



**A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL: COMENTÁRIOS À  
JURISPRUDÊNCIA DO STF E ÀS POSSIBILIDADES TRAZIDAS COM A  
REFORMA TRIBUTÁRIA DA PEC Nº 45/2019**

**SOFTWARE TAXATION IN BRAZIL: COMMENTS ABOUT THE BRAZILIAN  
FEDERAL SUPREME COURT DECISIONS AND THE TAX REFORM  
POSSIBILITIES OF PEC Nº 45/2019**

Daniela Froener \*

Fernanda Linden Ruaro Peringer\*\*

**Resumo:** O artigo visa expor a temática da tributação do *software* no Brasil. Para tanto, abordar-se-á o histórico de decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a forma da tributação do *software*: se serviço ou mercadoria. Comentar-se-ão as decisões singulares sobre o tema, especificamente: RE nº 176.626-3, de 1998, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence; a ADI nº 1.945, de 2010, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia; e, o julgamento em conjunto das ADI nº 1.945 e nº 5.659, em 2021, essa última de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Após, será comentada a proposta de reforma tributária, PEC nº 45/2019, e analisados os possíveis impactos na tributação do *software* no país.

**Palavras-chave:** Tributação. Software. ISS. ICMS. Reforma Tributária.

\* Mestranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada; correio eletrônico: [daniela.froener@gmail.com](mailto:daniela.froener@gmail.com).

\*\* Doutoranda e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Advogada e Professora; correio eletrônico: [fernanda@ruaro.adv.br](mailto:fernanda@ruaro.adv.br)

**Abstract:** The object of this article is a reflection about the software taxation in Brazil. Started on analyzed the history of Federal Supreme Court decisions, what includes discussions about the correct way to tax software: as service or as merchandise. Subsequently, some decisions of the STF on the subject were analyzed: RE nº 176.626-3, of 1998, by Minister Sepúlveda Pertence; ADI nº 1945, of 2010, by Minister Cármem Lúcia; and, the joint judgment of ADI nº 1945 and nº 5659, in 2021, the latter being reported by Minister Dias Toffoli. Afterwards, was commented about the possible impacts of the tax reform proposals, PEC nº 45/2019, on software taxation.

**Keywords:** Taxation. Software. ISS. ICMS. Tax reform.

**Sumário:** Introdução; 1. As operações com *software* no Brasil; 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a tributação das operações com *software*; 3. A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019; 4. Considerações sobre os impactos da PEC nº 45/2019 nas operações com softwares; Conclusão; Referências.

## Introdução

Este artigo tem como objeto traçar comentários acerca da tributação do *software* no Brasil. Para tanto, inicia-se na discussão havida em 1998, quando do julgamento do RE nº 176.626-3 de São Paulo, que teve como relator o Ministro Sepúlveda Pertence que, quando da sua decisão, fez diferenciação entre *software* desenvolvido sob encomenda e dotado de customização ao usuário, daqueles produzidos em larga escala (chamados, então, *softwares* de prateleira), sendo os primeiros serviços, e, os segundos, mercadorias. O referido julgamento foi importante ao tema, eis que baseou, por décadas, decisões de Tribunais pelo Brasil que replicaram tal distinção, decidindo pela incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) às operações com *softwares* desenvolvido sob encomenda e dotado de customização ao usuário; e, Imposto sobre Circulação De Mercadorias e Serviços (ICMS) para o que ficou definido como *software* de prateleira.

Após, com a decisão cautelar havida na ADI nº 1.945, em 2010, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, houvera mais um capítulo na história de tributação de *software* no país. Isso, pois, diferentemente da realidade enfrentada pelo Ministro Sepúlveda Pertence em 1998, quando do julgamento dessa ADI, a tecnologia havia avançado e muitos *softwares* tinham passado a ser disponibilizados através de *download* na Internet. Logo, em desaparecendo o suporte físico que tornava possível a disponibilização dos *softwares* aos usuários, tal como o muito difundido CD-ROM, para que fosse viável seguir-se com a hipótese de incidência do ICMS para algumas das operações havidas com *software*, necessária foi a decisão da ADI nº 1.945, que aceitou a existência de “mercadoria virtual”, entendida por alguns doutrinadores, como um alargamento do conceito constitucional de “mercadoria”.

Em seguida, com o julgamento em conjunto das ADI nº 1.945 e nº 5.659, em 2021, essa última de relatoria do Ministro Dias Toffoli, que entendeu ser o *software* expressão do espírito humano, protegido pela legislação dos direitos autorais, e sob mandamento de legislação própria (Lei nº 9.609/1998) que determinava a exploração via contratos de licença, de maneira que não haveria que se falar com circulação de mercadorias, havendo a incidência tão somente do ISS, houve, aparentemente, um fim à discussão.

O julgamento de 2021 trouxe segurança ao setor, porém, atualmente, o desafio é outro: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Previsto nas Reformas Tributárias o IBS trás consigo a segurança de que não há dúvidas sobre a sua aplicação em bens intangíveis, como o *software*. No entanto, a previsão de alíquota em 25% e a pouca usabilidade de créditos por setor de serviços, pode apresentar impacto negativo aqueles que exploram o desenvolvimento e distribuição de programas de computador.

Em sendo assim, a histórica discussão sobre a tributação do *software* no Brasil aparenta ganhar mais um capítulo, onde se discute os impactos das reformas tributárias no desenvolvimento de novos modelos de negócios baseados em tecnologia.

## **1. As operações com *software* no Brasil**

Para analisarmos as operações possíveis com *softwares* no Brasil e, por consequente, a sua tributação, primeiramente se faz necessário entender qual é o conceito de *software* no ordenamento jurídico brasileiro e as formas pelas quais pode ser explorado.

