



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
RODRIGO NEVES MARTINS**

**A PERTINÊNCIA DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO
FACE A ERA DIGITAL: análise da incidência de ICMS e ISSQN sobre
softwares via download**

**Juiz de Fora/MG
2019**

RODRIGO NEVES MARTINS

**A PERTINÊNCIA DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO
FACE A ERA DIGITAL: análise da incidência de ICMS e ISSQN sobre
softwares via download**

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação do Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora/MG
2019**

FOLHA DE APROVAÇÃO

RODRIGO NEVES MARTINS

A PERTINÊNCIA DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO FACE A ERA DIGITAL: análise da incidência de ICMS e ISSQN sobre softwares via download

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professor Doutor Marcos Vinicio Chein Feres
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professor Mestre Felipe Fayer Mansoldo
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 28 de junho de 2019.

A PERTINÊNCIA DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO FACE A ERA DIGITAL: análise da incidência de ICMS e ISSQN sobre softwares via download

Rodrigo Neves Martins ¹

RESUMO

Dentre os exemplos de ineficiência da tributação nacional face à era digital, tem-se a guerra fiscal entre Estados e Municípios pela tributação de softwares via download e a ocorrência de bitributação. Este trabalho pretende demonstrar que sob a tributação em análise não deve incidir ICMS e ISSQN. Entende que a adoção de um imposto nos moldes de um imposto sobre o valor agregado (IVA) teria a aptidão de suprir os novos contornos do Direito Tributário inserido na era digital, constituindo a via adequada para tributar softwares via download. Analisa-se, ainda, a PEC 45/2019, que propõe a criação de um imposto sobre bens e serviços (IBS) nos moldes de um IVA. Sob o prisma da persecução de uma tributação justa e de viver plenamente a lei faz-se uso, metodologicamente, da pesquisa qualitativa por traços de significação complementada por inferência descritiva e uso de hipótese rival.

Palavras-chave: Federalismo fiscal. Tributação de softwares via download. Tributação Justa. Imposto sobre o valor agregado.

ABSTRACT

Among the examples of Brazilian tax laws' inefficiency faced with the digital era, it can be mentioned the fiscal war between states and municipalities for the taxation of software downloads, and double taxation. This paper aims to demonstrate why neither ICMS nor ISSQN (Brazilian taxes) shall be levied on the sale of software downloads. It is understood that the adoption of a value-added tax (VAT) would be able to meet the challenges for taxation in the digital age, including the assessment of software downloads. It is also examined a legislative suggestion (PEC 45/2019) of a goods and services tax – in Portuguese “imposto sobre bens e serviços” (IBS) – in the mold of a VAT. From a perspective of seeking fair taxation, and fully living the law, this article is methodologically based on qualitative research, by traits of meaning, complemented by descriptive inference and the use of rival hypothesis.

Keywords: Fiscal federalism. Taxation of software downloads. Fair taxation. Value-added tax.

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. FEDERALISMO BRASILEIRO. 3. TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES VIA DOWNLOAD: INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISSQN? 3.1. O fato gerador: softwares via transferência eletrônica de dados – download. 3.2. A subsunção do fato à norma. 4. ILHAS DE ESTABILIDADE DENTRO DE UM UNIVERSO CAÓTICO. 4.1. A pertinência de um imposto sobre valor agregado. 4.2. Um novo imposto brasileiro nos moldes do IVA – o IBS (imposto sobre bens e serviços). 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional divide o poder de tributar entre os Entes federados (União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios) e essa competência é indelegável (art. 7º do Código Tributário Nacional – BRASIL, 1966). Quando dois entes tributam o mesmo contribuinte pelo mesmo fato gerador ocorre o fenômeno denominado bitributação, na qual observa-se invasão de competência, o que é, via de regra, vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

Frente às inovações tecnológicas da era digital emergem dúvidas sobre qual imposto deve incidir sobre o fato gerador e, conseqüentemente, de quem é a competência para tributar. É o caso da tributação dos softwares atualmente disputada entre Estados e Municípios.

Entende-se por software não apenas um programa de computador em si, mas toda a sua documentação associada e dados de configuração para a operacionalização dos mesmos (GALLINDO, 2016). É, assim, abstrato, intangível e extremamente importante na era digital.

Juridicamente, 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 (art. 2º da Lei 9.609 – BRASIL, 1998). Há também disposição no sentido de que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença (art. 9º da Lei 9.609 – BRASIL, 1998).

No que se refere a sua tributação, atualmente, Estados e Municípios “travam guerra” pela tributação de softwares. De um lado, Estados defendem que a circulação de softwares está sujeita ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); de outro, Municípios alegam tratar-se de prestação de serviço, hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). O presente trabalho faz o recorte metodológico de análise de softwares via download e objetiva demonstrar que não é adequada a incidência de nenhum dos dois impostos referidos.

A partir da noção de federalismo em harmonia com o pós-positivismo, procurar-se-á evidenciar que a criação de um novo imposto sobre o consumo pode tornar possível uma tributação justa, entendida como um Direito Fundamental.

A interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico no pós-positivismo não se ser inspirados por uma teoria da justiça e pela busca da concretização de direitos fundamentais (BARROSO, 2007). Nesse sentido, faz-se uso do pós-positivismo como marco teórico da persecução da tributação justa na era digital.

A pesquisa guia sua investigação pelo entendimento de Zenon Bankowski (2008) da necessidade de entender o sentido por detrás da lei, para então, se necessário, superá-la. A escolha deste entendimento se justifica pela sua capacidade de associar elementos jurídicos à realidade fática, o que é crucial na análise da incidência tributária em uma seara marcadamente tecnológica.

Assim, viver plenamente a lei é não se ater ao legalismo. “É, além disso, reconhecer a insuficiência normativa para a resolução dos problemas reais e estar disposto a romper criativamente com a regra estipulada genericamente, em uma articulação complexa entre dever, aspiração, Lei e amor” (FERES, 2016, p. 116).

A análise de conteúdo do presente artigo é do tipo qualitativa e utiliza de um plano teórico para construir uma teoria. O conteúdo extraído para análise do tema é de natureza indireta, como jurisprudência, livros, artigos, monografias, trabalhos de conclusão de curso, teses de mestrado e doutorado sobre os temas de Direito Tributário e Engenharia de Softwares.

A técnica de análise empregada faz uso da pesquisa qualitativa por traços de significação, de acordo com BABBIE (2007). Parte-se de uma análise geral sobre a legislação no que tange ao ICMS e ao ISSQN e, em seguida, confronta-se a incidência destes impostos sobre softwares via download. Ao concluir pela inexistência da hipótese de incidência de ICMS e ISSQN para o caso, parte-se para uma interpretação jurídica do papel do Direito Tributário frente a realidade fática dessas tecnologias, à luz do marco teórico adotado, apontando solução que compactue com uma tributação justa.

O objetivo da análise qualitativa se completa por inferência descritiva, que segundo EPSTEIN e KING (2013) significa partir do emprego de fatos conhecidos para compreender um fenômeno inicialmente desconhecido. Feito isso, parte-se para as conclusões que a observação proporciona, o que significa identificar seus desdobramentos no mundo real (EPSTEIN; KING, 2013).

