. **Jota**, 2015. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-do-software-pelo-icms-mercadoria-servico-ou-cessao-de-direitos-21122015>>. Acesso em: 21 Maio 2019.

PAUSCH, A.; PAUSCH, J. **Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler - Steueruntertanen**. Colônia: Steuerrebellen.

PEREIRA, I. R. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PINHEIRO, P. P. **Direito Digital Melhores Práticas de Direitos Autorais e de Direitos de Imagem na Era Digital**. [S.I.]: UNESP, 2013.

SIDOU, O. J. M. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977.

SILVA, V. B. M. D. jus.com.br. **JUS**, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/47475/breve-comentario-a-lei-9099-95>>. Acesso em: 09 Maio 2018.

WAGNER, A. **Steuergeschichte com Altertum bis zur Gegenwart**. Glashütten: Detlev Auvermann KG, 1973.

ZILVETI, F. A. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**. [S.I.]: Editora Saraiva, 2017.