

A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de *software*

Mariana Cavalcanti de Jesus

Advogada graduada pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Sumário: **1** Introdução – **2** A materialidade constitucional do ICMS – **3** Os *software* e a questão da incidência do ICMS sobre contratos de cessão de uso – **4** Principais precedentes sobre a matéria no Supremo Tribunal Federal – **5** Cessões temporárias vs. cessões definitivas. Natureza da contraprestação pelo licenciamento de *software* – **6** Buscando segurança em um ambiente de incerteza – **7** Conclusão

1 Introdução

A tributação da transferência de *software* via *download* é um tema que tem gerado fortes controvérsias no campo tributário, especialmente diante do conflito de competências instaurado entre os Estados e os Municípios.

Nos últimos anos, ocorreu um notório crescimento do acesso e uso das tecnologias de informação e comunicação em todo o mundo. Diante disso, é essencial que o Direito implemente adaptações dos diplomas legais já existentes para que acompanhem o progresso tecnológico e consigam abarcar essas novas realidades econômicas.¹

O advento das novas tecnologias permitiu que os “produtos” oriundos delas, como a “comercialização” de *softwares* via *download*, convivam e concorram com outros produtos que dependem de métodos tradicionais de transação. Isso gera impactos na concorrência, pois a economia digital se revelou muito mais dinâmica, além de não possuir fronteiras geográficas ou políticas, o que significa que um sujeito não residente pode concorrer com aqueles residentes em um território nacional.

A despeito de sua inegável relevância, que tende a aumentar nos anos por vir, a economia digital tem gerado insegurança jurídica, pois os contribuintes – e

¹ Uma análise detalhada dos desafios tributários da economia digital pode ser encontrada no relatório da Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE/G-20. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 221-226.

as próprias autoridades fiscais – não raro não sabem quais são os tributos que incidirão nessas operações.

As divergências sobre a tributação, no campo do comércio eletrônico de *software*, recentemente se incrementaram. De um lado, o Município de São Paulo editou o Parecer Normativo nº 1/17, cujo artigo 1º enuncia que “o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados (‘download de software’), ou quando instalados em servidor externo (‘Software as a Service – SaaS’), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do ‘caput’ do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003”, esclarecendo o artigo 2º que “o enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (‘software por encomenda’) ou ser padronizado (‘software de prateleira’ ou ‘off the shelf’)”.

De outro lado, o Confaz editou o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, cuja Cláusula Primeira estabelece que “as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio”.

Em linha com o Convênio ICMS nº 106/17, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, que alterou o RICMS/SP para fins de incidência do ICMS nas operações envolvendo *software* e outras mercadorias digitais. O Decreto produzirá efeitos a partir de 1º de abril de 2018.

É oportuno recordar que o tema já havia sido objeto do Convênio ICMS nº 181/15 que, em sua Cláusula Primeira, autorizou a redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre a comercialização de *software* e demais arquivos eletrônicos em meio digital. Veja-se:

1 – Cláusula primeira.

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

O Estado de São Paulo já havia legislado sobre o tema antes mesmo do Convênio ICMS nº 181/15. Com efeito, o Decreto nº 51.619/07 previa a

possibilidade de tributação das operações envolvendo programas de computador, ao determinar que a base de cálculo do ICMS incidente sobre operações com *software*, personalizados ou não, corresponderia ao dobro do valor de mercado do suporte físico através do qual o programa era comercializado

A partir da leitura desses artigos do Decreto nº 51.619/07 era possível inferir que as operações realizadas via *download*, sem o suporte físico, a princípio não seriam tributadas pelo ICMS. Contudo, o referido decreto foi revogado pelo Decreto nº 61.522/15, como se vê abaixo:

Artigo 1º – Fica revogado o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em operações com programas de computador.

Artigo 2º – Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Com a revogação do Decreto nº 51.619/07, parece que o Estado de São Paulo passou a entender que o ICMS incidiria também nos casos de comercialização de *softwares* em meio digital.

Em janeiro de 2016, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo foi alterado pelo Decreto nº 61.791/16, que incorporou o Convênio nº 181/15 à sua legislação. Nesse decreto, o Estado de São Paulo suspendeu a incidência do ICMS sobre as operações com *software* e demais arquivos eletrônicos realizadas em meio virtual, até que fosse editada uma norma definindo o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto. Em textual:

Art. 1º Ficam acrescentados os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, com a seguinte redação:

I – o artigo 37 às Disposições Transitórias:

‘Art. 37. (DDTT) – Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.’ (NR);

II – o artigo 73 ao Anexo II:

‘Art. 73. (SOFTWARES) – Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações com softwares, programas, aplicativos e

arquivos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) (Convênio ICMS-181/2015).

Parágrafo único. O disposto no “caput” não se aplica aos jogos eletrônicos, ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados.” (NR).

Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

A controvérsia a respeito da tributação do comércio eletrônico de *software* já chegou ao Supremo Tribunal Federal. Contudo, com a evolução e o avanço da economia digital falta ainda uma posição definitiva da Corte sobre a matéria.

Com efeito, a primeira vez em que o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de enfrentar o assunto foi no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, em que fixou o entendimento de que a operação de comercialização de *software* padronizado estaria sujeita à incidência de ICMS, enquanto que a operação de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador estaria sujeita à incidência do ISS.

Em outra oportunidade, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, ajuizada em face da Lei Estadual nº 7.098/98, editada pelo Estado do Mato Grosso, que previa a incidência do ICMS sobre *software* adquiridos por meio da transferência eletrônica de dados,² o Supremo entendeu que o ICMS incide sobre transações envolvendo *softwares* de prateleira, ainda que adquiridos via *download*, sob o argumento de que o meio pelo qual são disponibilizados não deve descaracterizar a natureza da operação de circulação de mercadorias.

Considerando o contexto descrito acima, o objetivo deste estudo é analisar a incidência do ICMS sobre operações envolvendo *software*, em que tanto o bem comercializado quanto o veículo de sua comercialização são virtuais. Embora não seja nossa pretensão analisar detidamente a materialidade constitucional do ICMS, não podemos avançar na análise do tema proposto sem algumas considerações sobre a matéria, apresentadas no próximo item.

2 A materialidade constitucional do ICMS

O artigo 155, II, da Constituição Federal, outorga competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

² Artigo 2º, §1º, item VI c/c artigo 6º, §6º da Lei Estadual nº 7.098/98.

e de Comunicações –, estabelecendo a materialidade deste imposto nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Por conseguinte, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, definiu o rol de fatos geradores do ICMS, conforme abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Da leitura dos dispositivos supramencionados, pode-se verificar que o legislador trouxe a realização de “operações de circulação de mercadorias” como um dos fatos geradores do ICMS. Tal expressão, utilizada tanto pela Constituição quanto pela Lei Complementar nº 87/96, é composta por três conceitos distintos, mas que de certa forma são interligados e se complementam, sendo estes: (i) operação; (ii) circulação; e (iii) mercadoria.