Nesse percurso metodológico, faz-se ainda uso da hipótese rival, que EPSTEIN e KING (2013) entende como às “[...] explicações que não fecham com a teoria que [os pesquisadores] estão oferecendo”. Torna-se necessária a adoção deste método, uma vez que no contexto apresentado existem duas teorias possíveis para a tributação de softwares via download, quais sejam, por ICMS e por ISSQN, e a teoria defendida na pesquisa é diversa das duas apresentadas, qual seja, a criação de um novo imposto nos moldes de um imposto sobre o valor agregado (IVA).

2. FEDERALISMO BRASILEIRO

A primeira Constituição Republicana do Brasil (BRASIL, 1891) adotou, em seu artigo 1º, como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada em 15 de novembro de 1889.

A divisão de competência em matéria tributária foi tratada nos artigos 7º, da competência exclusiva da União, e 9º, da competência exclusiva dos Estados. Em relação aos Municípios, o artigo 68 da Constituição de 1891 (BRASIL, 1891) estabelece que “[...] os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu interesse particular”.

A divisão de competência em matéria tributária ganhou novos contornos nas Constituições Republicanas do Brasil posteriores. A Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), a primeira promulgada sob a égide da democracia, em vigência nos dias atuais, traz em seu artigo 24, inciso I, a competência legislativa concorrente entre os entes Federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) para legislar sobre Direito Tributário.

O federalismo é adotado no Brasil, como visto, desde a primeira Constituição Republicana. Segundo Maurine Morgan Pimentel Feitosa:

O federalismo consiste em forma de Estado pela qual há associação de Estados para a formação de um novo, em que os entes que ingressam na federação perdem a sua soberania, preservando, contudo, uma autonomia política limitada, materializada na capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração (FEITOSA, 2018, p. 24).

A Constituição (BRASIL, 1988) estabelece em seu artigo 1º que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal que constituem um Estado Democrático de Direito com fundamento na soberania.

Neste artigo observa-se a aplicação do conceito de federalismo, uma vez que a soberania é fundamento apenas do Estado formado pela união indissolúvel dos entes que permanecem com sua autonomia.

O conceito de Federalismo pode ser abordado sob diferentes perspectivas, dentre as quais merece relevante destaque a perspectiva fiscal. Conforme preceitua Elizabete Rosa de Mello:

O Federalismo Fiscal consubstancia na divisão do poder de tributar entre os entes Federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). Esse poder de tributar não se refere apenas à competência tributária de criar/majorar e legislar sobre os tributos descritos na Constituição Federal de 1988 (artigos 145/149-A), mas também se refere à capacidade tributária para fiscalizar e arrecadar os tributos. A competência tributária é indelegável, o poder de legislar não pode ser atribuído a outro ente da Federação, ao passo que a capacidade tributária para arrecadar e fiscalizar tributos, pode e deve ser delegada para obter maior arrecadação de tributos, como ocorre com o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR ou IPTR, nos termos do artigo 153, §4º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (MELLO, 2013, p. 27).

A repartição de competência expressa a autonomia dos entes Federativos. O artigo 24, inciso I da Constituição (BRASIL, 1988) estabelece competência concorrente entre os entes para legislar sobre Direito Tributário, disciplinando em seus parágrafos os termos dessa concorrência da seguinte forma:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
[...]
§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.
§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.
§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.
§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Ainda sobre a competência para legislar sobre o Direito do Tributário, o artigo 30 da Constituição (BRASIL, 1988), em seus incisos I e II, complementa que compete aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e estadual no que couber.

A competência tributária abrange também a criação e majoração de tributos pelos entes Federativos. Esta outorga de poder feita pela Constituição aos entes possui como uma de

suas características a indelegabilidade, isto é, apenas o ente determinado pela Constituição tem a faculdade de criar/majorar a espécie tributária a ele atribuída. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza preceitua que “[...] a competência tributária é a habilitação ou a faculdade potencial que a Constituição confere as pessoas de direito público interno para que, por meio de lei, tributem” (CARRAZZA, 2011, p. 569). Nos termos do artigo 7º do Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966) é possível a delegação apenas da capacidade ativa tributária, isto é, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, 1988).

Deve-se mencionar que existem cinco espécies tributárias, três delas presentes no artigo 5º do CTN e artigo 145 da Constituição (BRASIL, 1988), impostos, taxas e contribuições de melhoria, e outras duas tão somente no texto constitucional, empréstimo compulsório (artigo 148 da Constituição (BRASIL, 1988)) e contribuições (artigo 149 e 149-A da Constituição (BRASIL, 1988)). Destaca-se que a ausência de disposição de todas as espécies tributárias no Código Tributário Nacional dá-se ao fato de a Constituição, que trouxe as duas novas espécies tributárias apontadas, ser posterior ao CTN.

A União possui competência disciplinada na Constituição (BRASIL, 1988) para criar e majorar os impostos previstos em seus artigos 153 e 154, o empréstimo compulsório (artigo 148) e, via de regra, as contribuições (artigo 149).

O artigo 155 da Constituição (BRASIL, 1988), determina que o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) são impostos de competência dos Estados. Por sua vez, o artigo 156 da CRFB/88 determina que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) são impostos de competência das Municípios e o artigo 149-A da Constituição (BRASIL, 1988) também atribui a este ente a competência da contribuição de custeio do serviço de iluminação pública (COSIP). Os impostos de competência dos Estados e Municípios também são de competência do Distrito Federal por determinação do art. 147 da Constituição (BRASIL, 1988).

Ademais, por determinação dos incisos II e III do artigo 145 da Constituição (BRASIL, 1988), todos os entes Federativos podem criar e majorar as taxas e contribuições de melhoria por serem tributos de competência comum. Por fim, o artigo 149, §1º da Constituição

(BRASIL, 1988), determina que a contribuição social previdenciária do servidor público será criada pelo ente a que ele pertencer.

Especificado qual ente Federativo criará cada uma das espécies tributárias, necessário entender como ocorre o exercício da competência tributária. Via de regra, os tributos são criados por Lei Ordinária. Apenas quatro tributos, por determinação constitucional, necessitam de Lei Complementar, são eles a contribuição social residual (artigo 195, §4º, da Constituição (BRASIL, 1988)), o empréstimo compulsório (artigo 148 da Constituição (BRASIL, 1988)), o imposto sobre grandes fortunas – IGF (art. 153, VII, da Constituição (BRASIL, 1988)) e o imposto residual (artigo 154, I, da Constituição (BRASIL, 1988)).

A diferença entre Lei Complementar e Lei Ordinária cinge-se ao quórum de aprovação. Enquanto para a primeira o quórum é de maioria absoluta, nos termos do artigo 69 da Constituição (BRASIL, 1988), para a segunda o quórum é de maioria simples, conforme disposição do artigo 47 da Constituição (BRASIL, 1988). Os atos que compõem o processo legislativo de criação de Lei Complementar e de Lei Ordinária são os mesmos.