Atualmente, o conceito legal de *software* está previsto na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe especificamente sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no Brasil, porém, traz conceito abrangente sobre o que seria programa de computador<sup>1</sup>.

Antes da edição da mencionada legislação, havia tão apenas a definição do que seria *software* de acordo com o Ato Normativo nº 22 de 1982, emitido pela Secretaria Especial de Informática (SEI), que definia *por programa de computador, um conjunto de instruções que possa, uma vez exteriorizado em suporte físico decifrável por máquinas automáticas de registro e tratamento de dados e informações, fazê-las funcionar de modo e para fins determinados*<sup>2</sup>.

Após o Ato Normativo acima mencionado, foi editada a Lei nº 7.232 de 29 de outubro de 1984<sup>3</sup>, que dispôs sobre a Política Nacional de Informática, porém, não apresentou definição ou conceito acerca do que seria *software*.

Tão logo, em 1987, houve a edição da Lei nº 7.646, de 18 de dezembro, que dispôs sobre a proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no país, atualmente revogada pela Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. A Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987, introduziu o conceito do que seria um programa de computador<sup>4</sup>, conceito esse

---

<sup>1</sup> Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (BRASIL. 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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm). Acesso em: 25 mai. 2023.).

<sup>2</sup> LUPI, André Lipp Pinto Basto. Proteção Jurídica do software: eficácia e adequação. Porto Alegre: Editora Síntese Ltda, 1998. p. 38.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei nº 7.232, de 29 de outubro de 1984. Dispõe sobre a Política Nacional de Informática, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7232.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7232.htm). Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>4</sup> Art. 1º São livres, no País, a produção e a comercialização de programas de computador, de origem estrangeira ou nacional, assegurada integral proteção aos titulares dos respectivos direitos, nas condições estabelecidas em lei.

que serviu de inspiração para a atual definição legal, já que houvera apenas o acréscimo da expressão “ou análoga” à redação original constante da Lei nº 7.646, o que estendeu o conceito a outras técnicas, que não apenas digital.

Ainda, cumpre mencionar a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, e que atribuiu, em seu Artigo 7º, caráter intelectual ao programa de computador. Logo, nos termos da legislação pátria, deve-se entender o *software* por obra intelectual<sup>5</sup>.

Em relações às operações com *software* no Brasil, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, definiu em seu Artigo 9º, que o uso de programa de computador no Brasil será objeto de contrato de licença, não fazendo distinção entre as possíveis diferentes formas de desenvolvimento, distribuição ou exploração dos *softwares*<sup>6</sup>.

Sobre os contratos de licença, Fabio Ulhôa Coelho menciona que o *titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio*<sup>7</sup>. Assim, quando estamos diante de um contrato de licença, há, em verdade, uma autorização de uso por parte do detentor do *software*, e não a transferência de propriedade.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha classifica os contratos de licença em três tipos: (i) licença para comercialização: nesse tipo, há certa cessão de alguma parte do direito de comercialização, o que possibilita ao licenciado distribuir o

---

Parágrafo único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (BRASIL. Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987. Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Acesso em: 25 de maio de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7646.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm)).

<sup>5</sup> Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador; (BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Acesso em: 25 de maio de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm))

<sup>6</sup> Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. (BRASIL. 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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm). Acesso em: 25 mai. 2023.).

<sup>7</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de Direito Civil: Direito das Coisas – direito autoral. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 840-841.

*software* para os usuários finais; (ii) licença para desenvolvimento: caso onde o licenciado recebe autorização do licenciante de alterar o *software* customizando-o e, assim, criando um novo programa de computador (obra derivada), que pode vir a ser explorado economicamente; e, por fim, (iii) a licença de uso: aqui o detentor dos direitos patrimoniais concede apenas uma autorização para que um terceiro faça uso do programa de computador como está, sem possibilidade de customizações, apesar de poder agregar serviços como suporte<sup>8</sup>.

Por fim, para Carlos Alberto Rohrmann, o termo “licença” se traduz em mera autorização para que alguém possa utilizar o *software* sem que, com isso, seja transferida qualquer propriedade ou direitos inerentes ao programa de computador<sup>9</sup>.

Em sendo superada a forma como deve ser contratualmente formalizada as operações com *software*, passa-se à análise da forma de tributação de tais operações, que é motivo histórico de discórdia.

## **2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a tributação das operações com *software***

Tatiane dos Santos Piscitelli comenta que operações envolvendo bens digitais no Brasil não é novidade, sendo que, desde 1998, já vem sendo discutida a possibilidade de incidência do ISSQN e ICMS sobre as operações com programas de computador<sup>10</sup>.

Nesse sentido, Vinícius Jucá Laves e Christiane Alves Alvarenga comentam que a discussão sobre a tributação de *software* no Brasil já alcança 20 anos, resultando em um conflito entre Municípios e Estados sobre qual tributo seria devido, já que os Estados entendem que o *software*, quando distribuído em larga escala e sem customização, seria verdadeira mercadoria, então, objeto de aplicação do ICMS, por outro lado, os Municípios defendem que qualquer apresentação ou forma de distribuição de *software* se enquadra em serviço de

---

<sup>8</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de software. São Paulo: Noeses, 2020. p. 105-111.

<sup>9</sup> ROHRMANN, Carlos Alberto. Curso de direito virtual. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 61.

<sup>10</sup> 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.

qualquer natureza, fato gerador, então, de ISSQN. Tal realidade é causadora de discórdia e insegurança jurídica aos empresários que atuam no ramo<sup>11</sup>.