O termo “operação” refere-se ao ato ou negócio jurídico que viabiliza a circulação de mercadoria e, portanto, a transferência de titularidade da mercadoria. Nas palavras de Alberto Xavier, “[...] a ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade”.³ Como pontua

³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial. Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 294.

Alcides Jorge Costa, “se inexistir a transmissão da propriedade, não há que se falar em operação relativa à circulação de mercadorias, núcleo do fato gerador do ICMS e, em consequência, não ocorre a incidência desse imposto”.⁴

Já a palavra “circulação” representa a mudança de titularidade de uma mercadoria pela tradição, por meio da execução de um ato ou negócio jurídico (operação). Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria”.⁵ A seu turno, observa José Eduardo Soares de Melo que “‘circulação’ é passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado e inominado. Movimentação com mudança de patrimônio”.⁶

A seguinte passagem de Roque Antonio Carrazza sintetiza bem a materialidade da incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadoria:

Este tributo, como vemos adiante, incide sobre a *realização* de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua *hipótese de incidência* só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para a outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.

Salientamos que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos ‘circulação’ e ‘mercadorias’ qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.⁷

As transferências de mercadorias que ocorrem entre estabelecimentos da mesma empresa, portanto, não podem ser consideradas como *operações de circulação de mercadorias* para fins de ICMS, justamente por inexistir a transferência

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 40.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 533.

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 15.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 38-39.

de titularidade, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.125.133/SP,⁸ julgado sob o rito do artigo 543-C do CPC/1973 (correspondente ao artigo 1.036, do CPC/2015).

Por fim, em relação ao conceito de “mercadoria”, entende-se que a sua definição advém do Direito Comercial e refere-se a todo bem móvel posto em circulação econômica. Consoante Hely Lopes Meirelles, “[...] enquanto a coisa não é posta em circulação econômica, não é mercadoria. O que caracteriza a mercadoria é a existência de um bem material posto em circulação econômica, para o consumo, mediante remuneração”.⁹ Na mesma esteira, Roque Antonio Carrazza assevera que “a qualidade distintiva entre um bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial”.¹⁰ Ainda sobre a relação entre a mercadoria e o seu aspecto material, Paulo de Barros Carvalho afirma o seguinte, “[...] não se presta o vocábulo para designar, nas províncias do Direito, senão a coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis de serem negociados”.¹¹ No mesmo sentido são as lições de Hugo de Brito Machado, para quem “mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias”.¹²

Desta forma, a ocorrência do fato gerador do ICMS, nas hipóteses de realização de “operações de circulação de mercadorias”, se consolidará com a saída da mercadoria de um estabelecimento comercial ou industrial, através da execução de um ato ou negócio jurídico cujo objeto seja a circulação desse bem corpóreo de destinação comercial, isto é, que vise à transferência de sua titularidade.

3 Os *software* e a questão da incidência do ICMS sobre contratos de cessão de uso

Os produtos digitais, como os *software*, são transmitidos, na maioria dos casos, através da cessão de seu direito de uso (licenciamento), não sendo permitido

⁸ Primeira Seção, Recurso Especial nº 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.08.2010, *DJe* 10.09.2010.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Imposto Devido por Serviço de Concretagem. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 453, Jul.-1973, p. 45-52.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 42.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, 1978, p. 87.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 377.

que o usuário revenda, alugue, explore ou modifique os elementos que dizem respeito ao produto digital.

O conceito de *software* foi estabelecido pelo artigo 1º da Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual do programa de computador. Em textual:

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.

Em seguida, o artigo 2º da referida lei determina que o regime de proteção à propriedade intelectual do programa de computador é o mesmo conferido pela legislação de direitos autorais:

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

Dessa forma, o *software* é definido pela legislação como uma criação intelectual, um bem imaterial que não se confunde com o suporte utilizado para a sua difusão. Nessa linha, o artigo 9º da referida lei determina que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença.¹³

Como se pode ver, a disponibilização do *software* se formaliza, via de regra, por meio de um contrato de licença de uso, através do qual o contratante não se torna seu proprietário, mas tão somente detém uma autorização para utilizá-lo.

Dessa forma, considerando a natureza dos contratos de cessão de uso, o usuário não está autorizado a exercer qualquer um dos direitos patrimoniais do autor, previstos no artigo 29 da Lei nº 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais),¹⁴ vedação

¹³ Lei nº 9.609/1998: “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”.

¹⁴ Lei nº 9.609/1998: “Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como: I - a reprodução parcial ou integral; II - a edição; III - a adaptação, o arranjo musical e quaisquer outras transformações; IV - a tradução para qualquer idioma; V - a inclusão em fonograma ou produção audiovisual; VI - a distribuição, quando não intrínseca ao contrato firmado pelo autor com terceiros para uso ou exploração da obra; VII - a distribuição para oferta de obras ou produções mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para percebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, e nos casos em que o acesso às obras ou produções se faça por qualquer sistema que importe em pagamento pelo usuário; VIII - a utilização, direta ou indireta, da obra literária, artística ou científica, mediante: a) representação, recitação ou declamação; b) execução musical; c) emprego de alto-falante ou de sistemas análogos; d) radiodifusão sonora ou televisiva; e) captação de transmissão de radiodifusão em locais de frequência coletiva; f) sonorização ambiental; g) a exibição audiovisual,

esta que foi consignada no artigo 37 do referido diploma legal,¹⁵ salvo mediante autorização prévia e expressa do autor.

Como se vê, o usuário do programa de computador pode apenas fazer uso desses produtos, numa zona claramente cinzenta, pois da mesma forma que o titular dos direitos cedidos não os pode reclamar de volta (a não ser que haja algum tipo de previsão em sentido contrário, como uma licença temporária), o fato é que o usuário também não poderá dispor dos mesmos, de modo que sua relação com o *software* se assemelhará mais a uma posse do que à propriedade efetiva.

Quanto à natureza dos contratos de licença de uso, leciona Carlos Alberto Bittar que “o contrato de licença [...] é aquele através do qual o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade. [...] Mesmo quando negocia todos os direitos patrimoniais disponíveis, conserva o titular o controle de sua criação, podendo exercer fiscalização sobre os usos concedidos e tomar medidas tendentes à proteção de seus interesses, em caso de violação a seus direitos”.¹⁶

Cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal enfrentou recentemente a questão da incidência do ICMS sobre a transferência do direito de uso de bens no julgamento do Recurso Extraordinário nº 540.829, sob o regime de repercussão geral, em que se decidiu pela não incidência do imposto estadual no caso da importação de equipamentos por meio de *leasing* operacional, que nada mais é do que uma cessão de direito de uso temporário do bem, por entender que não há a sua transferência da propriedade. É ver:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

cinematográfica ou por processo assemelhado; h) emprego de satélites artificiais; i) emprego de sistemas óticos, fios telefônicos ou não, cabos de qualquer tipo e meios de comunicação similares que venham a ser adotados; j) exposição de obras de artes plásticas e figurativas; IX - a inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero; X - quaisquer outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas”.