O artigo 62, da Constituição (BRASIL, 1988), determina que em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar Medidas Provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso nacional. O mesmo artigo, em seu §2º, possibilita a instituição e majoração de impostos, desde que respeitados dois requisitos: i) que a medida provisória não verse sobre matéria reservada a Lei Complementar (artigo 62, §1º, inciso III, da Constituição (BRASIL, 1988)); ii) que para o imposto ser exigido no próximo exercício financeiro será necessário que a Medida Provisória seja convertida em lei até o final do exercício financeiro em que foi editada, com exceção dos impostos previstos nos arts. 153, incisos I, II, IV, V, e 154, inciso II da Constituição (BRASIL, 1988). Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento de que medidas provisórias podem instituir e majorar quaisquer tributos, em que pese o art. 62, §2º só mencionar impostos, conforme aponta o acórdão da Suprema Corte. Nesse sentido, transcreve-se a ementa do Acórdão AI-ARG 236.976/MG de relatoria do Ministro Néri da Silveira:

Recurso extraordinário. 2. Medida provisória. Força de lei. 3. A Medida Provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF – AI: 236976 MG, Relator: Min. NÉRY DA SILVEIRA, Data de Julgamento: 17/08/1999, segunda Turma, Data de publicação: DJ 24-09-1999, PP – 00032 EMENT VOL-01964-05 PP-01106).

A temática instituição de tributos por medida provisória é complexa e divide a doutrina, ultrapassando o interesse de análise do presente artigo. Em que pese discussões doutrinárias, mister destacar que a Suprema Corte possui o entendimento positivo para a instituição de tributos por medidas provisórias. Nesse sentido, preceitua Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery:

O STF não só aceitou a medida provisória como fonte legítima para a instituição de tributos como não estabeleceu quaisquer limites materiais para a sua edição, entendendo que somente é rejeitada a MP quando o Congresso nacional manifesta-se expressamente sobre o tema (NERY JUNIOR, NERY, 2009, p. 616).

Sobre a temática competência tributária deve-se destacar ainda que, via de regra, é vedado mais de um ente Federativo cobrar tributo sobre o mesmo fato gerador, fenômeno denominado bitributação, existindo apenas duas exceções previstas constitucionalmente: artigo 155, §2º, IX, “a”, CRFB/88 – recolhimento de ICMS na importação – e artigo 154, II, CRFB/88 – imposto extraordinário guerra. No entendimento de Geraldo Ataliba:

A bitributação (em termos científicos) consiste na dupla exigência de tributos, de modo ilegítimo, por parte de duas (ou mais) pessoas de Direito Público, sendo caracterizada pela compreensão dos elementos seguintes:

- a) Competência tributária concorrente – há dois ou mais sujeitos ativos exigindo tributos sobre a mesma situação (fato hábil a dar nascimento à obrigação tributária);
- b) Identidade de situação tributada – a mesma situação gera a pretensão tributaria de dois ou mais sujeitos ativos, que a consideram atingida pela respectiva lei;
- c) Incidência sobre a economia do sujeito passivo, gravando-o sob o mesmo aspecto – o mesmo fato tributável, que criará o vínculo obrigacional entre Fisco e contribuinte, é perseguido por mais de uma pretensão tributária (ATALIBA, 2000, p. 150).

O conceito de bitributação não se confunde com o de *bis in idem*, ocorrendo o último quando o mesmo ente tributante cobra duas ou mais vezes o mesmo tributo de sua competência pela ocorrência de um mesmo fato gerador. É o que ocorre quando a União cobra o imposto de renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica (IRPJ) duas ou mais vezes em relação ao mesmo contribuinte, mesmo que seja com o *nomem iures* diferente.

A cobrança de ICMS, pelo Estado, e a cobrança de ISSQN, pelo Município, sobre o software via download, simultaneamente, por sua vez, constitui exemplo de bitributação, uma

vez que dois entes Federativos tributam o mesmo fato gerador, o que será tratado no próximo item.

3. TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES VIA DOWNLOAD: INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISSQN?

A ineficácia da legislação tributária vigente em atingir uma tributação justa é perceptível face a tributação de novas tecnologias na era digital. O Código Tributário Nacional, Lei Ordinária recepcionado pela Constituição (BRASIL, 1988) como Lei Complementar, responsável pelo tratamento da tributação nacional, é de 1966 e não são necessárias maiores digressões para compreender que diversas mudanças ocorreram desde o referido ano até os dias atuais. Nesse sentido, este artigo, em seu recorte metodológico, opta pelo estudo da tributação de softwares via download, tecnologia emergente após a promulgação do CTN, para entender, neste item, os equívocos da tributação atual por parte do Fisco.

3.1. O fato gerador: softwares via transferência eletrônica de dados – download

O presente artigo selecionou para análise da tributação objeto que integra o campo de estudo de ciências exatas. Nesse sentido, traz-se o conceito elaborado por Roger Pressman e Bruce Maxim em sua obra conjunta “Engenharia de Softwares: uma abordagem profissional”:

Software de computador é o produto que profissionais de software desenvolvem e ao qual dão suporte no longo prazo. Abrange programas executáveis em um computador de qualquer porte ou arquitetura, conteúdos (apresentados à medida que os programas são executados), informações descritivas tanto na forma impressa (*hard copy*) quanto na virtual, abrangendo praticamente qualquer mídia eletrônica (PRESSMAN, MAXIM, 2016, p. 1).

Sobre a natureza do software relevante destacar que possui um duplo papel, conforme entendimento de Roger Pressman e Bruce Maxim:

Ele é um produto e, ao mesmo tempo, o veículo para distribuir o produto. Como produto fornece o potencial computacional representado pelo hardware ou, de forma mais abrangente, por uma rede de computadores que podem ser acessados por hardware local. Seja residindo em um celular, seja em um tablet, em um computador de mesa ou em um mainframe, o software é um transformador de informações – produzindo, gerenciando, adquirindo, modificando, exibindo ou transmitindo informações que podem ser tão simples quanto um único bit ou tão complexas quanto uma apresentação multimídia derivada de dados obtidos por dezenas de fontes independentes. Como veículo de distribuição do produto, o software atua como a base para o controle do computador (sistemas operacionais), a comunicação de

informações (redes) e a criação e o controle de outros programas (ferramentas de softwares e ambientes), (PRESSMAN, MAXIM, 2016, p. 3).

Juridicamente, 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 (art. 2º da Lei 9.609 – BRASIL, 1998). Há também disposição no sentido de que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença (art. 9º da Lei 9.609 – BRASIL, 1998).

Sobre a natureza jurídica do software, Sergio Gallindo aponta que:

[...] software é bem intangível do tipo propriedade intelectual, protegido por direito real de autor, passível de cessão, onerosa ou gratuita, total (transferência de titularidade) ou parcial (direito de uso e gozo). A caracterização de autoria se dá com base no domínio do autor sob o código fonte, salvaguardadas as exceções do art. 4º da Lei de Softwares. O contrato de licenciamento de uso é o instrumento pelo qual o titular do software cede o direito real de uso e gozo sobre coisa alheia, podendo ser a cessão realizada a título oneroso ou não. A materialização da cessão se dá por intermédio da viabilização do acesso ao código-executável por parte do titular-cedente ao usuário cessionário (GALLINDO, 2016, p. 92).

A transferência eletrônica de dados dos softwares, também chamada de download, é a transferência de programas do computador licenciante, diretamente para o computador do usuário, via Internet, intranet e processos similares (art. 3º, inciso I, Decreto nº 27.307 – BRASIL, 2000).