Matheus Carneiro Assunção, defende que os conceitos de “serviço” e “mercadoria” seriam essenciais para se identificar os limites constitucionais ao poder de tributar, confirme os Artigos 155, II e 156, III, da Constituição Federal da República, bem como que tais conceitos não poderiam ser alterados pelo legislador Estadual, Distrital ou Municipal, por força da revisão do Artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>12</sup>.

A primeira oportunidade que o STF teve de apreciar a matéria foi no Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626-3 de São Paulo<sup>13</sup>. O referido RE tratava-se de recurso interposto pelo Estado de São Paulo contra decisão que julgou procedente ação declaratória ajuizada pela empresa Munps Processamento de Dados Ltda., que visava o reconhecimento de não incidência do ICMS sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na ocasião, havia confirmado a sentença de primeiro grau, entendendo pelo afastamento da incidência do ICMS no caso. Como fundamento mencionou que, de acordo com a Lei de Software vigente na época, Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987, atualmente revogada pela Lei nº 9.609, de 19.2.1998, o programa de computador não seria objeto de venda, eis que sempre pertence ao seu criador, logo não haveria a transferência de propriedade neste tipo de operação, requisito indispensável para a incidência do ICMS. Ainda, entendeu que o suporte físico que eventualmente transporta o *software* também não seria mercadoria, pois o que preponderaria na operação seria o *software* nele contido, não sendo possível confundir o *software* com o seu correspondente suporte físico.

Já a tese defendida pelo Estado de São Paulo era a de que os programas de computador, quando feitos sob encomenda para atender às necessidades

---

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Tributação da Economia Digital. Tratamento Jurídico Tributário do download de software no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 227-228.

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10, nov, 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 11 dez, 1998.

específicas de um cliente, seriam típicos serviços sob a competência tributária dos Municípios. Porém, quando um programa de computador fosse produzido para ser vendido em indistintos pontos, servindo a grande número de usuários, produzido em escala industrial, hipótese chamada de “software de prateleira”, haveria, então, a existência de um verdadeiro produto, logo, estaria configurada a circulação de mercadoria para fins de ICMS, sendo afastada a ideia de prestação de serviço.

O Ministro Relator do caso, Sepúlveda Pertence, logo entendeu que a controvérsia será insolúvel sem a precisão do conceito de “mercadoria”, contido no artigo 155, inciso II, da CF, essencial para a verificação da ocorrência do ICMS, de competência dos Estados. Em sendo assim, o Ministro afirmou que o conceito de mercadoria não inclui bem incorpóreos, apenas os corpóreos objetos de atos de comércio ou destinado a sê-lo. Ainda, que as operações com *software* teriam por objeto um direito de uso de bem incorpóreo e insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e sofrer a incidência do ICMS. Entretanto, para o Relator, haveria exceção: os chamados *softwares* de prateleira.

Fundamentando com base nos estudos de Rui Saavedra, o Relator classificou o *software* em três categorias: os *softwares standard*: produzidos em massa e que atendem a vários usuários; os *softwares* “por encomenda” ou “à medida do cliente”, ambos desenvolvidos por encomenda e de acordo com as necessidades específicas do usuário; e, os *softwares* adaptáveis ao cliente, que seriam *softwares standard* com possibilidade de customização de acordo com as necessidades do usuário. Relacionou ainda que aos *softwares standard* não há a cessão de propriedade do *software*, mas sim, um direito de uso não exclusivo, na forma de contratos de adesão.

Nesse ponto, o Relator defendeu que o comerciante que adquire exemplares de *software* para a revenda não se torna licenciado ou cessionário dos direitos de uso, logo, não podendo transferir tais direitos ao comprador. Assim, o comerciante teria relação apenas com o *corpus mechanicum* que transporta o *software*, sendo que seria sobre esta operação que caberia a discussão sobre a incidência do ICMS. Vale frisar que, na época em que o caso foi julgado, a forma de distribuição mais comum de programas de computador se dava via suporte físico, como o CD-ROM.



Por fim, o Relator anotando que a questão seria estranha ao objeto da ação declaratória, votou, então, por não conhecer do recurso.

Apesar do não conhecimento do recurso, o voto do Ministro Relator Sepúlveda Pertence serviu de fundamentação para muitas decisões judiciais que se seguiram com o mesmo tema, e que entenderam pela tributação via ICMS dos *softwares standard*, também chamados de *softwares* de prateleira, e tributação via ISS dos *softwares* desenvolvidos por encomenda<sup>14</sup>.

Para alguns doutrinadores, o entendimento de que *software* poderia ser tido por mercadoria era equivocado, pois, quando alguém “adquiria” um *software*, não haveria uma operação de compra e venda, pois a propriedade não era transferida, mas sim, um licenciamento de uso de bem intelectual de propriedade do licenciante<sup>15</sup>. Ainda, além disso, não haveria como se falar em circulação de mercadoria, pois o *software* é bem intangível.

Em outra oportunidade relevante de análise da matéria, o STF recebeu a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945<sup>16</sup>, ajuizada em 1999 pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB contra a Lei nº 7.098/1998, que consolidava as normas referentes ao ICMS no Estado do Mato Grosso, e que previa, em seu Artigo 2º, § 1º, VI, a incidência do referido imposto sobre operações com programas de computador, ainda que realizados por transferência eletrônica de dados.

---

<sup>14</sup> AREsp n. 2.214.947, Ministro Francisco Falcão, DJe de 04/05/2023. SS n. 3.425, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJe de 20/12/2022. REsp n. 1.641.775/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para Acórdão Ministro Gurgel De Faria, Primeira Turma, julgado em 13/11/2018, DJe de 4/12/2018. AgInt no REsp 1.405.040/SP, Rel. Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 6/8/2019, DJe 20/8/2019. AREsp n. 1.945.799, Ministro Francisco Falcão, DJe de 15/02/2022. RE 199.464, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 30.04.1999. RE-AgR 285.870, de relatoria do Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 1º.08.2008.