¹⁵ Lei nº 9.609/1998: “Art. 37. A aquisição do original de uma obra, ou de exemplar, não confere ao adquirente qualquer dos direitos patrimoniais do autor, salvo convenção em contrário entre as partes e os casos previstos nesta Lei”.

¹⁶ BITTAR, Carlos Alberto. Os Contratos de Comercialização de Software. In: *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: RT, 1990. p. 39.

2. A alínea 'a' do inciso IX do §2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Conseqüentemente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

5. *In casu*, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e §2º, IX, 'a', da CF/88.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.¹⁷ (Destques nossos)

Sendo assim, considerando que a transmissão do *software* é feita, via de regra, mediante contrato de cessão de direito de uso, não haveria transferência de titularidade necessária para a incidência do ICMS. Ainda que o *software* seja considerado mercadoria intangível, inexistiria o elemento da "circulação", necessário para a configuração do fato gerador da exação em questão.

Vê-se, portanto, que a questão não é tão simples e não poderia ser resolvida apenas com a classificação dos *software* em *standard*, por encomenda ou adaptados ao cliente, como propôs o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/98. Isso porque os *software* são transmitidos, via de regra, através de contratos de licenciamento, que não poderiam ser tributados pelo ICMS em qualquer das suas modalidades. Mesmo o chamado "software de prateleira" envolve uma cessão de direito de uso. É evidente que o suporte físico utilizado para difundir o *software* pode ser tributado pelo ICMS, mas o conteúdo do programa de computador continua sendo objeto de contrato de cessão de direito de uso.

¹⁷ STF, RE 540829, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ acórdão Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 11/09/2014, Dje 18/11/2014.

Diante de uma percepção de justiça tributária, faria todo o sentido tributar as relações de consumo praticadas por quem reúne condições de contribuir. No entanto, não se pode negligenciar os elementos que definem a materialidade da hipótese de incidência do ICMS apenas para tributar essas situações.

Vale destacar que existe, ainda, uma discussão acerca da incidência do ISS no contrato de licenciamento ou cessão de uso de *software* personalizado. A hipótese está prevista no item 1.05 da lista de serviços tributáveis da Lei Complementar nº 116/03.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema, tratado no Recurso Extraordinário nº 688.223, em que se questiona se o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador trata-se de uma prestação de serviço, para fins de incidência do ISS. O tema permanece aguardando julgamento no Supremo Tribunal Federal. De toda forma, a discussão acerca da incidência do ISS nos contratos de cessão de direito de uso de *software* não se insere no objeto do presente estudo.

Em síntese, a transferência do direito de uso de *software* em princípio não configura a “operação de circulação de mercadoria” para fins de incidência do ICMS, uma vez que não há a efetiva transferência de titularidade desses produtos.

Situação diversa é a venda de um *software* acoplado em um suporte físico (CD ou DVD, por exemplo). Nesta hipótese, dois negócios jurídicos se operam simultaneamente: a venda da mercadoria em sentido estrito por meio da circulação do suporte físico (ótica do vendedor) e a cessão do direito de uso do conteúdo gravado no suporte físico (ótica do titular dos direitos autorais). Como visto anteriormente, a jurisprudência entende que há a incidência do ICMS nessas situações, mas apenas sobre o suporte físico, que materializa o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa.

4 Principais precedentes sobre a matéria no Supremo Tribunal Federal

Diante da inexistência de parâmetros formais previstos em lei para a tributação do licenciamento de *software*, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem fixado progressivamente critérios para a sua qualificação.

Foram poucas as vezes em que a temática da tributação do comércio eletrônico de *software* chegou ao Supremo Tribunal Federal. Em 1998 e 1999 a Corte analisou a tributação de *software* “de prateleira” e “customizados”, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 176.626 e nº 199.464, ambos oriundos do Estado de São Paulo.

Em primeiro lugar, será feita a análise do Recurso Extraordinário nº 176.626/98, interposto pelo Estado de São Paulo em face de Munps Processamento de

Dados Ltda., contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo nos autos da ação declaratória ajuizada pela recorrida, visando o reconhecimento da não incidência do ICMS sobre os programas de computador objetos de contratos de licenciamento ou cessão do direito de uso.

O acórdão recorrido manteve a sentença de primeira instância, decidindo que a tributação do licenciamento de *software* pelo ICMS caracterizaria invasão do Estado na competência tributária do Município.¹⁸ Irresignado, após opor embargos de declaração, o Estado de São Paulo recorreu do referido acórdão, sustentando que os programas de computador produzidos em larga escala seriam mercadorias circuláveis, a despeito da natureza de produção intelectual, enquadrando-se na hipótese de incidência do ICMS. O Recurso Especial do Estado de São Paulo foi improvido e, em seguida, os autos chegaram ao Supremo Tribunal Federal para análise do Recurso Extraordinário.

O Recurso Extraordinário foi julgado sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence e foi ementado nos seguintes termos:

[...] II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para

¹⁸ “A r. sentença deve ser mantida. Com efeito, o programa de computador não é objeto de venda, vez que pertence sempre ao seu criador. Tal se dá nos moldes do art. 27 da Lei de Software (Lei n. 7.646/87), *verbis*: ‘A exploração econômica de programas de computador, no País, será objeto de contratos de licença ou de cessão, livremente pactuados entre as partes.’ Nem se diga que o suporte físico (disquete ou chip) é mercadoria, pois, *in casu*, a preponderância é o programa nele contido. Dessa forma decidiu este E. Tribunal de Justiça, nos autos da apelação cível n. 126.690-1, ao dizer que: ‘Não se confunde, pois, software com o correspondente suporte (disquete, fita cassete ou chip), que se constitui em seu corpo mecânico (assim como o disco é o suporte da música, esta a obra intelectual protegida)... E, nessa definição, ingressam todos os elementos componentes do software, desde o código fonte, diagramas e manuais de instruções com o texto descritivo’ (cf. Carlos Alberto Bittar, *A Lei de Software e seu Regulamento*, 1ª ed., Forense, 1998, n. 12, pp. 18-19). Ademais, o Código de Propriedade Industrial prevê que o titular de privilégio depositado ou concedido, seus herdeiros e sucessores, poderão conceder licença para sua exploração. Acrescente-se, ainda, a decisão proferida por esta E. 16ª Câmara, nos autos da apelação n. 192.456-2/5, em que foi relator o E. Des. Bueno Magano, cuja cópia encontra-se juntada, por determinação deste relator, às fls. 255/256. Destaca-se, ainda, na referida apelação, a declaração de voto vencedor do E. Des. Marcello Motta, *verbis*: ‘Meu voto também acompanhou o do ilustrado Relator, pois pareceu-me que a tributação do software pelo ICMS caracterizaria invasão do Estado na competência tributária do Município. O programa de computador ou software constitui bem intelectual regido pelas Leis nºs 5.988/73 (Lei dos Direitos Autorais) e 7.646/87 (Lei do Software), esta regulamentada pelo Decreto nº 96.036/88. Consoante a teoria da preponderância, o conceito de serviços é mais racionalmente assimilável nessa área que o da circulação de mercadoria, restrito este último ao do simples suporte físico (ou disquete), desvinculado do conteúdo, que envolve a criação intelectual.’ Apreciando fato superveniente (legislação juntada), nos moldes do art. 462 do CPC, tem-se que em nada interfere ele nesta decisão, eis que, como dito, ‘a tributação do software pelo ICMS caracterizaria invasão do Estado na competência tributária do Município’ (Voto vencedor do Des. Marcello Motta, já transcrito). Assim, esse fato apenas confirma que o Estado busca, de todas as formas, tributar o programa para computador que, pela teoria de preponderância, como dito, supera o mero suporte físico. Demais disso, aqui a apelada pleiteou apenas a declaração de inexistência de relação jurídico tributária em razão de atos negociais com programas (fls. 22). Ante tais motivos, nega-se provimento aos recursos voluntário e oficial.” (STF, RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10.11.98, *DJ* 11/12/1998, grifou-se).

tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ('software'): tratamento tributário, distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador', efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.¹⁹ (Destaque nosso)

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/98 o Supremo Tribunal Federal consagrou o entendimento de que os programas de computador não seriam considerados mercadorias, mas bens incorpóreos, objeto de operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Em função disso, os Estados não poderiam instituir o ICMS nessas operações.

Em seu voto, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, citando os ensinamentos de Rui Saavedra,²⁰ fez a distinção conceitual entre três tipos de programas de computador: (i) *standard*; (ii) por encomenda; e (iii) adaptados ao cliente.

¹⁹ STF, RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10/11/98, DJ 11/12/98.

²⁰ Conforme destacado no voto do Relator, à fl. 316 dos autos: "O que individualiza o software em relação aos outros instrumentos a serviço da informação é a sua natureza imaterial na medida em que ele mesmo é constituído por informação – a qual não tem substância tangível, e é, em si, um bem imaterial. O software apresenta-se, pois, como um produto, simultaneamente, utilitário e imaterial. Sendo o software um dos chamados 'bens informacionais' ou 'produtos de informação', ele não pode ser objecto duma protecção eficaz contra os actos dos não proprietários. Tal protecção só poderá relevar do Direito Intelectual, ou seja, através da organização de um 'direito de exclusivo' a favor daqueles que elaboram o software". Rui Saavedra ainda continua: "Os programas standard constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores - e não a um utilizador em particular –, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica – serão o 'esqueleto' a que falta o 'revestimento muscular'. São como que 'vestuário de pronto-a-vestir'. Este software 'produto acabado', é aquilo que os franceses denominam *progiciel*, neologismo criado partindo dos termos 'produit' e 'logiciel'. Alguns destes programas dependendo – da sua compatibilidade – podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software 'off the shelf'. O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimentam cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores". Por fim, em relação aos programas 'por encomenda', o autor afirma: "Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas *software houses*) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de 'programas aplicativos', que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os 'programas standard'; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas." (SAAVEDRA, Rui. A protecção jurídica do software e a internet. Don Quixote, Lisboa, 1998, pp.29/30 e 106/107)" (STF, RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10/11/98, DJ 11/12/98, grifou-se).

Os programas *standard* seriam aqueles dirigidos a uma pluralidade de utilizadores, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores.

Nesses casos de programas *standard*, de acordo com o Ministro Sepúlveda Pertence, a relação entre o usuário e o produtor se estabelece através de um contrato de adesão, ao qual o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa. Deste modo, o usuário deve respeitar as cláusulas deste contrato de adesão ao qual está vinculado, que, geralmente, limitam o uso do programa a apenas uma máquina e durante um determinado período de tempo, vedam a reprodução, a separação dos seus componentes e assim por diante.

Já os programas “por encomenda” são totalmente desenvolvidos para atender às necessidades específicas de determinado usuário. Esses programas são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para atender aos requisitos de usuários específicos.

Por fim, os programas adaptados ao cliente são uma forma híbrida entre os programas *standard* e os programas por encomenda. Esses programas adaptados ao cliente possuem as características dos *softwares* de prateleira, mas a diferença é que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular. Essa adaptação pode ser realizada tanto pelo fornecedor do programa quanto pelo próprio utilizador.

De todo modo, de acordo com o voto do Relator,²¹ independentemente do tipo de *software* que se esteja tratando, não se pode confundir a aquisição de um exemplar através de suporte físico com o licenciamento ou cessão do direito de uso do *software*. Em todos os casos a empresa produtora do *software* é a proprietária do programa que ela cria e comercializa, mas nada impede que as partes estipulem o contrário, como no caso em que o cliente quer proteger o seu

²¹ Conforme destacado pelo Relator, às fls. 319/320 dos autos, citando novamente as lições de Rui Saavedra: “Seja qual for o tipo de programa, contudo, é certo, não se confundirão a aquisição do exemplar e o licenciamento ou cessão do direito de uso, também presente até quando se cuide do software ‘enlatado’ ou ‘de prateleira’.

‘Nas relações com os seus clientes’ – ensina Rui Saavedra (ob. cit., p. 79) – ‘a empresa produtora de software surge como proprietária do software que ela cria e comercializa, quer se trate de software standard, comercializado em massa, quer de software concebido especificamente em função das necessidades de um utilizador em particular. Com efeito, mesmo neste último caso, a propriedade do software permanece, habitualmente, na titularidade da empresa que o realizou; mas nada impede que as partes estipulem o contrário, no caso de o cliente querer proteger o seu investimento solicitando que lhe seja cedida a propriedade do software, se ele tiver financiado totalmente os custos de desenvolvimento’.

‘Diferentemente sucede’ – assinala o autor – ‘nas relações com o utilizador de um software standard, porque este vocaciona-se a ser comercializado junto de uma clientela potencialmente vasta: a propriedade do software em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as ‘manifestações físicas’ do software, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhas tiver concedido a título definitivo e por um preço’. (STF, RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10/11/98, DJ 11/12/98).

investimento e solicita a propriedade do *software*, se ele tiver financiado totalmente os custos de seu desenvolvimento.

Neste contexto, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, não conheceu do recurso extraordinário.

Pouco tempo depois deste acórdão ser proferido, o Supremo Tribunal Federal se deparou novamente com a questão da tributação dos *software* ao analisar o Recurso Extraordinário nº 199.464/SP, julgado em 02.03.1999, interposto novamente pelo Estado de São Paulo em face de Brasoft Produtos de Informática Ltda. e do Município de São Paulo.