No que se refere a tributação de softwares, o Supremo Tribunal Federal, no RE 176.626-SP, estabeleceu uma divisão entre software sob encomenda, sujeito ao ISSQN, e software de prateleira (produzido em escala comercial), sujeito ao ICMS. Entretanto, a evolução tecnológica trouxe o software transmitido via download (objeto do presente trabalho) e o software com acesso na nuvem (software as a service - SaaS), o que gerou novos desafios em relação à incidência tributária. O STF foi novamente provocado, agora pela ADI 1945-MT, ainda pendente de julgamento, conforme ementa do julgado transcrita a seguir:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. 2. LEI ESTADUAL 7.098, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998, DO ESTADO DE MATO GROSSO. [...] 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 furtar 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. (ADI 1945 MC, RELATOR(A): MIN. OCTAVIO GALLOTTI, RELATOR(A) P/ ACÓRDÃO: MIN. GILMAR MENDES, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 26/05/2010, DJE-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220- PP-00050).

No âmbito do Estado de São Paulo foi aprovado pelo CONFAZ o Convênio ICMS 181, em 28 de dezembro de 2015, que deu autorização, em sua cláusula primeira, a dezoito dos vinte e seis Estados da federação a conceder redução de base de cálculo nas 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”. Na prática, o convênio estabelece como competentes os Estados e Distrito Federal para tributar pela incidência do ICMS as operações com software disponibilizados por qualquer meio (incluindo aqui o software via download).

Em 2016, foi publicada a Lei Complementar 157 que manteve o licenciamento de uso de software (subitem 1.05) na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 como serviços tributáveis pelo ISSQN.

Após a publicação da Lei Complementar acima referida foi aprovado o Convênio CONFAZ nº 106/2017, o qual disciplinou os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

No tocante ao Estado de São Paulo, Estado promissor no trato da temática em comento, a Secretaria da Fazenda editou a Resposta à Consulta Tributária 15.093/2017, assentando entendimento de que “[...] a comercialização de software padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, em regra, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se dê, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (download ou streaming)”.

Em âmbito municipal, o Município de São Paulo publicou o Parecer Normativo SF nº 01/2017 que dispõe que toda negociação envolvendo software está sujeita ao ISSQN, enquadrando-se, todas elas, no subitem 1.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Diante do entendimento manifestado pelo Município, o Estado de São Paulo reafirmou seu posicionamento na Decisão Normativa CAT 04/2017, no sentido de que “[...] há incidência do ICMS nas operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, independentemente da forma como são comercializados”.

Traçado esse panorama de atuação do Fisco em relação a tributação em comento é notória a competição entre Estados e Municípios pelo fato gerador softwares via download, uma vez que ambos percebem neste fato gerador o exercício de sua competência tributária.

Uma vez tratado o fato gerador em análise, a legislação e a jurisprudência a ele relacionados na seara tributária, mister verificar se a incidência do ICMS e do ISSQN é consentânea com a persecução de uma tributação justa.

3.2. A subsunção do fato à norma

A cobrança do tributo deve resguardar as limitações do poder de tributar, que se constituem em imunidades e princípios tributários, do qual merece destaque o princípio da legalidade. Este estabelece que os tributos só podem ser criados e majorados por meio de lei, bem como só podem ser cobrados mediante existência prévia de lei.

Entretanto, a mera existência da lei que institui o tributo não enseja de imediato a sua cobrança. É necessário que o sujeito passivo concretize o fato gerador para fazer surgir a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito tributário do sujeito ativo.

O artigo 114 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que o fato gerador da obrigação principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. No ponto, Kiyoshi Harada define o fato gerador como:

[...] uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano de concretização daquele ato ou fato descritos (HARADA, 2017, p. 382).

Uma vez compreendido o conceito de fato gerador, verifica-se que o fato gerador em análise neste artigo é a transferência eletrônica de dados de softwares (download), passa-se a análise da tributação tal como ocorre nos dias atuais para destacar equívocos e perseguir uma tributação justa. Nesse sentido, como já destacado no item 3.1, atualmente Estados e Municípios percebem no mesmo fato gerador hipótese de incidência de sua competência tributária e

perseguem a tributação do software via download por ICMS e por ISSQN. Diante disso, crucial o estudo destes dois impostos.

A competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) é dos Estados e do Distrito Federal conforme disposto no art. 155, II, da Constituição (BRASIL, 1988). O referido artigo, em seu §2º, inciso IX, alínea “a”, estabelece que o ICMS incidirá sobre a importação de bens e, em seu §3º, dispõe que sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no Brasil também incide o imposto em comento.

Sobre a hipótese de incidência “realizar operações de circulação de mercadoria”, necessário compreender que tais operações carecem de juridicidade, com imprescindível transferência de titularidade. Nesse sentido, a Súmula 166 do STJ determina que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para o outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

No âmbito da tributação de softwares via download, necessário compreender qual o critério material da regra matriz da incidência tributária. Como exposto, cinco são as possibilidades de incidência do ICMS: (i) realizar operações de circulação de mercadorias; (ii) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) prestar serviço de comunicação; (iv) realizar operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais; e (v) importação de bens. Dentre as possibilidades, vislumbra-se que a adequada a ensejar a hipótese de incidência do referido imposto na tributação de softwares via download será a realização de operações de circulação de mercadorias.

Entretanto, nas operações de circulação de softwares pela via eletrônica de transferência de dados não há transferência de titularidade, a qual é imprescindível para exigência do imposto estadual. O uso de programa de computador será objeto de um contrato de licença (art. 9º da Lei 9.609 – BRASIL, 1998), no qual, frisa-se, não há mudança de titularidade, uma vez que esta permanece com o licenciante, que apenas cede o direito real de uso e gozo sob o software.

Sobre o contrato de licenciamento de uso de software, Sergio Paulo Gallindo expõe ser:

[...] um contrato de constituição de direitos reais sobre coisa alheia. O código-fonte que tangibiliza a propriedade intelectual protegida pelo direito de autor, não é repassado ao usuário, pois caso fosse, seria equivalente a transferência

do domínio sobre a própria propriedade do bem intangível. É através da transferência do código executável, inteligível sobretudo ao hardware computacional, que o direito real de uso e gozo é cedido (GALLINDO, 2016, p. 91).

Verifica-se, portanto, que apenas uma das cinco modalidades de incidência do ICMS é plausível de ensejar a tributação do software via download. Entretanto, esta única hipótese encontra-se eivada de vício de aplicabilidade, uma vez que o imposto estadual não pode incidir na ausência de transferência de titularidade do objeto da operação de circulação.

Nesse mesmo sentido, argumenta Tathiane Piscitelli:

[...] A impossibilidade de incidência do ICMS decorre da inexistência de um negócio jurídico cujo fim seja a circulação de uma mercadoria. A transferência eletrônica do bem digital se dá pela adesão a um contrato de licença de uso, cuja finalidade não é a transmissão da propriedade do bem, mas a autorização do uso, limitada às condições firmadas nesse mesmo instrumento (PISCITELLI, 2017, p. 692).