<sup>15</sup> “O equívoco do julgamento do RE 176.626 SP, 1998, de entender o licenciamento de software padronizado como uma mercadoria, ficou escondido por detrás dos suportes físicos disquete e CD-ROM (e pelo fato de só se pagar pela licença uma única vez – licença perpétua). Afinal, a caixinha do Windows 3.1©, realmente, tinha toda a cara de uma mercadoria, tangível, mas juridicamente não o era (...)” (MACEDO, José Alberto. Licenciamento de software ISS vs ICMS – crítica ao parecer da PGR. Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-01/alberto-macedo-licenciamento-software-iss-vs-icms>. Acesso em: 25 mai. 2023.). “Quando o consumidor ‘adquire’, no mercado, o software de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos”. (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil. vol.4. Direito das Coisas. Direito Autoral. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.412.).

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade no 1945/MT. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24, fev, 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ, 20, mai, 2021.

Em medida cautelar, de 2010, a Corte entendeu ser possível a incidência do ICMS sob *software* distribuído por meio de transferência eletrônica de dados, o que incluiu o *download* do bem via Internet. Em sendo assim, o STF firmou entendimento de que, para fins de ICMS, a expressão “mercadoria” não estaria limitada a bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Essa decisão cautelar é citada por Tathiane Piscitelli e Doris Canen como marco do abandono do critério de bem corpóreo para a verificação da incidência do ICMS, pela adoção do critério de nível de customização do bem<sup>17</sup>.

Com base nesse entendimento, os Estados firmaram Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) nº 181, de 28 de dezembro de 2015, e nº 106, de 29 de setembro de 2017<sup>18</sup>, e passaram a defender que o *software* seria uma mercadoria virtual, prevendo a cobrança de ICMS sobre operações com *software* que abarcasse transferência eletrônica de dados.

Nesse ponto, há doutrinadores que entendem pela possibilidade da mutação do conceito de “mercadoria” para se adequar a dinâmica social, reinterpretando tal conceito de acordo com os novos modelos de *software* que poderiam surgir. Assim, haveria a possibilidade de uma interpretação extensiva do conceito de “mercadoria” para ser possível a hipótese de incidência de ICMS, nesse sentido, o licenciamento de uso de *software* poderia ser interpretado como uma “mercadoria virtual”<sup>19</sup>.

Por outro lado, há o entendimento de que haveria diferença entre os termos “o uso de programa de computador” e “mercadorias”. O conceito de

---

<sup>17</sup> PISCITELLI, Tathiane; CANEN, Doris. Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties. Bulletin for International Taxation, v. 72, n. 4a, p. 21 e 72-79, 2018.

<sup>18</sup> “Cláusula primeira: As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio”. Convênio 106/2017. Disponível em:

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17). Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>19</sup> “Quando da edição do texto constitucional de 1988, foi recepcionado o conceito de mercadoria adotado pela comunidade jurídica. A definição de mercadoria consistia em bem móvel, corpóreo, objeto de mercancia. À época, raramente – para não se falar quase nunca –, falava-se na aquisição de bens virtuais. Portanto, o conceito preexistente de mercadoria satisfazia as situações ocorridas à época na sociedade. Entretanto, essas situações foram mudando com o passar do tempo, tornando-se comuns, nos dias atuais, a compra de bens virtuais. Daí porque entendemos necessária a mutação do conceito constitucional de mercadoria, para contemplar, também, os bens incorpóreos postos no comércio”. (BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. São Paulo. Noeses, 2015, p. 163.).

licenciamento de uso de programa de computador seria aberto, podendo sofrer mudança conforme a evolução digital, porém, o mesmo não se aplicaria aos conceitos de “serviço” e “mercadoria”, que tiveram seus critérios elencados na Constituição Federal de 1988, logo, não poderiam sofrer essa evolução semântica. Em sendo assim, conforme o professor Alberto Macedo, os Estados, através de Convênios, não poderiam instituir um conceito de “mercadoria digital”<sup>20</sup>.

Quando do julgamento do mérito da ação, a Ministra Cármen Lúcia, então Relatora, em seu voto, afirmou que seria adequado reconhecer a mercancia de licenças de uso de *software*, quando postas indiscriminadamente à disposição do público para aquisição, sendo esta uma forma de circulação de mercadorias, situação que atrai a incidência do ICMS. Entretanto, o seu entendimento não prevaleceu.

O mérito da ADI nº 1.945 foi julgada em conjunto com a ADI nº 5.659 de Minas Gerais, no ano de 2021.

A ADI nº 5.659<sup>21</sup> fora ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96 e do Decreto nº 46.877/15 do Estado de Minas Gerais, para excluir das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador.

O Relator, agora o Ministro Dias Toffoli, em seu voto, argumentou que a expressão “mercadoria”, para fins de incidência do ICMS, não é inequívoca no sentido de que abrange tão somente os bens corpóreos (tangíveis) que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo, já que a Constituição Federal de 1988 previu a possibilidade de incidência do mesmo imposto sobre operações relativas à energia elétrica, logo, não haveria como sustentar que coisas incorpóreas

---

<sup>20</sup> “(...) tal evolução conceitual não é possível no caso do conceito constitucional de mercadoria, bem material, que demanda tangibilidade e transferência de titularidade; pois essa evolução causaria uma inconstitucional involução do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza, que é justamente o de bem imaterial, em contraposição a bem material, decidido no RE-RG 651.703, destruindo a fronteira entre ambos, e licença de uso do software é justamente um bem imaterial”. (MACEDO, José Alberto. Licenciamento de software ISS vs ICMS – crítica ao parecer da PGR. Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-01/alberto-macedo-licenciamento-software-iss-vs-icms>. Acesso em: 25 mai. 2023.).

