# I CONGRESSO DE TECNOLOGIAS APLICADAS AO DIREITO

## TECNOLOGIA, EMPRESA E TRIBUTAÇÃO

T255
Tecnologia, empresa e tributação [Recurso eletrônico on-line] organização I Congresso de Tecnologias Aplicadas ao Direito – Belo Horizonte;

Coordenadores: Pedro Eliezer Maia, Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói e Fernando Lage Tolentino – Belo Horizonte, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-664-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: O problema do acesso à justiça e a tecnologia no século XXI

1. Direito. 2. Tecnologia. 3. Empresa. 4. Tributação. I. I Congresso de Tecnologias Aplicadas ao Direito (1:2018 : Belo Horizonte, BH).

CDU: 34

# I CONGRESSO DE TECNOLOGIAS APLICADAS AO DIREITO

## TECNOLOGIA, EMPRESA E TRIBUTAÇÃO

---

## Apresentação

É com imensa satisfação que apresentamos os trabalhos científicos incluídos nesta publicação, que foram apresentados durante o I Congresso de Tecnologias Aplicadas ao Direito nos dias 14 e 15 de junho de 2018. As atividades ocorreram nas dependências da Escola Superior Dom Helder Câmara, em Belo Horizonte-MG, e tiveram inspiração no tema geral "O problema do acesso à justiça e a tecnologia no século XXI".

O evento foi uma realização do Programa RECAJ-UFMG – Solução de Conflitos e Acesso à Justiça da Faculdade de Direito da UFMG em parceria com o Direito Integral da Escola Superior Dom Helder Câmara. Foram apoiadores: o Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito - CONPEDI, EMGE – Escola de Engenharia, a Escola Judicial do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, a Federação Nacional dos Pós-graduandos em Direito – FEPODI e o Projeto Startup Dom.

A apresentação dos trabalhos abriu caminho para uma importante discussão, em que os pesquisadores do Direito, oriundos de dez Estados diferentes da Federação, puderam interagir em torno de questões teóricas e práticas, levando-se em consideração a temática central do grupo. Foram debatidos os desafios que as linhas de pesquisa enfrentam no tocante ao estudo do Direito e sua relação com a tecnologia nas mais diversas searas jurídicas.

Na coletânea que agora vem a público, encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-graduação em Direito, nos níveis de Mestrado e Doutorado, e, principalmente, pesquisas oriundas dos programas de iniciação científica, isto é, trabalhos realizados por graduandos em Direito e seus orientadores. Os trabalhos foram rigorosamente selecionados, por meio de dupla avaliação cega por pares no sistema eletrônico desenvolvido pelo CONPEDI. Desta forma, estão inseridos no universo das 350 (trezentas e cinquenta) pesquisas do evento ora publicadas, que guardam sintonia direta com este Grupo de Trabalho.

Agradecemos a todos os pesquisadores pela sua inestimável colaboração e desejamos uma ótima e proveitosa leitura!

# A GUERRA PELA TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: ICMS, ISSQN OU NÃO INCIDÊNCIA?

# THE WAR ON TAXATION ON THE DIGITAL AGE: ICMS, ISSQN OR NO TAXATION?

**Alexandra Carolina Vieira Miranda** [1]
**Nayara Atayde Gonçalves** [2]

**Resumo**

O presente trabalho propõe-se a analisar a tributação incidente sobre os serviços de valor agregado (SVAs), especificamente quanto a tecnologia de Software as a Service (SaaS). Em relação a essas tecnologias, não existe ainda consenso doutrinário e jurisprudencial sobre a incidência de tributos nesta operação e, em caso positivo, qual seria a tributação incidente. A discussão consiste, assim, em analisar quais seriam os conceitos constitucionais de mercadoria e serviços para fins de incidência do ICMS e do ISSQN, respectivamente, de modo a se concluir, em relação a tal operação, se estes se enquadrariam na hipótese de incidência qualificada em lei.

**Palavras-chave:** Tributação, Novas tecnologias digitais, Mercadoria, Serviços, Issqn, Icms

**Abstract/Resumen/Résumé**

The present paper proposes to investigate the taxation on value-added services (VAS), specifically regarding Software as a Service (SaaS) technology. Regarding these technologies, there is still nor doctrinal neither Brazilians Court's consensus on the tax burden in this operation and, if so, what kind of taxation it should be. The discussion thus consists of investigating what is the constitutional concept of goods and services for purposes of ICMS and ISSQN taxation, respectively, in order to conclude, in relation to such operations, if they fit the taxable event described in law.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, New digital technologies, Goods, Services, Icms, Issqn

[1] Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC), Belo Horizonte, Minas Gerais.