O recurso foi interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que modificou a sentença de primeira instância para exonerar a Brasoft Produtos de Informática Ltda., empresa comerciante de disquete contendo programas para computadores, da obrigação de recolher ICMS, por considerar a operação como sujeita ao ISS. Em suas razões, o recorrente sustentou que, quando reproduzidos em escala industrial e colocados à venda em lojas, os programas de computador tornam-se mercadorias circuláveis, configurando a operação de circulação, fato gerador do ICMS. Houve simultâneo Recurso Especial que não foi conhecido pelo Superior Tribunal de Justiça.

O Recurso Extraordinário nº 199.464/SP foi julgado sob a relatoria do Ministro Ilmar Galvão, que adotou o mesmo entendimento que o Ministro Sepúlveda Pertence havia adotado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, anteriormente mencionado. A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal acompanhou os termos do voto do relator e, sem apresentar novas questões, decidiu pelo conhecimento e provimento do Recurso Extraordinário, por unanimidade de votos, reconhecendo que a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracteriza licenciamento ou cessão do direito de uso, mas genuínas operações de circulação de mercadorias aptas à incidência do ICMS. A ementa do acórdão referente ao Recurso Extraordinário nº 199.464/SP restou assentada da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado 'de prateleira', e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. *A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.*²² (Destaque nosso)

²² STF, RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 02/03/99, DJ 30/04/99, grifou-se.

Isto posto, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos recursos acima mencionados, pautou sua interpretação nos limites do conceito de “operação de circulação de mercadoria” previsto na Constituição e na Lei Complementar nº 87/96.

Em sentido contrário ao que vinha sendo adotado, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945 destoa dos julgados anteriormente citados, pois desta vez o Supremo Tribunal Federal entendeu, em sede de julgamento da medida cautelar, que o ICMS incide sobre *software* de prateleira, ainda que adquirido via *download*, sob o argumento de que o meio pelo qual são disponibilizados não deve descaracterizar a natureza da operação de circulação de mercadorias.

Ou seja, o STF, em sede cautelar, modificou o seu entendimento anterior de que o conceito de mercadoria deve se ater ao suporte físico que materializa a criação da obra intelectual referente ao programa de computador, ampliando este conceito para incluir os *software* de prateleira adquiridos em meio digital, via *download*. Eis a ementa desta decisão:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS.

2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, §2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local.

3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro.

4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, §4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*.

5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, §3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia.

6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, §2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar.

7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação ‘iniciado fora do território mato-grossense’ (arts. 16, §2º, e 2º, §3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências.

8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, §1º, item 6, e art. 6º, §6º, ambos

da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão ‘observados os demais critérios determinados pelo regulamento’, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.²³ (Destaque nosso)

A referida Ação Direta de Inconstitucionalidade foi ajuizada pelo então Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) contra o governador e a Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso, tendo por objetivo o questionamento da constitucionalidade de diversos dispositivos da Lei Estadual nº 7.098/98, entre eles os artigos 2º, §1º, inciso VI, e 6º, §6º, que determinam a incidência do ICMS sobre *software* adquiridos através da transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, veja-se os dispositivos contestados da referida lei:

Lei nº 7.098/1998

Art. 2º O imposto incide sobre: [...]

§1º O imposto incide também:

[...]

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

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

[...]

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

A Medida Cautelar foi relatada pelo Ministro Octavio Gallotti que, citando o entendimento adotado no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 176.626/98 e nº 199.464/SP, deferiu a liminar para restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos *software* de prateleira, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso via *download* no âmbito de incidência da exação.

²³ STF, ADI 1945 MC, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26/05/2010, DJe 14/03/2011.

Em outras palavras, o Ministro afastou a incidência do ICMS sobre o comércio de *software* mediante transferência eletrônica de dados, até o julgamento final da ação no Supremo Tribunal Federal, suprimindo a expressão “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados” e conferindo uma interpretação conforme à Constituição à primeira parte do dispositivo, sem abranger o licenciamento do direito de uso. Nas palavras do Ministro Octavio Gallotti:

Controvérsia mais delicada tem lugar no item VI do §1º do art. 2º e no §6º do art. 6º, ambos da lei mato-grossense, ao disporem sobre a incidência do ICMS sobre as operações realizadas com programas de computador.

Sobre essa relevante questão, teve ocasião a Primeira Turma de pronunciar dois julgamentos, que harmoniosamente se completam:

a) em 10-11-98, ao recusar a incidência do ICMS sobre operações de licenciamento de computador;

b) em 2-3-99, ao admitir a cobrança, na hipótese de comercialização de disquetes contendo os programas.

Eis as ementas que bem resumem o magistério dos precedentes acima aludidos: [...]

Dentro desse entendimento, procede a cautelar para, dando-se interpretação, conforme à Constituição, ao item VI do §1º do art. 2º da lei estadual, *fixar-se exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso.*

Em face dessa interpretação, pode ser indeferida a liminar, quanto ao §6º do art. 6º do mesmo diploma, sendo certo que a base de cálculo aí prevista haveria de sujeitar-se à restrição da incidência acima estabelecida para o inciso VI do §1º do art. 2º. (Destaque nossos)

Por sua vez, o Ministro Nelson Jobim abriu divergência para defender a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual. Nesse sentido, convém destacar um trecho do voto-vista do Ministro:

A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?

A resposta, para mim, é afirmativa. [...]

Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.

Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.

Entretanto, a revolução da *internet* demoliu algumas fronteiras por meio da criação e do aprimoramento de um ‘mundo digital’.

A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de músicas e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.

Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária.

Os fundamentos utilizados por Nelson Jobim para votar no sentido do indeferimento da cautelar e, por conseguinte, pela constitucionalidade do artigo 2º, §1º, inciso VI e do artigo 6º, §6º da Lei nº 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, e que o fizeram chegar à conclusão de que o ICMS também incide sobre a mercadoria virtual, foram basicamente os seguintes: (i) a adaptação da tributação às novas realidades econômicas e (ii) que não haveria diferença substancial na aquisição de *software* por meio físico ou virtual. Esses argumentos trazem implicitamente a preocupação do Ministro pela igualdade da distribuição das cargas tributárias e capacidade contributiva. É o que se extrai do trecho abaixo transcrito referente aos comentários do Ministro sobre a controvérsia para justificar o seu pedido de vista:

Sr. Presidente, a regra estadual diz que 'incidirá sobre operações com programas de computadores software, ainda que realizados por transferência eletrônica de dados.' O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de software, dependendo da natureza e da sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou falando em CD ROM, e, sim em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você adquire o programa acessando o 'site' da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer; paga por mês com cartão de crédito ou pelo sistema de 'cleanbox', em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira – você compra isso. [...]

Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o 'software' ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquiri foi um sistema de software. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema. [...].

Segundo vemos, esses argumentos não parecem suficientes para se permitir a incidência do ICMS sobre as operações de comércio eletrônico em meio

virtual. É certo que o conceito constitucional de mercadoria sofreu uma mutação, em função do desenvolvimento tecnológico da sociedade, que permitiu a inclusão das mercadorias intangíveis em seu significado. Entretanto, ainda que os bens intangíveis com destinação comercial sejam considerados mercadorias, o ICMS não poderá incidir sobre o licenciamento de *software*, em função da ausência de transferência de titularidade inerente ao fato gerador do ICMS. Essa questão não foi enfrentada por Nelson Jobim em seu voto.