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659/MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24, fev, 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 20, mai, 2021.

estariam fora do conceito de mercadoria. Seguiu afirmando que o *software* poderia ser considerado em si um bem digital incorpóreo, que pode virar fato gerador do ICMS a depender do negócio jurídico firmado.

Porém, afirmou o Relator, que a antiga distinção criada e disseminada quando do julgamento do RE nº 176.626/SP em 1998, entre *software* de prateleira e por encomenda, não era mais suficiente para estabelecer a definição da competência tributária, principalmente pelo fato de que os *softwares*, tradicionalmente transacionados em suporte físico, passaram a ser distribuídos através de *download* ou por meio de acesso direto à Internet.

Ainda, da análise do Relator, o simples fato de um serviço encontrar-se na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o torna tributável pelo ISS, e afastaria a incidência do ICMS, o que era o caso das operações com *software*, já que estão listadas no subitem 1.05 da mencionada lista<sup>22</sup>. Nesse sentido, o Relator lembrou que o legislador não fez distinção entre *software* padronizado ou personalizado, para justificar o entendimento pela tributação por impostos diferentes, como a Corte fizera em 1998 e 2010.

Por fim, reforçou que o programa de computador é obra resultante do intelecto humano, disciplinado pela Lei nº 9.609, que, dentre outras, prevê expressamente que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença, e estando a operação de licenciamento listada no anexo da Lei Complementar nº 116 como serviço, claro estaria a vontade do legislador pela tributação das operações com *software* pelo ISS.

O resultado, por maioria, acompanhou o voto do Relator, de maneira que, a partir do julgamento em conjunto das ADI nº 1.945 e 5.659, as operações com *software* no Brasil passaram a serem tributadas apenas pelo ISS.

Acerca da modulação dos efeitos da decisão, o STF, por maioria, atribuiu eficácia *ex nunc* a contar da publicação da ata de julgamento do mérito para, em suma: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com *softwares* em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os

---

<sup>22</sup> BRASIL. 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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 25 mai. 2023.

municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discuta a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

### **3. A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019**

Apresentada, originalmente, pelo Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), em 2019, a PEC nº 45/2019<sup>23</sup>, dentre outras propostas, prevê a extinção de diversos impostos federais, estaduais e municipais, e a criação, via lei complementar, de um imposto nacional, chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Entretanto, a proposta não se trata de novidade, eis que é texto substitutivo do apresentado pelo Deputado Mendes Theme e rejeitado na PEC nº 293/2004, durante a Comissão Especial de Reforma Tributária que tramitou na Câmara dos Deputados até 2018 e aguarda votação<sup>24</sup>.

Assim, com a criação do IBS, restariam extintos o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), a contribuição ao PIS (Programas de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), eis que seriam unificados na figura do IBS, ponto alto da proposta.

Nos termos da justificativa da proposta, o IBS seria um imposto sobre valor adicionado, modelo esse muito difundido pelo mundo como forma de tributação

---

<sup>23</sup> BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta de Emenda à Constituição no 45/2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=DBD37400D03CCF6E044A62ACB2238688.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=DBD37400D03CCF6E044A62ACB2238688.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019). Acesso em 25 mai. 2023.

<sup>24</sup> PACHECO, Alexandre Sansone. A Reforma Tributária da Câmara dos Deputados virou pauta bomba. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/jogo-das-regras/a-reforma-tributaria-da-camara-dos-deputados-virou-pauta-bomba/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

do consumo de bens e serviços, sendo modelo que promete simplificar o sistema tributário, sem reduzir a autonomia dos entes federados, que poderiam seguir gerindo suas receitas mediante a alteração das alíquotas do IBS<sup>25</sup>.

Porém, o texto da PEC nº 45/2019 aprovado pela Câmara dos Deputados, em dois turnos, no dia 07 de julho de 2023, e elaborado pelo Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), previu, além da criação do IBS, a criação, também, de uma contribuição federal, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)<sup>26</sup>.

Assim, nos termos do texto aprovado, haverá a criação do IBS, que unificará o ICMS e o ISS; e, a criação da CBS, que unificará o PIS, o PIS-Importação, a COFINS e a COFINS-Importação, restando o IPI extinto.

De acordo com o Artigo 156-A da PEC nº 45/2019, a lei complementar instituirá o IBS, que será uniforme em todo país, incidindo sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; e, importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços, ressalvada a imunidade sobre as exportações.

Na prática, através de resolução, o Senado Federal fixará alíquota de referência, e cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica, essa que será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as exceções previstas, sendo o contribuinte cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.

O imposto será não cumulativo, não integrará sua própria base de cálculo, não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, ressalvadas as exceções previstas na própria PEC. Não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

---

<sup>25</sup> “Nesse sentido, a PEC 45/19 atende plenamente aos objetivos a que se propõe, uma vez que com a unificação dos cinco tributos que incidem sobre o consumo, hoje administrados por União, estados, Distrito Federal e municípios, em apenas um, o IBS, restará facilitada a gestão fiscal por parte das empresas, que hoje consomem muitas horas e recursos para conseguir a conformidade fiscal, quadro muitas vezes agravado pela guerra fiscal entre estados e entre municípios, que gera pluritributações espaciais tão danosas ao desenvolvimento econômico do país.”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 25 mai. 2023.).

<sup>26</sup> Fora incluído um inciso V, na redação do Artigo 195, com o seguinte texto: “V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;”.

