

IJDL

International Journal of DIGITAL LAW

Impactos da tecnologia da informação e gestão digital tributária: *leading cases* e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 do Supremo Tribunal Federal

Impacts of information technology and digital tax management: leading cases and the Direct Action of Unconstitutionality No. 5,659 of the Federal Supreme Court of Brazil

André Gonçalves Zipperer*

Pontifícia Universidade Católica do Paraná (Curitiba, Paraná, Brasil)
andre@zmadvocacia.adv.br
<https://orcid.org/0000-0001-9286-3214>

Fabício Gonçalves Zipperer**

Centro Universitário Autônomo do Brasil (Curitiba, Paraná, Brasil)
contato@professorzipperer.com.br
<https://orcid.org/0000-0003-4006-6920>

Como citar este artigo/*How to cite this article*: ZIPPERER, André Gonçalves; ZIPPERER, Fabício Gonçalves. Impactos da tecnologia da informação e gestão digital tributária: *leading cases* e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 do Supremo Tribunal Federal. *International Journal of Digital Law*, Belo Horizonte, ano 3, n. 2, p. 69-80, maio/ago. 2022. DOI: 10.47975/IJDL.zipperer.v.3.n.2.

- * Doutor em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (Curitiba, Paraná, Brasil). Bolsista da CAPES. Mestre em Direito Empresarial pelo Centro Universitário Curitiba. Pesquisador do Grupo de Estudos de Direito Contemporâneo do Trabalho e da Seguridade Social (GETRAB/USP) e da *Comunidad para a Investigación e o Estudo Laboral y Ocupacional* (Cielo Laboral). Professor na pós-graduação em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho vinculado aos cursos de especialização Faculdade das Indústrias, UniFAE, UniDomBosco, ABDConst, CESUPA, Meu Curso, Católica de Joinville, BSSP Educacional, FDV, PUCPR, EMATRA-PR, UNICuritiba. Membro do Instituto dos Advogados do Paraná, do Instituto dos Advogados Brasileiros, do Conselho de Relações do Trabalho da Associação Comercial do Paraná, do Conselheiro da Associação dos Advogados Trabalhistas do Paraná. Árbitro da Câmara Nacional de Arbitragem Trabalhista. Advogado, sócio da Zipperer e Minardi Advogados Associados. *E-mail*: andre@zmadvocacia.adv.br.
- ** Mestre em estágio de doutoramento em Direitos Fundamentais e Democracia no Centro Universitário Autônomo do Brasil (Curitiba, Paraná, Brasil). Graduado em Administração pela Fundação de Estudos Sociais do Paraná. Bacharel em Direito pela Universidade Positivo. Pós-graduado com especialização em

Recebido/Received: 03.06.2022/June 3rd, 2022
Aprovado/Approved: 06.08.2022/August 6th, 2022

Resumo: A chamada revolução tecnológica ou indústria 4.0 tem formado um novo contexto social e uma maior dinâmica das relações entre capital, trabalho e o fisco com algumas ações diretas de inconstitucionalidades interpostas no Supremo Tribunal Federal, com julgamentos históricos, além das inquietações políticas, sendo necessária uma melhor análise do direito tributário nos momentos de crise e a dinâmica do desenvolvimento econômico e social no Brasil ante a sociedade do século XXI e a inteligência artificial. Apresenta alguns dos elementos científicos para a compreensão da regulamentação legislativa estatal, passando pela análise metodológica própria da economia e da administração, então, a partir desta perspectiva, para finalmente estabelecer uma compreensão do fisco diante da grande alteração dos métodos de produção deste século, não afetando o princípio da vedação do retrocesso social ou da irreversibilidade dos direitos fundamentais. A importância de uma alternativa “legal” ao modelo apresentado pelo fisco brasileiro, utilizando-se do entendimento do Poder Judiciário, sob a ótica do direito normativo, prevendo tratamento jurídico diferenciado às empresas de tecnologia, visando muitas vezes incentivo pela simplificação das obrigações tributárias, surgindo reflexos nas questões administrativas, previdenciárias e creditícias, ou pela simples eliminação ou redução destas por meio de uma lei mais competitiva, sem qualquer entrave legal ou constitucional e com a participação efetiva das entidades representativas nas discussões, em especial ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e do Imposto sobre Serviços, vinculados à discussão de tributação de *softwares*, sendo mercadorias ou serviços.