Noutro giro, destaca-se que de acordo com o artigo 156, inciso III, da Constituição (BRASIL, 1988), compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos pela incidência do ICMS e que estejam definidos em Lei Complementar. Sobre a lista anexa da LC 116/03 o STF entende que é taxativa, mas permite fazer interpretação extensiva quando há a expressão “e congêneres”. Nesse sentido, a ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL A QUO DE QUE ALGUNS DOS SERVIÇOS COBRADOS PELO MUNICÍPIO NÃO ESTÃO CONTEMPLADOS NA LISTA ANEXA AO DL 406/68. ROL TAXATIVO. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. ORIENTAÇÃO QUE COINCIDE COM O PRONUNCIAMNETO DESTA CORTE EM JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC (RESP. 1111.234/PR, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJE 08.10.2009). AVERIGUAÇÃO DO ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE NA REFERIDA LISTA QUE DEMANDARIA INCURSÃO EM SEARA DEFESA A ESTA CORTE, ANTE ÓBICE DA SÚMULA 07 STJ. AGRAVO REGIMENTAL DO MUNICÍPIO DE SANTOS DESPROVIDO. 1. Conforme a orientação desta egrégia Corte Superior, é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, em ampliação aos já existentes, apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres (interpretação extensiva, observado, contudo, a natureza dos serviços), (AgRg no REsp 1260079/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2012, DJe 07/05/2012).

Sobre a LC 116/2003 merece destaque os itens 1.04 e 1.05 de sua lista anexa que indica fatos geradores passíveis de incidência do ISSQN, uma vez que constituem fundamentos explanados pelos Municípios para a incidência do referido imposto no tocante à tributação de softwares:

[...] 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.

Faz-se necessário investigar se estamos, de fato, diante de um serviço ao analisar a transferência eletrônica de softwares. O termo “prestação de serviços” remonta a conteúdo de direito privado, cujos conceitos e institutos devem ser respeitados na interpretação da norma tributária, nos termos do artigo 110 do CTN (BRASIL, 1966).

Nesse ponto, traz-se à baila a definição de serviços, em consonância com o Direito Privado, de Mizabel Derzi:

- [...] 1. A prestação de serviços constitui uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
2. deve ser prestado a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de uma mercadoria de um estabelecimento para o outro da mesma pessoa;
 3. executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pelo qual excluem-se os serviços prestados pelos empregadores e pelos servidores públicos;
 4. deve ser habitual e não meramente eventual;
 5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a baixos preços, como alimentação servida gratuitamente ou a preço de custo;
 6. finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista), se público haverá imunidade, exceto para aquele dado serviço dado em concessão ou permissão a terceiros (DERZI, 2003, p. 491).

Sobre a necessidade de o contrato de prestação de serviços ter necessariamente de comportar uma obrigação de fazer, Tathiane Piscitelli explica que:

[...] para que se esteja diante de um negócio jurídico tributável pelo ISSQN, o contrato que o suporta deve ter por objeto uma obrigação de fazer. Esse entendimento é corroborado por julgados posteriores do Supremo Tribunal Federal; tome-se, por todos, o Recurso Extraordinário nº 592.905, julgado em regime de repercussão geral, em que se discutiu a incidência do ISSQN nos contratos de arrendamento mercantil. Nessa ocasião, o Plenário do Supremo realizou distinção entre os diversos tipos de arrendamento mercantil, para fins

de determinar em quais casos o objeto do contrato consistia em uma obrigação de fazer, sendo, então, tributado pelo ISSQN (PISCITELLI, 2017, p. 695).

Em relação a obrigação de dar esta “[...] pode ser conceituada como aquela em que o sujeito passivo compromete-se a entregar alguma coisa, certa ou incerta” (TARTUCE, 2015, p. 320). Destaca-se tal definição porque o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao avaliar a possibilidade de incidência do ISSQN nos contratos de locação de bens móveis, decidiu pela não tributação, uma vez que entendeu que se tratava de uma obrigação de dar, inexistindo serviço nesses casos, conforme o precedente RE 446.003 AgR, de relatoria do Ministro Celso de Melo. Tal entendimento constitui a Súmula Vinculante nº 31 (é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis).

A questão que se coloca é se o contrato de licenciamento de uso de softwares abarca uma obrigação de fazer, requisito tão caro à incidência do ISSQN. Nesse sentido importante refletir que o objeto do contrato de licenciamento de uso, no caso, é a cessão de uso do software. O licenciante autoriza o terceiro a utilizar o bem e, simultaneamente, sucumbe ao dever de entregar o software objeto do licenciamento de uso. A entrega, na hipótese em estudo, será efetivada pelo download.

No ponto, Sergio Gallindo apresenta entendimento sintético e pontual sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação e consigna que:

[...] trata-se de cessão de direito de uso (e gozo) de um bem intangível protegido ex lege por direito de autor. Trata-se da conjugação da obrigação de dar, desdobrada em até duas materializações decorrentes das especificidades técnicas dos programas de computador ou software, a saber, i) a obrigação de dar acesso ao uso (e gozo), que é usualmente consubstanciada por uma palavra chave que identifica a licença contratualmente estabelecida, e ii) a obrigação de dar o código executável, seja em um substrato informático – tais como CD-ROM, DVD, pen drive, etc -, por transferência eletrônica ou download, ou ainda, pela sua instalação em um computador instalado remotamente que seja acessível através de Internet ou de uma rede de dados privativa. Vê-se, claramente, que a natureza da operação descrita no subitem 1.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 não se coaduna com a hipótese de incidência sobre prestação de serviços, sendo uma escolha altamente discricionária e problemática do legislador complementar, que viola o Art. 110 do código tributário nacional. Não sem razão, portanto, constatamos o grau de controvérsia que envolve a tributação sobre software, tendo como consequência a prática explícita de bitributação, constituindo-se em verdadeira guerra fiscal entre Municípios e estados (GALLINDO, 2016, p. 120).

Resta verificado, desse modo, que, tal como o ICMS, não é cabível a incidência de ISSQN sobre a transferência eletrônica de dados de softwares. Nesse cenário, crucial refletir sobre novos contornos para a tributação de bens digitais na era digital.

4. ILHAS DE ESTABILIDADE DENTRO DE UM UNIVERSO CAÓTICO

A análise da tributação de softwares via download feita no tópico anterior possibilitou a percepção de que este não constitui hipótese de incidência do ICMS nem do ISSQN nos moldes do Código Tributário Nacional de 1966 e da Constituição (BRASIL, 1988).

A era digital revolucionou as relações sociais e jurídicas e é patente que institutos jurídicos anteriores à sua emergência não sejam capazes de captar todas as suas especificidades. Diante disso, especialmente no ramo do direito tributário, o que se observa, sobretudo na tributação de softwares via download, é a insistência de entes Federativos interessados na captação de tributos de sua competência sobre situações em que não se vislumbra hipótese de incidência. Nesse sentido os questionamentos: como Estados poderão cobrar ICMS sem que haja transmissão de titularidade do software? Como Municípios poderão cobrar ISSQN sobre softwares via download se não há uma obrigação de fazer envolvida?

Diante dessa realidade, interessante guiar a investigação pelo entendimento de Bankowski da necessidade de entender o sentido por detrás da lei, para então, se necessário, superá-la (BANKOWSKI, 2008), inserido no marco filosófico do pós-positivismo. Luís Roberto Barroso destaca que:

[...] O pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto: procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas. A interpretação e aplicação do ordenamento jurídico hão de ser inspiradas por uma teoria de justiça, mas não podem comportar voluntarismos ou personalismos, sobretudo os judiciais. No conjunto de idéias ricas e heterogêneas que procuram abrigo neste paradigma em construção incluem-se a atribuição de normatividade aos princípios e a definição de suas relações com valores e regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica constitucional; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre o fundamento da dignidade humana (BARROSO, 2007, p. 4/5).