Ademais, ressalta-se que a Lei Complementar nº 87/96 não aborda os aspectos desse fato gerador que configuraria a tributação de mercadorias virtuais. Ou seja, não existe legislação que respalde esta cobrança.

É evidente que o Ministro Nelson Jobim não enfrentou todos os aspectos da questão, tendo equiparado o licenciamento a um contrato de compra e venda simplesmente porque acredita que não faria sentido se não fosse assim. O Ministro não analisou todas as minúcias do tema, como por exemplo a restrição às prerrogativas de gozar, usar e dispor da coisa, que são os direitos de domínio, inerentes ao contrato de compra e venda. Nelson Jobim também não analisou o local de ocorrência do fato gerador, que igualmente é considerado como um dos grandes óbices à tributação do comércio em meio digital.

Portanto, os argumentos utilizados pelo Ministro Nelson Jobim no sentido de que a evolução tecnológica permitiu o comércio virtual e que não haveria diferença na aquisição de *software* por meio físico ou virtual não exploram todas as questões que necessariamente devem ser resolvidas para que essa tributação dos *software* em meio virtual seja efetivamente implementada, bem como todas as consequências que essa “permissão” provocaria no mundo jurídico.

Em seguida, o Ministro Ricardo Lewandowski proferiu o seu voto-vista, acompanhando o Relator Ministro Octavio Gallotti para: (i) deferir em parte a medida cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”, do inciso VI do §1º do artigo 2º da lei mato-grossense e conferir, à primeira parte do referido dispositivo, interpretação conforme à Constituição, sem redução de texto, no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo a cessão do direito de uso dos programas mencionados e (ii) indeferir o pedido quanto ao §6º do artigo 6º do referido diploma legal. Nesse sentido, veja-se o trecho extraído de seu voto-vista:

[...] o ponto central que remanesce analisar quanto à medida cautelar consiste saber se as operações econômicas que envolvem o programa de computador ou software, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, estão compreendidas no campo de incidência do ICMS.

[...] assentar a possibilidade de incidência – de maneira genérica – do ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados em razão de sua natureza encontra dificuldades materiais, bem como uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao próprio comércio eletrônico, conforme observou André Portella, veiculando os seguintes exemplos: (i) a classificação dos produtos telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação do seu regime jurídico; (ii) a determinação da natureza jurídica do software como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); (iii) o estabelecimento da natureza jurídica da internet enquanto serviço de comunicação ou de informação, para fins de incidência de ICMS ou ISS, respectivamente; e (iv) a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final.

Acrescento, ainda, a esse rol, o problema da eventual repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias (art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição).

O voto divergente, ademais, apoia-se em questões que estão a merecer uma reflexão mais aprofundada por parte desta Corte, a qual, a meu ver, deve ficar reservada ao exame do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, com destaque para as seguintes questões: (i) saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e (ii) determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.

Desse modo, não obstante os ponderáveis e inovadores argumentos lançados no voto divergente, como estamos ainda em sede de cognição sumária, concluo, com amparo na doutrina e na orientação jurisprudencial desta Suprema Corte, que existem fundamentos aptos a solucionar a questão, in limine, nos termos propostos pelo Ministro Relator.

Isto posto, acompanho o Relator para, na questão suscitada no voto-vista, também deferir em parte o pedido de cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão 'ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados', do inciso VI do §1º do art. 2º do diploma impugnado, e conferir, à primeira parte desse mesmo dispositivo, interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, fixando exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializadas no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas, e indefiro o pedido quanto ao §6º do art. 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, sem prejuízo de melhor refletir sobre o tema constitucional de fundo quando do julgamento do mérito as ações. (Destaque nosso)

O voto-vista do Ministro Ricardo Lewandowski propõe, com razão, um exame mais aprofundado da Corte sobre o tema, que deve ficar reservado ao exame de mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade. É notório que o tema traz uma

série de complexidades que não podem deixar de ser analisadas, pois estão relacionadas diretamente com o tratamento do comércio eletrônico de *software* em meio virtual.

Contudo, apenas os Ministros Marco Aurélio²⁴ e Celso de Mello acompanharam o voto dos Ministros Octavio Gallotti e Ricardo Lewandowski, no sentido de deferir a liminar, uma vez que, de acordo com o seu entendimento, seria necessária a elaboração de uma lei complementar ou o aditamento da Lei Complementar nº 87/96 para demarcar os elementos da hipótese de incidência tributária do ICMS nas operações comerciais de *software* realizadas via *download*.

Sendo assim, a despeito das cautelosas e pertinentes considerações feitas pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Octavio Gallotti, a Egrégia Corte, por maioria de votos, indeferiu a liminar requerida pelo autor contra os votos dos Ministros Octavio Gallotti (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Seguiram o voto do Ministro Nelson Jobim, no sentido da constitucionalidade do artigo 2º, §1º, inciso VI e do artigo 6º, §6º da lei nº 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, os Ministros Dias Toffoli,²⁵ Eros Grau,²⁶ Ayres Britto,²⁷ Gilmar Mendes²⁸ e Cezar Peluso.²⁹

²⁴ Manifestação do Ministro Marco Aurélio, às fls. 89/90: “Presidente, volto à Constituição Federal, ao disposto no artigo 146, no que, mediante a alínea a do inciso III, remete a fixação de fatos geradores à lei complementar. A lei complementar à Constituição Federal, evidentemente, não é a lei de unidade da Federação, mas do Estado, mas federal. [...] Então, a base maior do meu voto é a necessidade de uma lei complementar, ou seja, de um aditamento à Lei Complementar 87 de 1996, já que não se pode classificar o que foi previsto na lei do Estado de Mato Grosso como mercadoria propriamente dita que verse o tema”.

²⁵ Manifestação do Ministro Dias Toffoli, à fl. 83: “É realmente impressionante como evoluem a tecnologia e o tempo. No pronunciamento feito em plenário, quando pediu vista, em 19/4/99, o Ministro Nelson Jobim disse exatamente que não haveria distinção entre o fato de uma pessoa ir até uma loja, a uma livraria, e comprar o produto na prateleira e o fato de comprá-lo via *download*; [...].

A tecnologia já evoluiu tanto hoje que ninguém mais tem que esperar esses 10 ou 15 minutos: o *download* é praticamente imediato. [...] Senhor Presidente, acompanho esse voto e agrego também o que trouxe o Ministro Gilmar Mendes”.

²⁶ Manifestação do Ministro Eros Grau, à fl. 85: “Lavou minha alma ouvir o Ministro Gilmar Mendes dizer que a realidade altera o significado dos textos. Passei seis anos nesta corte tentando dizer isto: o movimento da vida e da realidade é o que dá o significado normativo dos textos”.