Palavras-chave: Desenvolvimento econômico. Desenvolvimento social. Tecnologia da informação. Direito tributário brasileiro. Gestão digital tributária.

Abstract: The so-called technological revolution or industry 4.0, has formed a new social context and a greater dynamic of the relationships between capital, labor and the tax authorities with some direct actions of unconstitutionality brought before the Supreme Federal Court of Brazil, with historical judgments, in addition to political concerns, being necessary a better analysis of tax law in times of crisis and the dynamics of economic and social development in Brazil in the face of society in the 21st century. Some scientific elements will be presented for the understanding of state legislative regulation, going through the methodological analysis proper to the economy and administration, then, from this perspective, to finally establish a greater understanding of the tax authorities in the face of the great change in production methods of this century it does not affect the principle of the prohibition of social retrogression or the irreversibility of fundamental rights. The importance of a “legal” alternative to the model presented by the Brazilian tax authorities, using the understanding of the Judiciary, from the perspective of normative law, providing for differentiated legal treatment for technology companies, often aiming at encouraging the simplification of tax obligations, reflecting on administrative, social security and credit issues, or by the simple elimination or reduction of these through a more competitive law, without any legal or constitutional obstacle and with the effective participation of the representative entities in the discussions, especially the Tax on Operations related to Circulation of Goods and on Provision of Interstate and Intermunicipal Transport Services and Communication and Services Tax, linked to the discussion of software taxation, whether goods or services.

Keywords: Economic development. Social development. Information technology. Brazilian tax law. Digital tax management.

Direito Material e Processual do Trabalho na EMATRA/PR e em Teoría Crítica de los Derechos Humanos na Universidad Pablo de Olavide (Sevilla/España). Leciona nos cursos de graduação e pós-graduação na área de Direito, Administração e Contábeis na Faculdade Nacional de Educação e Ensino Superior do Paraná e na UniBrasil. Advogado na FGZ Advocacia Trabalhista. *E-mail:* contato@professorzipperer.com.br.

Sumário: 1 Introdução – 2 A proposta de inconstitucionalidade interposta pela Confederação Nacional de Serviços: Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) × Imposto Sobre Serviços (ISS) – 3 Comercialização × prestação de serviços – 4 *Leading Cases*: ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT – 5 Conclusões – Referências

1 Introdução

O ramo da tecnologia atualmente é aquele que mais vem se desenvolvendo em nível global, tendo projeções no mercado da informação, como também diversos produtos facilitadores ao cotidiano de empresários e pessoas físicas das mais variadas fontes. Em uma rápida análise, podemos verificar que em um curto espaço de tempo a área da computação lança produtos (hardware e software) a uma velocidade jamais vista, sendo difícil de ser acompanhada pela legislação, trazendo diversas dúvidas e incertezas jurídicas aos seus contribuintes e usuários.

Klaus Schwab afirma em sua obra que enfrentamos uma grande diversidade de desafios fascinantes; entre eles, os mais intensos e importantes são o entendimento e a modelagem da nova revolução tecnológica, a qual implica nada menos que a transformação de toda a humanidade. Ainda precisamos compreender de forma mais abrangente a velocidade e amplitude dessa nova revolução.¹

Na sequência, continua fazendo reflexão com a seguinte colocação: Imagine as possibilidades ilimitadas de bilhões de pessoas conectadas por dispositivos móveis, dando origem a um poder de processamento, recursos de armazenagem e acesso ao conhecimento sem precedentes, ou imagine a assombrosa profusão de novidades tecnológicas que abrangem numerosas áreas: inteligência artificial; robótica, a internet das coisas, veículos autônomos, impressão em 3D, nanotecnologia, biotecnologia, ciências dos materiais, armazenamento de energia, computação quântica, entre outras.²