Importante compreender o sentido de legalismo para o prosseguimento da discussão. Bankowski aponta que “o que importa para o legalismo são as regras e não o modo por meio do qual elas são estabelecidas” e essas regras são “ilhas de estabilidade dentro de um universo caótico” (BANKOWSKI, 2008, p. 45). O autor aponta que:

[...] Esse foco no direito e nas regras pode nos levar a esquecer que somos nós que as fazemos e podemos modifica-las. Acabamos por compreender a nós mesmos como técnicos das regras, as quais não desafiamos, nem podemos desafiar. A moralidade do direito (ou a legalidade) torna-se aquela do legalismo, qual seja, a de pura manipulação técnica de regras. As regras aparentam ter vida própria, o que não permitem que sejam desafiadas. Elas nos controlam, em vez de serem controladas por nós. Concentramo-nos nas próprias regras, em vez de analisarmos a sua instanciação dentro do contexto social (BANKOWSKI, 2008, p. 46).

Na hipótese em estudo as “ilhas de estabilidade dentro de um universo caótico” (BANKOWSKI, 2008, p. 45) podem ser compreendidas como as regras de incidência tributária inócuas face a reflexos da era digital, e a disputa entre Estados e Municípios pela aplicação de regras de incidência que não se encaixam com exatidão, manipulando-as para que os beneficiem.

É necessário reconhecer a imprescindibilidade de uma reforma tributária no cenário atual, desafiando regras antigas e compreendendo o sentido por detrás delas para, se necessário, superá-las. Viver plenamente a lei é reconhecer a insuficiência normativa para a resolução dos problemas reais e estar disposto a romper criativamente com a regra estipulada genericamente, em uma articulação complexa entre dever, aspiração, Lei e amor (FERES, 2016, p. 116).

Nesse sentido, é primordial integrar as regras em seu contexto social e, atualmente, não é possível afastá-las desse contexto de era digital, uma vez que a tecnologia não apenas faz parte da sociedade contemporânea, mas é responsável por intermediar e estabelecer relações. Apenas assim será atingido o Direito Fundamental a uma Tributação Justa.

Ricardo Lobo Torres entende que:

[...] A constituição, em sua unidade normativa, não se deixa limitar em domínios de validade. Irradia-se sobre todo o ordenamento. Os direitos fundamentais e os princípios objetivos do Estado de Direito atingem todo o domínio da vida relacionado com o poder estatal (TORRES, 2009, p. 55).

Elizabete Rosa de Mello explora a temática Direitos Fundamentais à luz de uma Tributação Justa da seguinte forma:

Os Direitos Fundamentais oriundos da Constituição de cada país, de forma expressa ou não, devem ser respeitados. Não se tem a pretensão de criar um novo Direito Fundamental, pois o objetivo é interpretar a necessidade de uma Tributação Justa, a qual é eleita à categoria de Direito Fundamental, o que não significa dar-lhe um rótulo imutável, mas sim preservar e colocar em prática o que vem a ser Tributação Justa, sempre mutável, pelo motivo de ser

analisada perante determinada sociedade em determinado tempo (MELLO, 2013, p. 22).

Face a compreensão de limites na tributação nacional vigente e de que uma Tributação Justa é mutável, uma vez que deve ser condizente com seu contexto social, o presente artigo, em desempenho de seu papel propositivo, apresenta o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado como uma forma de solucionar a problemática da bitributação e de propor uma Tributação Justa.

4.1. A pertinência de um imposto sobre valor agregado

Diante da necessidade de uma reforma tributária apta a tornar menos complexa a atividade fiscal e a superar os desafios da tributação na era digital, entende-se que a via mais adequada parece ser a unificação das diversas figuras tributárias em um único tributo. A criação do imposto sobre o valor agregado (IVA) no Brasil desponta como alternativa mais interessante e eficaz para uma tributação justa e capaz de acompanhar as inovações tecnológicas, como é o caso da tributação de softwares via download.

A adoção de um imposto único sobre o consumo, incidente sobre bens e serviços, é uma realidade em diversos países, sendo o fato gerador o incremento de valor ao produto ao longo da cadeia consumerista. Na realidade brasileira, a tributação sobre o consumo é complexa e se desdobra em vários tributos: IPI, ICMS, ISSQN, PIS e COFINS.

Sobre o conceito de IVA e suas características, José Maurício Pereira Águia preceitua que:

[...] Trata-se de imposto sobre consumo que incide sobre o valor agregado (ou acrescentado), das transações de bens e serviços. Alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incidindo sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até o consumo final do bem ou da utilização do serviço prestado, sendo assim um imposto plurifásico.

[...]

Pode-se afirmar, em síntese, que o IVA é um imposto geral sobre o consumo, não-cumulativo, com base tributável alargada (bens e serviços), que não discrimina o bem importado em relação ao nacional, neutro (não interfere na cadeia produtiva), que utiliza preferencialmente o regime de tributação no destino, e que gera condições para alcançar-se a harmonização fiscal dos impostos indiretos (ÁGUIA, 2007, p. 124, 132).

Por ser incidente sobre o valor agregado sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até o consumo final ou utilização do serviço prestado, constituindo uma base tributável alargada, sem distinção de mercadorias e serviços, a

problemática da tributação de softwares via download restaria solucionada. Sem dúvidas, os moldes de um IVA são capazes de atender com melhor êxito as demandas da era digital em prol de uma tributação justa.

Entretanto, a junção dos tributos incidentes sobre o consumo – ICMS, ISSQN, IPI, PIS e COFINS – em um imposto único é criticada por parte da doutrina sob o argumento de que tal medida seria incompatível com o federalismo fiscal por reduzir a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Afinal, IPI, PIS E COFINS são de competência da União, o ICMS de competência dos Estados e o ISSQN de competência dos Municípios e a existência de tributos próprios é consentânea com a independência político-administrativa dos entes da Federação. Nesse sentido, Kiyoshi Harada entende que:

A única forma de assegurar a independência político-administrativa às entidades componentes da Federação é conferir-lhes a autonomia financeira, por meio de tributos próprios, o que importa na reformulação da discriminação constitucional de rendas, e que torna cada vez mais difícil qualquer ideia de implantação do chamado imposto único (HARADA, 2017, p. 60).

De tal forma, uma reforma tributária no Brasil com a adoção de um imposto único nos moldes de um IVA encontra o desafio de fazer a junção de tributos sob a competência de diferentes entes da Federação sem ser incompatível com o federalismo fiscal pátrio.

4.2. Um novo imposto brasileiro nos moldes do IVA – o IBS (imposto sobre bens e serviços)

A adoção de um imposto único sobre o consumo, incidente sobre bens e serviços, é uma realidade em diversos países e o legislativo brasileiro, atento a esse cenário, já busca implementá-lo na tributação nacional.