Em relação ao CBS, fora incluído o inciso V, na redação do Artigo 195, da Constituição Federal de 1988, com o seguinte texto: “V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;”. Tal contribuição é similar ao IBS, porém, é de competência Federal.

No texto aprovado foram previstas algumas situações de tratamento tributário diferenciado, senão vejamos:

Fora previsto redução de 60% da alíquota de IBS e CBS para os seguintes serviços: serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos e produtos de saúde menstrual; serviços de transporte coletivo rodoviário, ferroviário e hidroviário; produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais.

Ainda, o texto prevê a criação de uma relação dos produtos da cesta básica que terão alíquotas reduzidas a zero.

Há, também, previsão de reduções que poderão serem feitas por lei complementar, senão vejamos: isenção para transporte coletivo; redução de 100% de alíquota para medicamentos e dispositivos médicos para pessoas com deficiência, além de produtos hortícolas, frutas e ovos; redução em 100% da alíquota da CBS incidente sobre o Prouni; e, limite de receita anual de R\$ 3,6 milhões para que o produtor rural pessoa física ou jurídica possa não pagar IBS e CBS.

Ademais, algumas atividades terão regimes específicos de tributação, quais sejam: combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade; serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos; operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas; sociedades cooperativas; e, serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, restaurantes e aviação regional.

A proposta também cria o Conselho Federativo, que, nos termos do Artigo 156-B, vai gerir o IBS, e será composto por membros da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, será entidade pública sob regime especial, terá

independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Por função irá editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto; uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram; arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e, dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

Por mais que o Relatório da PEC nº 45/2019, apresentado pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados, afirme que a proposta não fere o pacto federativo assegurado pela Constituição Federal de 1988, iniciou-se discussão doutrinária sobre o assunto.

Roberto Nogueira<sup>27</sup> afirma que a criação do Conselho Federativo (que era chamado antes da votação de “Comitê Gestor”) para gerir o IBS, a princípio, não feriria a forma federativa de Estado se conseguir manter a autonomia financeira e tributária dos entes.

Fernando Facury Scaff<sup>28</sup> afirma que é imprescindível à federação que os Estado e Municípios detenham recursos financeiros suficientes para serem autônomos, devendo recebê-los e gerenciá-los sem a interferência de um governo central, caso contrário, estaríamos diante de uma situação de entes subnacionais subservientes ao poder central.

Ricardo Lobi Ribeiro<sup>29</sup> entende que o grande problema da proposta está no princípio federativo, haja vista que reduz significativamente a competência tributária dos Estados e Municípios, sendo que a mera possibilidade de fixarem as alíquotas de IBS não seria suficiente para que mantenham a competência tributária própria.

---

<sup>27</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. A PEC APPY/CCiF no 45/2019 da reforma tributária é ‘tendente a abolir a federação’? Disponível em: [https://rwnogueira.jusbrasil.com.br/artigos/698744678/a-pec-appy-ccif-n-45-2019-da-reforma-tributaria-e-tendente-a-abolir-a-federacao#\\_edn3](https://rwnogueira.jusbrasil.com.br/artigos/698744678/a-pec-appy-ccif-n-45-2019-da-reforma-tributaria-e-tendente-a-abolir-a-federacao#_edn3). Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>28</sup> SCAFF, Fernando Facury. (2019) Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf?imprimir=1>. Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>29</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 25 mai. 2023.



#### **4. Considerações sobre os impactos da PEC nº 45/2019 nas operações com softwares**

A PEC nº 45/2019, conforme aprovada pela Câmara dos Deputados, traz uma nova realidade à tributação dos *softwares*. Isso, pois, cria o IBS em substituição do ISS e do ICMS, impostos esses que, historicamente, causam insegurança quanto à tributação do *software*, motivo de longo histórico de conflitos doutrinários e judiciais, como aqui já demonstrado<sup>30</sup>.

Essa nova realidade pode se traduzir em uma segurança jurídica acerca de qual imposto incidirá sobre as operações com *software*: o IBS. Tal fato é deveras importante para aqueles que atuam no setor de desenvolvimento de novas tecnologias, eis que conseguem apurar a carga tributária da exploração do *software* sem dúvidas ou receio de reviravoltas judiciais. Ainda, a mencionada segurança jurídica quanto à tributação pode aquecer o mercado em termos de investimentos estrangeiros<sup>31</sup>.

Sobre os pontos negativos em relação ao IBS, vale ressaltar a questão da alíquota. Conforme comunicado pelo Secretário Extraordinário da Reforma

---

<sup>30</sup> “Se for aprovado o IBS, ele poderá atingir, com mais segurança jurídica - se comparado com os tributos atuais - as atividades relacionadas com bens intangíveis, como software, inclusive a cessão para uso de bens e o respectivo licenciamento de direitos, mesmo com prazo delimitado, independente da realização de negócio jurídico entre duas ou mais pessoas.”. (ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares. Revista Científica Disruptiva. vol. 3. n. 2. Jul-dez 2021. p. 115-142.).

<sup>31</sup> “Dentre as iniciativas com o fim de aprimorar, as mais proeminentes e com maior visibilidade são as Propostas de Emenda à Constituição Brasileira nº 45 – PEC 45/2019 e a Emenda à Constituição Brasileira nº 110 – PEC 110/2010, que pretendem instituir um novo imposto, nomeado, Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, em substituição a diversos tributos que incidem sobre o consumo. Este novo imposto, se implementado, possuirá características marcantes similares ao Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA aplicado na União Europeia, caso de sucesso utilizado como modelo para impostos sobre transações em diversos outros países. Criado pelo inspetor de finanças francês Maurice Lauré, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é encarado como um caso de sucesso no mundo da fiscalidade. Implantado como modelo de tributação sobre as transações referentes ao consumo no sistema tributário de uma grande quantidade de países, como, por exemplo, antigas colônias de Portugal, tendo sido Angola o último país adotá-lo, o que fez em outubro de 2019. Este êxito se deve às características marcantes do IVA. Primeiramente, trata-se de um imposto geral sobre bens de consumo que, por meio do método subtrativo indireto, como se verá adiante, incidi em todas as fases da cadeia econômica, embora, somente sobre o valor acrescentado em cada etapa. Isto culmina em um efeito anestésico para os contribuintes e um elevado retorno de receita aos cofres públicos.”. (CARVALHO, Alexandre Ywata de et al. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. IPEA, 2018. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34402](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34402). Acesso em: 25 mai. 2023.).