Neste artigo, apresentaremos as divergências quanto à forma de tributação da atividade de licenciamento de softwares, já que ela pode ser enquadrada como comercialização ou prestação de serviços, o que acabaria ocasionando questionamentos em razão de qual tributo deveria incidir: se o Imposto Sobre Serviços (ISS) ou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

Deste modo, a Confederação Nacional de Serviços (CNS), em um *leading case*, representando os prestadores de serviços de licenciamento de softwares, apresentou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal

¹ SCHWAB, Klaus. *A quarta revolução industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016. p. 11.

² SCHWAB, Klaus. *A quarta revolução industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016. p. 11.

de número 5.659, tendo sido julgado no dia 18 de fevereiro de 2021, resultando em importante impacto na atividade produtiva daquele setor.

2 A proposta de inconstitucionalidade interposta pela Confederação Nacional de Serviços: Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) × Imposto Sobre Serviços (ISS)

A proposta de inconstitucionalidade foi apresentada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) contra o Decreto estadual nº 46.877/2015 do Estado de Minas Gerais. A confederação alegava que essas operações não poderiam ser tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, pois sobre elas já incidiria o ISS, sendo o relator do caso o Excelentíssimo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. Dias Toffoli. Desse modo, cita a petição de ingresso que as empresas estariam sujeitas à ilegítima imposição de exigibilidade do recolhimento do ICMS sobre as suas operações com programas de computador (software), seja por meio físico, sejam as realizadas por transferência eletrônica de dados, bem como aquelas submetidas ao âmbito de incidência tributária da Lei Complementar nº 116/03, já que prescreve o recolhimento do ISS aos Municípios sobre a mesma operação, o que majorou de forma brutal e injustificada a carga tributária desta categoria econômica, instituindo, na prática, a bitributação por parte de distintos entes federados, o que é ab-rogado pelo Sistema Tributário Constitucional.³

Já na ação declaratória de inconstitucionalidade nº 1.945, da relatoria da Excelentíssima Ministra do Supremo Tribunal Federal, Dra. Cármen Lúcia, o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) argumentava a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Estadual nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso, que refletiam normas referentes ao ICMS, por bitributação e invasão da competência municipal, já que o estado fez incidir o tributo sobre operações com programas de computador.⁴

No entanto, percebe-se que o principal objetivo da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade era ver declarada a imprestabilidade do Decreto nº 46.877/2015; da Lei nº 6.763/1975, art. 5º; Decreto nº 43.080/2002, art. 1º, I e II e Lei Complementar nº 87/1996, art. 2º, sobre o assunto tratado neste artigo, impedindo a bitributação, com maior segurança jurídica sobre qual tributo a ser cobrado e por qual ente público, sendo o tributo do Estado ou do Município.

³ BRASIL. STF – Supremo Tribunal Federal. *Processo: ADI/5659*. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5132886>. Acesso em: 6 fev. 2022.

⁴ BRASIL. STF – Supremo Tribunal Federal. *Processo: ADI/5659*. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5132886>. Acesso em: 6 fev. 2022.

Entre todos os mais variados argumentos, fora defendido que as operações com softwares não poderiam sofrer a incidência do ICMS por estarem enquadradas em rol taxativo da Lei Complementar nº 116/2003, na lista de serviços item 1.05, de modo que incidiria o ISS sobre tais operações:

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

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

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

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

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Desse modo, tanto a elaboração de programas de computador quanto a cessão de direito de uso ou licenciamento seriam considerados serviços, pertencentes ao campo de incidência do ISS, cuja competência para arrecadação seria única e exclusivamente dos Municípios e do Distrito Federal, não se falando em tributação pelo ICMS, ocorrendo no caso a bitributação, portanto, ilegal.