A PEC 45/2019, de autoria de Baleia Rossi (MDB/SP), apresentada em 03/04/2019, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências é uma possibilidade de criação de um IVA diferenciado para o Brasil. No que tange a tramitação da PEC, destaca-se que em 22/05/2019, a Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) aprovou a admissibilidade da reforma tributária. Destaca-se que a análise da CCJ é técnica, verificando tão somente requisitos formais, como por exemplo se quem propôs a PEC compõe o rol de legitimados para a propositura, e requisitos materiais, analisando se o conteúdo da proposta não fere nenhuma das restrições impostas pela própria constituição. A situação atual da tramitação é “aguardando criação de comissão temporária pela Mesa”, que discutirá o mérito (conteúdo) da proposta. Posteriormente, seguirá para o plenário da Câmara, onde precisará ser aprovada com pelo menos 308 votos em dois turnos de votação antes de seguir para o Senado.

Em que pese existir etapas a serem percorridas no trâmite legislativo da PEC 45/2019, a aprovação pela CCJ representa importante passo em direção a Reforma Tributária. Explana-se a indexação da PEC em comento:

[...] Constituição Federal (1988), alteração, Sistema Tributário Nacional, criação, Imposto sobre bens e serviços (IBS), Unificação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

O IBS (imposto sobre bens e serviços) segue os moldes de um IVA. Trata-se de imposto único a substituir os tributos sobre o consumo no Brasil – ICMS, ISSQN, PIS, COFINS e IPI.

No ponto, merece destaque o trecho da PEC 45/2019 que explana quais serão os fatos geradores do imposto sobre bens e serviços:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

Como o IBS se manifesta nos moldes do IVA, o fato do imposto sobre valor agregado ter uma base tributável alargada, sem distinção de mercadorias e serviços, já resolve a problemática da tributação de softwares via download em estudo no artigo.

Observa-se ainda que a PEC 45/2019, em seu proposto artigo 152-A, §1º, I, “c”, CRFB/88, elencou como um de seus fatos geradores a cessão e o licenciamento de direitos, que é o objeto dos contratos de softwares. Dessa forma, haverá previsão legal para a incidência do IBS para a temática em estudo, em consonância ao princípio da legalidade tributária e respeito as diretrizes da regra matriz de incidência tributária.

No que tange ao problema da incompatibilidade de um imposto nos moldes de um IVA, no caso o IBS, com o federalismo pátrio, explana-se o entendimento de Maria Laura Clemente Morais:

[...] a instituição de um IVA pode ser compatível com o federalismo fiscal brasileiro. Isso porque a garantia da autonomia financeira dos membros da Federação não tem como único instrumento a divisão das competências tributárias, havendo outros mecanismos, como a repartição de receitas e, em certa medida, a própria capacidade tributária. Ademais, não se trata de um imposto único puro, mas sim de um imposto único sobre o consumo, mantendo-se, portanto, a competência dos entes federativos na tributação sobre as manifestações de riqueza por excelência (renda e patrimônio). Deve-se reforçar que a implantação de um IVA, em substituição aos tributos hoje existentes sobre o consumo, enseja a necessidade de revisão dos dispositivos constitucionais concernentes ao condicionamento do repasse da arrecadação, a fim de se assegurar a efetiva transferência dos recursos de um ente a outro. O novo modelo, ainda, deve vir acompanhado da criação de um sistema de arrecadação ramificado, integrado por todos os membros da Federação, que operariam em harmonia (MORAIS, 2018, p. 40-41).

No ponto, crucial destacar como a PEC 45/2019 abordou a arrecadação de seu IBS, bem como o repasse da arrecadação entre os entes da Federação. Observa-se que a proposta foi minuciosa nestes termos, motivo pelo qual é inviável a extração para o presente artigo de todos os artigos e seus respectivos parágrafos e incisos sobre a temática. Sobre a distribuição da receita do IBS destaca-se:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

[...]

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

[...]

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

[...]

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;
IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;
V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

[...]

Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159- A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.

Dessa forma, observa-se que a PEC 45/2019 apresenta a proposta de um imposto que simplifica a tributação sobre o consumo no Brasil, o IBS, e traz em sua regulamentação a distribuição de receitas proporcional ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente da Federação, assegurando a efetiva transferência dos recursos de um ente a outro pela criação de um comitê gestor nacional do imposto com competência para operacionalizar a distribuição de receita do IBS. Sobre o comitê, a PEC 45/2019, no tópico “justificativa” dessa PEC, explana que:

[...] A arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto. O comitê gestor será responsável também pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas o imposto. A fiscalização do IBS será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

A criação de um comitê gestor nacional composto por representantes dos entes da Federação para gerir a arrecadação e operacionalizar a distribuição da receita do novo imposto é uma opção interessante do legislador, uma vez que a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo é marcada por desafios que precisam ser enfrentados sem prejuízo para nenhum dos entes. Entre os desafios destaca-se o fato de que os atuais tributos sobre bens e serviços possuem uma série de destinações previstas na Constituição.

Sobre as destinações constitucionais dos atuais tributos sobre bens e consumo, o novo IBS proporciona redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente por cada ente.

Em posse do entendimento de que a garantia da autonomia financeira dos membros da Federação não tem como único instrumento a divisão das competências tributárias, verifica-se harmonia entre a criação do novo IBS com o federalismo fiscal pátrio. Isso porque a repartição de receitas é um dos instrumentos de garantia da autonomia financeira dos membros da Federação e o IBS terá a sua distribuição de receitas proporcional ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente da Federação. Além disso, o exercício da autonomia dos entes federativos será garantido por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente.

Assim, tem-se que a proposta do novo IBS é consentânea com a persecução de uma Tributação Justa, tanto da perspectiva do sujeito passivo, que terá uma tributação mais simplificada sobre o consumo, quanto da perspectiva do sujeito ativo, uma vez que o comitê gestor do novo imposto será formado por membros de todos os entes Federativos.

Em que pese não restar definido na PEC 45/2019 como será a atuação de cada ente Federativo dentro do comitê, uma vez que a mera junção de representantes certamente resultará em conflito de interesses no tocante a repartição de receitas, vislumbra-se que a proposta objetiva a criação de um órgão gestor, imparcial, que cuidará da arrecadação e distribuição de receitas, sendo tal atuação fiscalizada por representantes dos entes da Federação.

Acredita-se que a reforma tributária apresentada pela PEC 45/2019 é uma boa resposta às ilhas de estabilidade da tributação nacional. Conforme foi verificado, a criação do IBS, imposto sobre bens e serviços, no Brasil, nos moldes de um imposto sobre o valor agregado (IVA), é uma alternativa interessante para uma tributação justa e capaz de acompanhar as inovações da era digital e seus reflexos no consumo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conceito de Federalismo pode ser abordado sob diferentes perspectivas, dentre as quais a perspectiva fiscal. O Federalismo Fiscal consubstancia na divisão do poder de tributar entre os entes Federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) que se divide em competência tributária para criar e majorar tributos e capacidade tributária para fiscalizar e arrecadar os tributos.

Na esteira dos estudos sobre competência tributária encontra-se o conceito de bitributação, a dupla exigência de tributos, de modo ilegítimo, por parte de duas (ou mais) pessoas de Direito Público, que, via de regra, é vedada em nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Ocorre que a jurisprudência analisada no presente artigo demonstrou que dois Entes federativos, Estados e Municípios, percebem no mesmo fato gerador – softwares – o exercício de sua competência e disputam a sua tributação. A legislação tributária não é capaz de esgotar a disputa.