²⁷ Manifestação do Ministro Ayres Britto, à fl. 86: “Estou raciocinando como raciocinou o Ministro Gilmar Mendes: eraclitiano. O ser das coisas é o movimento, e as palavras, para efeito de movimento, são coisas. Hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão realidade virtual é paradoxal; seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto do real. E hoje já falamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição”.

²⁸ Manifestação do Ministro Gilmar Mendes, às fls. 77 e 79: “Não faz muito, eu comentava há pouco com o Ministro Marco Aurélio – um pequeno produtor de CDs de música, uma pequena produtora, alguém responsável por isso, comentava que esse negócio está desaparecendo e, fundamentalmente, a produção de CDs está desaparecendo graças a essa atividade da internet. Então, dizia ele, a não ser que haja as encomendas para fim de ano e para ocasiões etc., as pequenas produtoras desaparecem, e também as grandes estão enfrentando grandes dificuldades. [...] Nessa linha, Senhor Presidente, vou pedir vênha para também acompanhar o eminente Ministro Nelson Jobim, não só pelas razões expendidas, mas, também, por essas razões de conveniência política. Penso que temos realmente de discutir esse tema, porque é extremamente delicado, sob pena de, em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto da cobrança do ICMS, porque é disso que se fala”.

²⁹ Manifestação do Cezar Peluso, às fls. 91 e 92: “É possível distinguir – não apenas em relação ao tema em pauta, mas a qualquer outro, até quanto aos livros é possível – entre a operação intelectual e os direitos derivados da operação intelectual, como bens incorpóreos, e os produtos resultantes dessas

Cumpra destacar que, mesmo tendo sido proferido no Plenário do Supremo Tribunal Federal, o acórdão foi proferido em sede de medida cautelar e continua aguardando o julgamento definitivo da matéria, de sorte que não se pode concluir que o julgado tenha provocado uma alteração da tradicional jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre os aspectos constitutivos do fato gerador do ICMS.

5 Cessões temporárias vs. cessões definitivas. Natureza da contraprestação pelo licenciamento de *software*

A discussão apresentada neste estudo é, essencialmente, sobre o *download* de *software* de prateleira, excluindo-se, portanto, do objeto deste artigo a questão relacionada a transações com *software* utilizando-se de meio físico.

A questão que deve ser posta para se verificar como será efetuada a tributação dessas operações é a seguinte: qual é a natureza da contraprestação pelo *download* de um *software*? Seria um pagamento pela aquisição de mercadoria, pela prestação de um serviço ou um *royalty*?

Para analisar essa questão deve-se levar em consideração que, seja qual for a modalidade de *software* em discussão (prateleira, customizado ou por encomenda), a sua transferência em meio digital ocorre, via de regra, mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, que pode ser definitivo ou temporário.

Para responder à questão suscitada, faz-se necessária a análise preliminar das possíveis formas de transferência de *software* em meio digital, sob a perspectiva do prazo do direito de uso do programa de computador.

A aquisição definitiva do *software* e dos seus direitos de exploração comercial, de forma que o adquirente possa revendê-lo, se assim desejar, é uma rara exceção. De fato, a forma mais comum de “comercialização” de *software*, que é o foco do presente trabalho, é a cessão definitiva, em que o adquirente poderá fazer uso do arquivo eletrônico por tempo indeterminado, mas não há a aquisição dos direitos patrimoniais do autor, ou seja, inexistente a transferência de titularidade da mercadoria apta a ensejar a incidência do ICMS.

Existe, ainda, a “aquisição” do direito de uso do programa mediante contrato de cessão temporária, ou seja, a “aquisição” do direito de uso temporário do

operações intelectuais, tais como livro, programas de computador, etc. São duas coisas absolutamente discerníveis, não apenas do ponto de vista prático, mas do ponto de vista jurídico. Uma coisa é a criação intelectual, o direito intelectual, como bem incorpóreo; outra, são os produtos de certo modo físicos, que alguns chamam de corpos mecânicos, ou coisa semelhante. Estes últimos são susceptíveis de tráfico jurídico como mercadoria, assim como qualquer outro produto. [...] O imposto recai sobre aquilo que é, característica e tipicamente, transferência de propriedade de mercadoria. O resto, licenciamento, etc., são serviços que não estão sujeitos a este imposto”.

software. Em relação à cessão temporária do direito de uso do bem intangível, a não configuração do fato gerador do ICMS fica bastante evidente em função da questão temporal, pois não ocorre a transferência de titularidade do programa, que só poderá ser utilizado pelo usuário por tempo determinado.

Por fim, existe a aquisição do direito de acesso a determinada plataforma digital, por prazo indeterminado ou não, sem que o consumidor tenha que realizar o *download* do programa de computador, ou seja, o *software* fica disponível em uma plataforma digital para todos os usuários. Da mesma forma, na referida situação não há a incidência do ICMS, também em função da ausência da transferência de titularidade do bem. É o chamado *Software as a Service (SaaS)* e sua característica principal não é a aquisição de licença de uso dos programas disponibilizados, mas o pagamento pelo uso da plataforma como um serviço prestado.

Nesse caso, a responsabilidade do fornecedor seria manter a disponibilidade do sistema, fazer a manutenção e garantir que o usuário tenha acesso ao conteúdo disponível. Portanto, a contraprestação pela permissão de acesso às plataformas digitais poderia ensejar a incidência do ISS, uma vez que seria caracterizada como remuneração por uma obrigação de fazer. Esse é o mesmo entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta Cosit nº 191/17,³⁰ no sentido de que o *Software as a Service* é a prestação de um serviço consistente em autorizações de acesso para que os usuários localizados a distância possam, por meio de uma senha, conectar qualquer computador com os computadores do fornecedor, utilizando a tecnologia da *internet*, com a finalidade de acessar programas e bancos de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”.

No entanto, cumpre destacar que existe divergência quanto a incidência do ISS no *Software as a Service*. O Estado de São Paulo, por exemplo, com a recente publicação do Decreto nº 63.099/17, em linha com o Convênio ICMS nº 106/17,

³⁰ Solução de Consulta Cosit nº 191/2017, publicada no *DOU* em 29/03/2017: “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO. Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 2.000 (alterado pelo art. 20 da Lei 11.452, de 2007, e pela Lei nº 10.332, de 2001)”.

adotou o entendimento de que a comercialização de *software* ensejaria a incidência do ICMS, mesmo que a sua utilização seja feita por *download* ou *streaming*. O Município de São Paulo, por sua vez, ao editar o Parecer Normativo nº 1/17, adotou o entendimento de que todas as operações com transferência de *software*, seja de prateleira ou por encomenda, estariam sujeitas ao ISS, independentemente da forma de contratação se operacionalizar por *download* ou *streaming*.

Diante disso, fica nítido o conflito de posicionamento entre o Estado e o Município de São Paulo, já que ambos os entes entendem que possuem competência para instituir tributos sobre as mesmas operações.