[2] Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC), Belo Horizonte, Minas Gerais.

## 1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, a rápida evolução dos meios de comunicação pela internet tem acarretado o surgimento de métodos cada vez mais distintos de disponibilização de informação, comunicação e conteúdo de mídia para a população.

Nesse contexto, a cada dia, novos serviços digitais são oferecidos à população, com a utilização de recursos que deixaram de exigir o armazenamento de dados no próprio celular para a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

O presente trabalho propõe-se a analisar de que forma a doutrina e a jurisprudência têm lidado com a temática relativa à tributação dos novos serviços de valor adicionado, entendendo-se por "serviço de valor adicionado" aquele que, a teor do art. 61 da Lei nº 9.472/97, "acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações".

Nesse contexto, abordamos, especificamente, o *Software as a Service (SaaS)*, um dos modos de computação em nuvem, composto por uma gama de serviços que podem ser resumidos em processamento ou armazenamento de dados, licenciamento de uso de *software* e suporte técnico em informática. O *SaaS* é um modelo de negócio baseado, em regra, no pagamento por assinatura, ou seja, de uso por tempo determinado.

O questionamento em torno do tema consiste em averiguar se essa disponibilização de conteúdo digital, por assinatura e por prazo determinado, sem a transferência definitiva de titularidade de bens ou direitos, estaria enquadrada no conceito de mercadoria, a ensejar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou como serviços, a permitir a exigência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A questão ganha ainda mais relevo ao se considerar que a Lei Complementar nº 157/16, que alterou o conteúdo da lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, incluiu dentre os serviços sujeitos à tributação aqueles concernentes a *"*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet*"*.

Por sua vez, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por meio do Convênio ICMS nº 106/17, disciplinou os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. Previu, desse modo, a possibilidade de cobrança do ICMS em razão de operações com bens e mercadorias digitais, comercializadas por meio de transferência

eletrônica de dados (*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres), que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados.

Note-se a existência de conflito entre entres tributantes (Estados e Municípios) sobre quem possuiria competência delegada constitucionalmente para tributar essas operações.

Destarte, o enfrentamento adequado do tema que aqui se pretende e a resolução do conflito de competências apontado perpassa pela análise de duas questões principais, quais sejam, *i)* a definição dos critérios e requisitos que abrangem o conceito de mercadoria (ICMS) e serviços (ISSQN) e *ii)* o enquadramento dessas novas tecnologias digitais (*SaaS*) em dos conceitos qualificados, quer para se definir pelo conceito de mercadoria, quer pelo de serviço, ou ainda pela conclusão de que tais tecnologias não se enquadrariam em nenhuma das hipóteses de incidência mencionadas.

## 2. METODOLOGIA

A metodologia a ser empregada no presente estudo consiste no método dedutivo, lastreado em pesquisa bibliográfica sobre o tema, incluindo a análise da lei, dos princípios e regras que compõem o ordenamento jurídico, bem como da leitura jurisprudencial sobre casos análogos ocorridos no passado, de modo a se alcançar qual seja a interpretação da temática mais consentânea com a Constituição e os princípios e regras que norteiam nosso sistema.

## 3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.

O enfrentamento do tema envolve, primeiramente, a verificação de qual seria o conceito constitucional de mercadoria disposto no art. 155, II da Constituição da República e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96.

A doutrina jurídica expõe que o constituinte se valeu do conceito preexistente desse signo, comum na linguagem jurídica antes mesmo da promulgação da Carta de 1988. Não obstante houvesse dissenso doutrinário relativamente a alguns aspectos do conceito, buscado, sobretudo, no Direito Comercial, consolidou-se doutrinária e jurisprudencialmente o conceito de que mercadoria seria *"*a coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis de serem negociados*"* (CARVALHO, 1980, p. 53).

José Eduardo Soares de Melo (2000, p.18) acrescenta que mercadoria *"*é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa*"*.

Dentro desse conceito, alguns elementos relevantes na classificação do bem como mercadoria consistiriam na corporeidade, mobilidade e no intuito comercial (de venda), que envolve, assim, a transferência física e de titularidade do produto comercializado.

Com a evolução das tecnologias, contudo, passou-se a questionar a existência de bens que poderiam ser considerados mercadorias, ainda que lhes faltassem os critérios de corporeidade e mobilidade, tais como o licenciamento de *software*.