3 Comercialização × prestação de serviços

Thatiane dos Santos Piscitelli explica que a comercialização de bens digitais não é nova no Brasil, ocorrendo desde o ano de 1998, quando já se discutia a incidência do ICMS sobre operações com programas de computador.⁵

Por sua vez, Vinícius Jucá Laves e Christiane Alves Alvarenga mencionam que a discussão sobre a tributação de softwares no Brasil já ocorre há pelo menos 20 anos, “supostamente” não existindo uma definição que resolva o conflito de

⁵ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 402.

competência instaurado entre Municípios e Estados sobre o tema de qual tributo cobrar, pois Estados entendem que o software é aquele que não é customizado para se adequar ao consumidor, sendo então mercadoria, sofrendo incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS. Já os Municípios entendem que o licenciamento de qualquer software é um serviço de qualquer natureza, tributado pelo ISS,⁶ causando a discórdia do tema e a referida insegurança jurídica aos empresários.

Matheus Carneiro Assunção diz que os conceitos de “mercadoria” e “serviços” são essenciais para a identificação dos limites constitucionais para o exercício das competências tributárias previstas nos artigos 155, II e 156, III, da Constituição Federal da República. Tais conceitos, arrimados no direito privado, não podem ser alterados ao talante do legislador estadual, distrital ou municipal, haja vista a previsão do artigo 110 do Código Tributário Nacional.⁷ Finaliza o autor, concluindo:

Contudo, não obstante as trocas virtuais no ciberespaço tenham se tornado corriqueiras, pairam ainda incertezas sobre a possibilidade de programas computacionais cuja distribuição no mercado não se encontra vinculada a suportes tangíveis serem considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS, em função do regime jurídico de proteção da propriedade intelectual a que se submetem e de diferenças específicas entre aqueles comercializados de forma padronizada, em larga escala, e aqueles customizados de acordo com as necessidades do adquirente.⁸

Roque Carraza ensina que a competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legitimamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Segue mencionando que exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.⁹ Alberto Macedo, por sua vez, escreve que é a correspondente circulação de valores, como contraprestação, que revela a faceta quantificada da materialidade do bem consumido.

No caso da mercadoria, tributável pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, é o valor que se paga por ela. Já no caso do serviço tributável pelo ISS, é

⁶ LAVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 386.

⁷ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tributação da Economia Digital*. Tratamento Jurídico Tributário do download de software no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 227.

⁸ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tributação da Economia Digital*. Tratamento Jurídico Tributário do download de software no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 227-228.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 121.

o valor que sua utilidade revela, pago pelo tomador dos serviços.¹⁰ Thatiane dos Santos Piscitelli comenta a publicação do convênio ICMS nº 181/2015, tendo os Estados firmado posições quanto à possibilidade de tributar bens digitais, mesmo diante de previsão expressa da Lei Complementar nº 116/2003 quanto à incidência do ISS, imposto sobre serviços, de competência Municipal, sobre licenças de uso, tendo se iniciado uma disputa entre Estados e Municípios sobre a correta incidência tributária em operações digitais.¹¹

Inicialmente, era preciso saber se os softwares comercializados em lojas físicas se sujeitavam à incidência do ICMS, bastando ter uma interpretação se aqueles bens se qualificavam como mercadorias, sendo esse o elemento principal à configuração do fato gerador que iria desencadear a incidência do imposto Estadual.¹² O primeiro julgamento realizado deu-se como entendimento de que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS deveria ser afastado em razão da impossibilidade de se considerar software como uma mercadoria, já que seu conteúdo era objeto de licença e protegido por direito autoral.