Isto posto, a partir da diferenciação entre as possíveis formas de transferência de *software*, o caminho para a análise da natureza dessas operações e sua repercussão tributária fica mais claro.

Como visto, podem existir três espécies de *software*: (i) produzidos em série, sem customização; (ii) produzidos em série com alguma customização; e (iii) produzidos por encomenda. Entretanto, a referida classificação, feita no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/98, em uma época em que a maioria das aquisições de *software* envolvia meio físico, acabou perdendo grande parte de sua utilidade nos dias atuais. Isso porque, de modo geral, as transferências de *software*, seja em qualquer uma de suas modalidades, são feitas mediante *download* por meio de um contrato de cessão de direito de uso temporário ou definitivo, este último mais comum.

Em princípio, nenhuma transação envolvendo a transferência do direito de uso de um programa de computador, seja ela temporária ou definitiva, seja o *software* de prateleira, customizado ou customizável, amolda-se à materialidade constitucional do ICMS, conforme a doutrina e jurisprudência tradicionais. Com efeito, tratando-se de uma licença de um direito de uso, a sua remuneração dá-se, necessariamente, por meio do pagamento de um *royalty*, o qual não gera a incidência do imposto estadual.

De outra parte, é possível que a jurisprudência – leia-se, o Supremo Tribunal Federal – acabe por realizar uma mutação constitucional do conceito de “operação de circulação de mercadoria”, para sustentar que, em alguns casos, uma transação comercial que não gera a efetiva transferência da propriedade do bem, que sequer se caracterizaria como mercadoria segundo o conceito tradicional, sujeita-se à incidência do imposto estadual. Embora não seja esta nossa posição, é certamente possível que a jurisprudência se direcione neste sentido.

Neste caso, parece-nos que o único critério razoável para sustentar uma mutação constitucional como esta seria com base não mais no caráter customizado ou não do *software*, mas sim no prazo pelo qual o cessionário terá o direito de utilizar o bem intangível.

Com efeito, a transferência temporária do direito de utilização de um bem intangível, como um *software*, em nenhum caso poderá ser considerada tributável pelo ICMS, independentemente da natureza do programa de computador – se customizado ou não.

A seu turno, parece mais razoável que se considere que a transferência definitiva do direito de uso de um programa de computador tem ao menos alguns traços que a aproximam de uma operação de circulação de mercadoria, embora, de uma perspectiva formal, não seja uma operação de circulação de mercadoria.

Percebe-se, assim, que embora haja muita discussão na doutrina sobre a questão da mutação do conceito constitucional de mercadoria, na realidade a evolução que deveria ser mais debatida é justamente a referente ao conceito de operação de circulação para que a questão da inclusão da cessão de uso definitiva possa ser analisada. Seria possível transmutar a cessão de uso definitiva em uma operação de circulação de mercadoria para encaixá-la no fato gerador do ICMS? Entendemos que não, pois a cessão definitiva claramente possui natureza de cessão de um direito de uso remunerada por *royalty*.

Ademais, cumpre destacar que a evolução da internet e os avanços tecnológicos vão continuar a alterar as características das operações com *software*. A tendência é que a transferência de *software* mediante *download* migre progressivamente para o modelo do serviço de plataforma digital, como ocorre na “nuvem” do *Software as a Service*. Caso isso ocorra, a discussão da tributação dessas operações ficará muito mais complexa. Nesse caso, poderá haver um conflito com o ISS muito mais claro do que se tem hoje.

6 Buscando segurança em um ambiente de incerteza

Diante dos comentários acima, parece-nos que a única certeza que se pode ter é que o futuro nos trará muitas incertezas no que se refere ao tema deste artigo. A esta altura, pretendemos apresentar, mesmo que brevemente, alternativas para que possamos superar o ambiente de incerteza atual.

Ao que tudo indica, a direção atual aponta para uma *mutação constitucional pela via judicial*. Ou seja, os entes tributantes estão se posicionando na defesa de suas interpretações, como vemos no campo da tributação do direito de uso de *software*. Este caminho levará, inevitavelmente, a uma longa discussão judicial, que dependerá de uma solução pelo Supremo Tribunal Federal.

O problema de se apostar na via judicial é que a solução de conflitos de qualificação pelo Supremo Tribunal Federal leva muito tempo até uma decisão final. Considerando o dinamismo da economia digital, este caminho nos parece

inviável. No momento em que se alcançar uma posição final sobre o tratamento fiscal de transações digitais com *software* o modelo de negócio já se terá alterado.

Outra possibilidade seria a implementação de uma *reforma constitucional digital*. Esta via, que nos parece mais eficaz do que a primeira, teria como foco a revisão das materialidades constitucionais dos tributos que oneram a circulação de mercadorias e serviços para incluir nas mesmas fatos econômicos como o pagamento de *royalties* e licenças de uso.

Por fim, ao invés de uma reforma constitucional, poderíamos imaginar a edição de uma *lei complementar disciplinando a tributação da economia digital*, a qual, tendo base no inciso I, do artigo 146, da Constituição Federal, disciplinaria a repartição de competências tributárias entre Estados e Municípios no contexto da economia digital.

Talvez esta terceira via, da edição de uma lei complementar lidando com a matéria de que nos ocupamos, seja a mais adequada para que, em um prazo de tempo razoável, consigamos alguma estabilidade no que se refere à tributação de transações com *software* e outros bens digitais.

7 Conclusão

Diante de um cenário de muita instabilidade e insegurança jurídica, o contribuinte deve se preparar para sofrer situações de bitributação enquanto ainda não há um posicionamento definitivo da jurisprudência sobre o tema ou uma lei complementar (ou reforma constitucional) que regule a tributação das operações de transferência de *software*.

A expansão da economia digital colocará em xeque o ICMS e o ISS. A solução poderá ser interpretativa, acompanhada de décadas de litígio judicial, ou poderá vir através da reforma do sistema tributário para que se efetive a tributação das novas realidades econômicas advindas da era digital.

Como visto, os precedentes que existem sobre a matéria foram absolutamente superados pelas mudanças da realidade social. Portanto, o Supremo Tribunal Federal deve recomençar a análise da tributação dessas operações sem apego às decisões proferidas anteriormente.

Por fim, não se pode esquecer que a superação da qualificação jurídica do fato é apenas um primeiro passo, pois existem muitos outros desafios relacionados à administração tributária que devem ser enfrentados para efetivar a tributação dessas operações, tais como: a definição do contribuinte, o local de ocorrência do fato gerador, como tributar os não residentes e a repartição de

receitas, etc. É muito difícil aplicar um sistema tributário da economia industrial para tributar uma operação digital que foge à lógica de uma operação tradicional. Portanto, todas essas questões deverão ser analisadas para que se efetive a tributação dessas operações.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

JESUS, Mariana Cavalcanti de; ROCHA, Sergio André. A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de *software*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 16, n. 95, p. 47-74, set./out. 2018.