Tributária, Bernard Appy, a alíquota estimada para o IBS e CBS seria de 25%, rateada da seguinte maneira: 9% para o Governo Federal, 14% para os Estados e 2% para os Municípios<sup>32</sup>.

Fazendo um paralelo com a atualidade, a carga tributária atual das operações com software é: alíquotas de 2% até 5% de ISS, tendo por base o preço do serviço; alíquotas de 0,65% de PIS e 3% de COFINS, tendo por base o faturamento, sendo o regime cumulativo aplicável, inclusive, para empresas do Lucro Real; e, não há a incidência de IPI e ICMS. Assim, hoje, as operações com *software* são tributadas num total de 8,65%.

Logo, é possível concluir que se as alíquotas de IBS e CBS somarem algo em torno de 25%, as operações com *software* restaram impactadas, situação que elevará o preço de tais serviços.

Tendo em vista tal realidade, representantes do setor de serviços passaram a defender a adoção de alíquotas diferenciadas, já que, com a unificação dos tributos em uma alíquota única, o custo do setor poderia aumentar mais de 84%. Em sendo assim, o coordenador do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, o Deputado Reginaldo Lopes (PT-MG), defende ser mais fácil aprovar no Congresso Nacional a possibilidade de alíquotas diferenciadas para o novo IBS e, em lei complementar, apontar um caminho para uma alíquota única no futuro<sup>3334</sup>.

Em relação ao modelo do IVA, inspiração do IBS, de acordo com a Tax Foundation, mais de 170 países adotam tal modelo, sendo todos os europeus. A média da alíquota aplicada ao IVA, nos países que aderiram à Organização para

---

<sup>32</sup> G1. Secretário defende cobrança de imposto seletivo sobre produtos nocivos ao meio ambiente e estima alíquota de 25% para futuro IVA. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/02/08/secretario-defende-cobranca-de-imposto-seletivo-sobre-produtos-nocivos-ao-meio-ambiente.ghtml>. Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>33</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. Coordenador do grupo de trabalho da reforma tributária sinaliza com alíquotas diferenciadas do novo IBS. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/noticias/949442-coordenador-do-grupo-de-trabalho-da-reforma-tributaria-sinaliza-com-aliquotas-diferenciadas-do-novo-ibs/#:~:text=A%20reforma%20pretende%20unificar%20IPI,%2C%20em%20torno%20de%2025%25,5](https://www.camara.leg.br/noticias/949442-coordenador-do-grupo-de-trabalho-da-reforma-tributaria-sinaliza-com-aliquotas-diferenciadas-do-novo-ibs/#:~:text=A%20reforma%20pretende%20unificar%20IPI,%2C%20em%20torno%20de%2025%25,5.). Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>34</sup> “O presidente da Federação Nacional das Empresas de Informática, Edgar Serrano, também afirmou que a alíquota do IBS de 25% que foi divulgada pelo governo pode elevar a carga do setor. E lembrou que estados e municípios ainda poderiam modificar as suas parcelas de IBS.”. (CÂMARA DOS DEPUTADOS. Economia digital torna reforma tributária urgente, afirmam especialistas. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/956329-economia-digital-torna-reforma-tributaria-urgente-afirmam-especialistas/>. Acesso em: 25 mai. 2023.).

a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é de 19%; já a média da União Europeia é de 21%; o Japão tem a menor alíquota, 10%; a Hungria detém a maior, de 27%; Croácia, Dinamarca e Suécia adotam alíquota de 25%, Luxemburgo, 16%; Malta, 18%; e, Alemanha, 19%. Logo, a alíquota de 25%, considerada pelo Governo Federal, já estaria acima da média dos países da OCDE e da Europa<sup>35</sup>.

Fora isso, há a questão da não cumulatividade do novo imposto que beneficia setores da economia com longas cadeias de produção, como a indústria, que se beneficia de créditos a receber dos impostos pagos nas fases anteriores, situação que não se verifica no setor de serviços.

Sobre o assunto, Bernad Appy afirma que se o Congresso optar por dar tratamento diferenciado para alguns setores, o IBS e CBS restarão oneroso para os demais. Para o secretário, apesar da diferença da carga tributária, todos os setores ganhariam com a reforma, que tornará o sistema mais eficiente, bem como que as perdas eventualmente verificadas seriam compensadas com o maior crescimento o PIB<sup>36</sup>.

Por fim, há a hipóteses que a vedação aos benefícios fiscais, sem uma política que se proponha a desenvolver as regiões mais pobres do país, pode fazer com que o IBS cause um aumento da desigualdade social<sup>3738</sup>.

---

<sup>35</sup> FENAFISCO. Reforma tributária: imposto de 25% sobre o consumo seria um dos maiores do mundo. Disponível em: <https://fenafisco.org.br/17/02/2023/reforma-tributaria-imposto-de-25-sobre-o-consumo-seria-um-dos-maiores-do-mundo-2/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>36</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. Secretário da reforma tributária afirma que tratamento diferenciado para alguns setores eleva alíquota para os demais. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/943549-secretario-da-reforma-tributaria-afirma-que-tratamento-diferenciado-para-alguns-setores-eleva-aliquota-para-os-demais/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

<sup>37</sup> ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares. Revista Científica Disruptiva. vol. 3. n. 2. Jul-dez 2021. p. 115-142.