Esse debate fora levado ao Supremo Tribunal Federal, e no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP firmou-se entendimento de que os programas de computador produzidos em série seriam qualificados como mercadorias, passíveis de incidência pelo ICMS, ao passo que os softwares customizados se sujeitariam ao ISS, dada a sua configuração como um serviço.¹³

Ainda em 1998, pouco depois do julgamento do tema pelo Supremo Tribunal Federal, o Estado do Mato Grosso ampliou a possibilidade de incidência do ICMS para bens incorpóreos. Nos termos da Lei nº 7.098/1998, o imposto incidiria sobre operações com programas de computador, mesmo que realizadas por transferências eletrônicas de dados. Tal previsão frontalmente contrariou a decisão do Supremo,¹⁴ sendo imediatamente questionada na ADI 1945.

Em 2017, houve a publicação do Convênio Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS nº 106/2017, tendo como principal objetivo detalhar a

¹⁰ MACEDO, Alberto. ISS – O Conceito econômico de serviços já foi Juridicizado há tempos também pelo direito privado. *Direito Tributário e novos horizontes do processo*. São Paulo: Noesses, 2015. p. 52.

¹¹ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 403.

¹² PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 404; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tributação da Economia Digital*. Tratamento Jurídico Tributário do download de software no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 227-228.

¹³ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 405-406.

¹⁴ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 407.

incidência do ICMS nas operações com bens digitais. Piscitelli explica que, estando a concessão de licença de uso contemplada no item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, não poderia o convênio ICMS nº 106/2017 determinar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS sobre esses mesmos fatos.

A invasão da competência seria evidente, ao lado da afronta à lei complementar.¹⁵ Piscitelli continua afirmando que os mesmos argumentos poderiam ser estendidos a uma eventual tentativa de se tributar bens digitais disponibilizados em plataformas eletrônicas (*streaming*) ou em razão de acesso nas nuvens (SaaS, por exemplo), pois tais operações são tributadas pelo ISS, causando abusividade de qualquer tentativa de cobrança pelo ICMS.¹⁶

Contrariamente, Brunelli Machado ensina que o ponto comum dos três termos de uso é a relação com seus usuários por meio do licenciamento do uso de software, que é espécie do gênero programa de computador. Conforme determina a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, programas de computadores devem ser objeto de contratos de licença, em consonância com sua natureza de direito autoral (art. 7º, XII, da Lei nº 9.610/1998) e com o artigo 5º, XXVII, da Constituição Federal de 1988.

Sabe-se que na medida em que aplicativos são colocados à disposição de usuários por meio de outorga de licença, assim segue dizendo a Constituição Federal de 1988. Em análise preliminar, o modelo econômico explorado pelas pessoas jurídicas titulares desses aplicativos de transporte representa verdadeira obrigação de dar.

Em resumo, Brunelli Machado segue dizendo que o licenciamento de direito de uso de software esteja listado sob o código 1.05 da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, falta-lhe a natureza de obrigação de fazer, necessária à caracterização de serviços tributáveis pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza. Isto porque, ao tutelar o ISS, a Constituição Federal demonstra claramente que sua incidência pressupõe uma obrigação de fazer, com natureza mercantil e que constitua uma atividade fim.¹⁷

¹⁵ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 407; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tributação da Economia Digital*. Tratamento Jurídico Tributário do download de software no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 227-228.

¹⁶ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 414.

¹⁷ MACHADO, Brunelli. A tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos de transporte. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 544-555; SCHWAB, Klaus. *A quarta revolução industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016. p. 11-13.

Assim, o fato de até aquele momento não ter tido um entendimento consolidado por parte das autoridades fiscais municipais e estaduais referente as pessoas jurídicas em um cenário de insegurança jurídica, sujeitando a expensas discussões jurídicas com o fisco, sendo de fundamental importância análise mais detalhada das ações diretas de inconstitucionalidades de número 5.659 e 1.945 do Supremo Tribunal Federal e o reflexo de suas decisões e interpretações.