Sobre essa questão, pronunciou-se o Supremo Tribunal Federal (STF), ao analisar o RE nº 176.626-3/SP, ocasião na qual o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou, em seu voto, que *"o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo"*.

Posteriormente, contudo, na análise da liminar requerida nos autos da ADI nº 1945, o Plenário do STF manteve em vigor a Lei Estadual nº 7.098/98, do Mato Grosso, que consolidou normas referentes à incidência do ICMS sobre *software* (programas de computador). Em seu voto, o Ministro Nelson Jobim adotou entendimento de ser possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual, ainda que não se falasse em bem corpóreo, considerando que, atualmente, a realização 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 ocorre nesse ambiente digital.

Considerando esse posicionamento jurisprudencial, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 106/2017, prevendo a cobrança do ICMS nas transações com bens e mercadorias digitais comercializadas através de transferência eletrônica de dados, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados (*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres.

Para a incidência de ICMS sobre tais tecnologias, ou seja, para que estas possam ser consideradas mercadorias, como se percebe da Lei Estadual do Mato Grosso nº 7.098/98, os Estados têm defendido a ocorrência de mutação constitucional no conceito de mercadoria, devendo incorporar-se ao referido conceito bens incorpóreos, ainda que a compra destes pelo consumidor final não envolva a transferência de propriedade, mas apenas do direito de uso.

Por sua vez, o conceito constitucional de serviço, como já interpretado pelo STF em inúmeras oportunidades, refere-se ao cumprimento de uma obrigação de fazer, ou seja, o exercício de algum esforço pessoal do qual derive benefício a terceiro, em conformidade com as definições do direito privado (RE nº 547.245/SC, STF).

Para Paulo Ayres Barreto (2009, p. 35), serviço tributável consistiria no desempenho de atividade econômica *"apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem,*

sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo*"*.

Nesse sentido, o fato gerador do ISS consiste em um bem intangível, imaterial e incorpóreo, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra.

Assim, como crítica à consideração do fornecimento de *Software as a Service (SaaS)* como espécie de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, extrai-se da doutrina de Alberto Macedo (MACEDO, 2017) as seguintes considerações: *i*) *software* é uma obra intelectual (Lei 9.610/98 – Direitos Autorais) e é objeto de um contrato de licença de uso (Lei 9.609/98 – Proteção da propriedade intelectual). No caso da licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio; *ii*) no caso do *SaaS – Software as a Service*, há a disponibilização de vários serviços junto com o *software*, tais como manutenção e assistência técnica, pois a disponibilização baseia-se no uso (cobra-se do cliente apenas as transações de serviço usadas) e no tempo de assinatura (paga-se pelo tempo contratado); *iii*) ademais, defende a incorporação, na legislação brasileira, do conceito econômico de serviço: todo o produto da atividade econômica que não seja bem material (assim, que não se aplica a classificação simples de "obrigação de fazer").

Portanto, no *Softwares as a Services* (*SaaS*), a efetiva ausência de transferência da titularidade do bem (não só jurídica, mas também física), por prazo indeterminado, impõe a desconsideração deste como espécie de mercadoria, sob pena de se admitir o absurdo de o usuário (não adquirente da mercadoria), possa tê-la por tempo determinado.

Ademais, o conceito constitucional de mercadoria afasta a possibilidade de existência de uma mercadoria digital (bem material), pois sua evolução numa ideia de mercadoria virtual causaria uma *"inconstitucional involução do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza, que é o de bem imaterial"* (MACEDO, 2017). Conclui-se que o critério que delimita a fronteira entre ambos é a tangibilidade do bem objeto da atividade econômica de produção ou circulação, na qual só há duas espécies: bens materiais (mercadorias), e bens imateriais (serviços), sendo a licença de uso do *software* justamente um bem imaterial.

Por sua vez, com respaldo na decisão do STF no julgamento da ADI 1945, mostra-se necessário revisitar o conceito da base de incidência do ICMS (circulação de mercadoria), sob a escusa de que o constituinte não pretendeu congelar o conceito de mercadoria ao adotado na década de 60. O novo conceito de mercadoria deveria consistir em tudo que é produzido ou recebido pelo empresário para ser fornecido ao mercado, incluindo, assim, os bens virtuais.