O fenômeno analisado é exemplo da ineficiência da tributação nacional face à era digital que revolucionou as relações sociais e jurídicas, sendo patente que institutos jurídicos anteriores à sua emergência não sejam capazes de captar todas as suas especificidades. No ponto, a reflexão de que o Código Tributário Nacional é de 1966.

Por uma opção metodológica o artigo optou por cingir a análise à tributação de softwares via download - jurisprudência e legislação tributária correlata - para comprovar a necessidade de uma reforma tributária para perseguir uma tributação justa. Nesse sentido, parte-se de uma análise geral sobre a legislação no que tange ao ICMS e ao ISSQN e, em seguida, confronta-se a incidência destes impostos sobre softwares via download.

A conclusão do estudo foi de que não deve incidir ICMS sobre softwares via download, uma vez que não há transferência de titularidade nessa circulação e também não deve incidir o ISSQN, já que não é possível verificar uma obrigação de fazer na hipótese em comento.

Daí parte-se para uma interpretação jurídica do papel do Direito Tributário frente a realidade fática dessas tecnologias, à luz do norte teórico de viver plenamente a lei de Zenon Bankowski (2008), especificamente pelo seu entendimento da necessidade de entender o sentido por detrás da lei, para então, se necessário, superá-la, apontando solução que compactue com uma tributação justa.

A solução proposta é a unificação das diversas figuras tributárias que incidem sobre o consumo em um único tributo, o imposto sobre o valor agregado (IVA), alternativa interessante e eficaz para uma tributação justa e capaz de acompanhar as inovações tecnológicas, como é o caso da tributação de softwares via download.

Nesse sentido, merece destaque a PEC 45/2019, em tramitação, com admissibilidade aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça. A proposta visa a criação do imposto sobre bens e serviços, nos moldes de um IVA, unificando neste imposto o ICMS, o ISSQN, o IPI, o PIS e a COFINS.

No tocante à tributação de softwares via download, observa-se que o novo imposto coloca fim à disputa entre Estados e Municípios, uma vez que possui uma base tributável alargada, sem distinção de mercadorias e serviços. Além disso a PEC 45/2019 traz como hipótese de incidência do IBS a cessão e o licenciamento de direitos e, como visto, o uso de

programa de computador se dá por contrato de licença. Dessa forma, sobre tributação de softwares via download incidirá o IBS.

Verifica-se ainda que a PEC 45/2019 está de acordo com a persecução de uma Tributação Justa face inovações da era digital e com o federalismo fiscal.

REFERÊNCIAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores LTDA, 2000.

BABBIE, Earl. *The Practice of Social Research*. Eleventh Edition. Belmont: Thomson Wadsworth, 2007.

BANKOWSKI, Zenon. **Vivendo Plenamente a Lei**. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Boletim de Direito Administrativo, São Paulo, ano 23, n. 1, p. 20-49, jan. 2007.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS nº 181/2015, de 28 de dezembro de 2015. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. **Diário Oficial da União**, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 29 dez. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS nº 106/2017, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 05 out. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 30 mai. 2019.

_____. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 03 abr. 2019.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Organizado por Cláudio Brandão de Oliveira. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2002. Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03 abr. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966, Seção 1, p. 12451. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 20 fev. 1998, Seção 1, p. 659, vol. 127. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estado e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 set. 1996, Seção 1, p. 18261. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 ago. 2003, Seção 1, p. 3. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 jun. 2017, Seção 1, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945-MT** Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Relatora: Ministra

Carmem Lúcia, 30 ago. 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf>. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no agravo de instrumento nº 236.976**. Relator Min. Néri da Silveira. Brasília, 17 ago. 1999. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14696496/agregno-agravo-de-instrumento-ai-236976-mg>. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 446.003-3**. Relator Min. Celso de Melo. Brasília, Segunda Turma, 30 mai. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 176.626-3/São Paulo**, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 10 nov. 1998. São Paulo: STF, 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 23 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no Recurso Especial nº 1260079/São Paulo**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, São Paulo, T1- Primeira Turma, 24 abr. 2012. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21669432/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1260079-sp-2011-0068467-6-stj?ref=serp>. Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>. Acesso em: 20 fev. 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003

EPSTEIN, Lee. KING, Gary. **Pesquisa empírica em direito [livro eletrônico]: as regras de inferência**. São Paulo: Direito GV, 2013 (Coleção acadêmica livre) 7 Mb; Título original: The rules of inference. – Vários tradutores.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de caso na Era da Internet**. Belo Horizonte. Fórum, 2018.

FERES, Marcos Vinicio Chein, SILVA, Lorena Abbas, CUCO, Pedro Henrique Oliveira, SILVA, Alan Rossi. **A contradição entre a regulamentação existente e a complexidade dos fatos reais no caso das drogas para doenças negligenciadas**. Ver. Bras. Polit. Públicas (online), vol. 06, nº 03, Brasília, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GALLINDO, Sergio Paulo Gomes. **Marco Civil da Internet e Serviços na Nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica**. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo. 2016.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MORAIS, Maria Laura Clemente. **Federalismo fiscal, Tributação Justa e Reforma tributária: comentários sobre a possibilidade de instituição de um imposto único sobre o consumo no Brasil**. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Universidade Federal de Juiz de Fora. Juiz de Fora. 2018.

NERY JUNIOR, Nelson, NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da tributação do comércio eletrônico**. Revista Jurídica Luso-brasileira, v. Ano 3, p. 673-703, 2017.

PRESSMAN, Roger S., MAXIM, Bruce R. **Engenharia de Softwares: uma abordagem profissional**. 8 ed. AMGH Editora LTDA, 2016.

RIO DE JANEIRO. Decreto nº 27.307 de 20 de outubro de 2000. Dispõe sobre o ICMS na operação realizada com programa de computador (software), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, RJ, 23 out. 2000. Disponível em: http://www.normasbrasil.com.br/norma/decreto-27307-2000-rj_156277.html. Acesso em: 20 fev. 2019.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 5 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT 04, de 20 de setembro de 2017. O Coordenador da Administração Tributária DECIDE, com fundamento no artigo 522 do 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 45.490, de 30-11-2000, aprovar a proposta da Consultoria Tributária e expedir o seguinte ato normativo. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, 21 set. 2017, p. 12.

Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decis%C3%A3o-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>. Acesso em: 24 fev. 2019.

SÃO PAULO. Parecer Normativo SF nº 1 de 18 de julho de 2017. Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo. **Diário Oficial do Município**, São Paulo, SP, 19 jul. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346412>. Acesso em: 24 fev. 2019.

SÃO PAULO. Resposta à Consulta nº 15093 de 18 de abril de 2017. ICMS – Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) – Incidência – Redução de base de cálculo – Emissão de documento fiscal. I. A comercialização de software padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, em regra, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se dê, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (download ou streaming). II. Todavia, enquanto não houver definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador as operações com softwares padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) estão isentas do ICMS (artigo 37 das DDTT do RICMS/2000) e não será exigida pelo Estado de São Paulo a emissão de documentos fiscais relativos a tais operações. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, 05 mai 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=344181>. Acesso em: 20 fev. 2019.