4 *Leading Cases* – ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT

Aberta a sessão de julgamento das ações declaratórias de inconstitucionalidades sobre a temática e a controvérsia formada, o então relator Ministro Dias Toffoli reconheceu os pedidos formulados pela Confederação Nacional dos Serviços para declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos e reconhecer o afastamento da incidência do ICMS sobre as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

O ministro Nunes Marques entendeu que o mero licenciamento ou a cessão de software por meio digital, sem que o produto esteja acompanhado de suporte físico, não faria surgir, por si só, a incidência de ISS. Por outro lado, considerou possível a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual, uma vez que, atualmente, são realizadas diferentes formas de acordos, negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, músicas e vídeos, entre outros, em ambiente digital. Marques aderiu ao entendimento da corrente minoritária, iniciada pela ministra Cármen Lúcia. Também votaram nesse sentido os ministros Edson Fachin e Gilmar Mendes, conforme declaração do sítio eletrônico daquele órgão judicial.¹⁸

Porém, a maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal (Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux) acompanhou a conclusão do ministro Dias Toffoli, para quem a elaboração de softwares é um serviço que resulta do esforço humano. No voto apresentado em novembro de 2020, Toffoli entendeu que tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou na cessão de direito de uso, clara seria a obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário. O ministro Marco Aurélio compartilhou do mesmo voto, porém, em seu entender, os efeitos da decisão deveriam valer para o futuro; e, para os demais juízes, os efeitos

¹⁸ Portal do STF. Notícias e Textos. *STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software*: O Plenário decidiu que o ISS é tributável no licenciamento de software e excluiu a incidência de ICMS nessas operações. 18 fev 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em: 12 jan. 2022.

deveriam partir desde o início do surgimento dos problemas, havendo necessidade de modulação, conforme declaração do sítio eletrônico daquele órgão judicial.¹⁹

No dia 24 de fevereiro de 2021, a maioria dos ministros acompanhou a proposta de modulação abrangendo diversas situações envolvendo os contribuintes, os estados e os municípios: recolhimento dos dois tributos, de apenas um deles ou de nenhum, conforme ações judiciais em andamento nas instâncias inferiores, ações de repetição de indébito (ressarcimento), dentre outros, conforme declaração do sítio eletrônico daquele órgão judicial.²⁰

O ministro Toffoli expôs oito situações fáticas e possíveis, com a proposta de soluções aos efeitos práticos. O objetivo seria estabelecer tratamento isonômico entre os adimplentes, os inadimplentes e os que têm ações em trâmite na Justiça; exemplificativamente, os contribuintes que recolheram somente o ICMS não têm direito à restituição dos valores, e o município não pode cobrar o ISS sob pena de bitributação. Já os contribuintes que recolheram somente o ISS precisam confirmar a validade do pagamento, e o estado não pode cobrar o ICMS.²¹

O relator também lembrou a situação dos contribuintes que não tenham recolhido nenhum dos impostos até a véspera da publicação da ata do julgamento. Nesse caso, seria possível a cobrança apenas do ISS pelos municípios. No sentido contrário, os contribuintes que tenham recolhido os dois impostos podem ajuizar ação de repetição de indébito do ICMS, sob pena de enriquecimento sem causa do estado.

Finalmente, em relação às ações judiciais pendentes de julgamento movidas pelos contribuintes contra os estados ou municípios, a decisão deve seguir a orientação do STF, ou seja, incidência apenas do ISS, sendo estas informações e orientações trazidas no próprio sítio eletrônico daquele órgão judicial, demonstrando maior confiança e segurança às entidades representativas, contribuintes e ao próprio fisco, que afora tem um norte a ser seguido.²²

¹⁹ Portal do STF. Notícias e Textos. *STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software*: O Plenário decidiu que o ISS é tributável no licenciamento de software e excluiu a incidência de ICMS nessas operações. 18 fev. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em: 12 jan. 2022.

²⁰ Portal do STF. Notícias e Textos. *STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software*: O Plenário decidiu que o ISS é tributável no licenciamento de software e excluiu a incidência de ICMS nessas operações. 18 fev. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em: 12 jan. 2022.