As novas tecnologias que estão surgindo em velocidade avassaladora não conferem, contudo, poderes aos entes tributantes de criar, ampliar ou extinguir tributos, já que "no Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica demanda raciocínio conceitual em matéria tributária: ou o fato está contido na norma ou não está" (MOREIRA, 2013, p.537)

Ainda que a doutrina especule sobre as possíveis interpretações e contornos que serão dados ao tema, a definição sobre a tributação apenas virá com a decisão a ser prolatada pelo STF ao analisar a constitucionalidade das leis complementares e municipais que visam a cobrança dos tributos nessas operações.

## 4. CONCLUSÕES

Enquanto permanece o impasse sobre a redefinição dos conceitos de mercadoria e serviço para fins tributários, a comercialização de produtos digitais encontra-se sujeita a uma eventual bitributação em razão da exigência tributária de impostos tanto pelos Estados quanto pelos Municípios. As demandas no Judiciário sobre o tema se avolumam, acarretando, inúmeros prejuízos ao pleno desenvolvimento dessas novas atividades econômicas ante a patente insegurança na definição dos tributos incidentes nas novas operações tecnológicas.

Urge repensar não apenas os conceitos mencionados, mas ainda analisar qual seria o grau de elasticidade e fluidez dado pelo legislador constituinte aos conceitos constitucionais delimitadores de competência tributária.

Assim, caso se entenda pela elasticidade do conceito de mercadoria, abrangendo, ainda, os bens incorpóreos, como já fez o STF no julgamento da ADI 1945/MT, ainda resta a ser enfrentada a questão relativa à transferência de titularidade ou a cessão de direito de uso.

Isso porque, como visto, a mera disponibilização de *software*, sem a transferência de titularidade dos arquivos e mídias, por tempo indeterminado, afasta o critério de circulação de mercadorias para fins de incidência de ICMS.

Considerando que o *SaaS* é um modelo de negócio baseado em regra no pagamento por assinatura, ou seja, de uso por tempo determinado, considerar o licenciamento de *software* uma mercadoria virtual, sujeito ao ICMS, inauguraria um regime de circulação de mercadoria por tempo determinado.

Contudo, ainda que o fornecimento dessas tecnologias digitais não possa ser enquadrado no critério de circulação de mercadoria, a ensejar a incidência do ICMS, não se poderia afastar, ainda, a cobrança do ISSQN, haja vista já ter sido decidido pelo STF (RE-RG 651.703 PR), que o conceito constitucional de serviço incluiria bens imateriais.

Nesse sentido, a disponibilização de *SaaS* seria melhor enquadrada como espécie de bem imaterial (sujeito ao ISSQN), sendo irrelevante averiguar se o *software* é apresentado em suporte físico, por *download* ou mesmo se usado na nuvem, na medida em que o serviço, como bem imaterial pelo qual se paga, não é o *software* em si, mas sim o uso que dele se faz, ainda que ele não esteja instalado na máquina do usuário.

De todo modo, em se tratando de discussão de grande controvérsia, a definição de como será a resolução do caso exigirá, ainda, que se analise as características de cada *software*, de modo a enquadrá-los como espécie de mercadoria ou prestação de serviços.

## REFERÊNCIAS


BARRETO, Paulo Ayres F. **ISS na Constituição e na Lei.** 3º Ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2009.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017.** Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, **Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1945**, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 04 de junho de 2010. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 25 de abril de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE nº 176.626-3/SP**, Primeira Turma, Brasília, DF, 18 de novembro de 1998. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 25 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 547.245/SC**, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 03 de Março de 2010. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062> Acesso em: 01 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE-RG nº 651703 / PR**, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 25 de abril de 2017. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> Acesso em: 01 de abril de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de Incidência do ICM**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, ano IV, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p.251-268.

MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicidade Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII **Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 1-79. Citado no RE 651.703 PR Repercussão Geral, julgado em 29.09.2016.

MACEDO, Alberto. Licenciamento De Software e Software as a Service (SaaS). A Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria Como Bem Imaterial e Suas Implicações na Incidência do ISS, do ICMS e dos Tributos Federais. PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELOS, Roberto (Coords.). **Tributação de Bens Digitais**. FGV-SP. São Paulo, 2017.

MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). ISS versus ICMS-Mercadoria: Licenciamento de Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria Como Bem Imaterial. In **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. Vol.6. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2017, p.57-99.

MATO GROSSO, **Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998.** Disponível em: < http://www.al.mt.gov.br/storage/webdisco/leis/lei-7098-1998.pdf>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS teoria e prática**. 6ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MOREIRA, André Mendes. Metodologia do Direito Tributário e o modo de raciocinar por tipos e por conceitos. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. (Org.). **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. 1ed. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013. p.517-538.