²¹ Portal do STF. Notícias e Textos. *STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software*: O Plenário decidiu que o ISS é tributável no licenciamento de software e excluiu a incidência de ICMS nessas operações. 18 fev. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em: 12 jan. 2022.

²² Portal do STF. Notícias e Textos. *STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software*: O Plenário decidiu que o ISS é tributável no licenciamento de software e excluiu a incidência de ICMS nessas operações. 18 fev. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em: 12 jan. 2022.

5 Conclusões

Os empreendimentos empresariais sempre enfrentaram uma grande resistência para se constituírem no mercado, principalmente na era da tecnologia. Agora, é de conhecimento que a ação de viabilizar sua criação, instalação e o próprio funcionamento, estimulando a concorrência, e principalmente a livre iniciativa (num viés substancial), também servirá para o fisco cobrar os tributos adequados, em especial, às empresas criadoras de softwares.

Desta feita, não se poderia admitir que essas empresas, também na condição de empregadores, sejam tratadas como categorias únicas, sendo sujeitadas a bitributação ou tendo certa insegurança jurídica perpetrada pelo Estado brasileiro na situação da cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e do Imposto sobre Serviços, vinculados à discussão de tributação de softwares, sendo ora mercadorias, outras vezes serviços, devendo haver uma definição e um norte ao fisco.

Assim sendo, a questão seria verificar se o desenvolvimento de softwares do Brasil se tornaria uma comercialização de mercadorias ou basicamente um serviço propriamente dito, possibilitando que o fisco cobrasse os tributos pelos Municípios ou pelos Estados, a depender daquilo que restasse decidido nas ações diretas de inconstitucionalidades nº 5.659 e nº 1.945 do Supremo Tribunal Federal.

Apesar de não ser o projeto ideal, mas um bom início da interpretação à realidade das empresas, restou decidido que, para declarar a inconstitucionalidade dos Decretos nº 46.877/2015; da Lei nº 6.763/1975, art. 5º; Decreto nº 43.080/2002, art. 1º, I e II e Lei Complementar nº 87/1996, art. 2º, sobre o assunto tratado e reconhecer o afastamento da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS sobre as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, aquecendo o mercado brasileiro e preparando o país para uma nova era da inteligência artificial, possibilitando maior segurança jurídica aos investimentos nacionais e internacionais.

Conclui-se que, pelas razões anteriormente enumeradas e por outras que poderiam ser acrescentadas, o tema se afigura relevante e atual em consonância com a política econômica adotada e as estratégias do Governo Federal, possibilitando o crescimento econômico e social do país através da segurança jurídica do fisco brasileiro às empresas de tecnologia da informação.

Referências

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Tributação da Economia Digital*. Tratamento Jurídico Tributário do download de software no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. STF – Supremo Tribunal Federal. *Processo: ADI/5659*. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5132886>. Acesso em: 6 fev. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

LAVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MACEDO, Alberto. ISS – O Conceito econômico de serviços já foi Juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário e novos horizontes do processo*. São Paulo: Noesses, 2015.

MACHADO, Brunelli. A tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos de transporte. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

PISCITELLI, Thatiane dos Santos. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106.2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Thatiane. (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

PORTAL DO STF. Notícias e Textos. *STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software*: O Plenário decidiu que o ISS é tributável no licenciamento de software e excluiu a incidência de ICMS nessas operações. 18 fev. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em: 12 jan. 2022.

SCHWAB, Klaus. *A quarta revolução industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

Informação bibliográfica deste texto conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ZIPPERER, André Gonçalves; ZIPPERER, Fabrício Gonçalves. Impactos da tecnologia da informação e gestão digital tributária: leading cases e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 do Supremo Tribunal Federal. *International Journal of Digital Law*, Belo Horizonte, ano 3, n. 2, p. 69-80, maio/ago. 2022. DOI: 10.47975/IJDL.zipperer.v.3.n.2.