<sup>38</sup> “Por outro lado, a proposta de unificação de tributos indiretos – que, em sua essência, repercutem economicamente no valor do produto ou serviço – consiste em uma medida que favorece setores empresariais, mas não necessariamente se traduz em benefícios às camadas mais vulneráveis da sociedade. Com efeito, apesar de conferir maior simplicidade ao sistema, a adoção de uma alíquota única e a não concessão de isenções a itens de primeira necessidade impedem a consecução do princípio da equidade, por não traçar qualquer diferenciação entre os bens e serviços essenciais e os supérfluos. Consequência disso é que os menos favorecidos continuarão a entregar grande parte de sua subsistência ao pagamento de tributos incidentes, v.g., sobre a cesta básica, enquanto a camada mais privilegiada pagará igual alíquota para desfrutar de bens e serviços não essenciais.”. (VITTORIA, Aline Della. Reforma tributária: breve análise à luz da justiça fiscal. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 31/2021. p. 283 – 305. out - dez de 2021.).

Em termos de tecnologia, conforme visto no item anterior, não foram feitas previsões de tratamento diferenciado às empresas que se dediquem ao desenvolvimento de novas tecnologias, de forma que o provável aumento da carga tributária, ocorrida por força da reforma, pode representar verdadeiro prejuízo ao desenvolvimento tecnológico do país.

Neste ponto, vale argumentar o previsto no Capítulo IV, da Constituição Federal de 1988, intitulado como “*Da Ciência, Tecnologia e Inovação*”, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 85 de 2015, que prevê, dentre outras disposições, que o “*Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação*”. Em sendo assim, nos termos de próprio mandamento constitucional, seria possível ao legislativo ter feito previsão de tratamento diferenciado na reforma tributária, para aquelas empresas que atuam de forma direta com desenvolvimento de novas tecnologias no país, fomentando o mercado nacional e evitando a necessidade de importação de tecnologias estrangeiras.

Entretanto, tal situação somente poderá ser verificada no futuro, eis que a PEC nº 45/2019, atualmente, ainda depende de apreciação do Senado.

## **Conclusão**

Conclui-se, de tudo o que foi abordado nesse trabalho, que o desenvolvimento de novas tecnologias pode causar dúvidas quanto a forma correta de tributação de seus fenômenos, principalmente se levarmos em consideração o sistema tributário atual, onde os *softwares*, tão logo inseridos no mercado brasileiro, passaram a ser alvo de disputa pelos Estados e Municípios.

É possível concluir, também, que o próprio STF, quando da análise de questões atinentes sobre o assunto, teve dificuldades em azeitar posicionamento sobre o tema, afinal, das decisões relevantes, apresentadas nesse trabalho, não houve consenso unânime dos ministros.

Inicialmente, o STF não estendeu a interpretação do conceito constitucional de “mercadora”, eis que o Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 176.626, ao definir o *software* por encomenda como serviço, e o *software* produzido e distribuído em larga escala (de prateleira), como

mercadoria, efetivamente visualizou uma mercadoria física circulando nessas operações, situação que na época era facilitada, já que na década de 90 os *softwares* eram distribuídos aos usuários por meio de suporte físico, tais como o CD-ROM, e dispostos no comércio tal qualquer outra mercadoria.

Entretanto, no julgamento da medida cautelar da ADI 1.945, que se deu em 2010, momento em que os *softwares* não mais faziam o uso expressivo de suporte físico para serem distribuídos, haja vista que, com o avançar da tecnologia, tornou-se possível a transmissão via Internet, o STF manifesta, através do voto da Ministra Cármen Lúcia, haver a possibilidade de falar-se em “mercadoria virtual”, essa inserida, então, no fato gerador do ICMS, situação que foi apontada por muitos como uma interpretação extensiva dos conceito constitucional de “mercadoria”.

Ao final, em 2021, com o julgamento em conjunto das ADI 1.945 e 5.659, por maioria, e de acordo com o voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, o STF veio a entender que o *software* se trata de expressão do espírito humano, estando sob guarda da legislação dos direitos autorais, e detendo regulamentação própria, por meio da Lei 9.609/1998, que estabelece que as operações com *software* se darem exclusivamente através de contratos de licença. Assim, estando o licenciamento previsto como serviço de lista anexa à Lei 116/2003, não haveria que se falar na incidência de ICMS sobre as operações com *software*, restando definido, então, que tais operações seriam tributadas, exclusivamente, pelo ISS.

Por mais que não seja pacífico na doutrina o entendimento de que as operações com *software* sejam tributadas apenas pelo ISS, a decisão do STF nas ADI 1.945 e 5.659 representaram segurança jurídica àquelas empresas que atuam no setor, e que, até 2021, conviviam com a insegurança acerca da correta incidência tributária sobre os serviços que desenvolviam e colocavam à disposição do público consumidor.

Com o advento da reforma tributária, ainda em discussão no país, temos que, em relação à tributação do *software*, a unificação do ICMS e ISS representa segurança jurídica, eis que, encerrado estaria, então, as dúvidas acerca de qual imposto seria incidente sobre as operações com programas de computador.

Entretanto, conforme explanado neste trabalho, a segurança jurídica trará um custo econômico para as empresas do setor de serviços, onde, atualmente, as empresas que exploram *software* se encontram.

Primeiramente, o IBS e o CBS têm caráter não cumulativo, sendo interessante aos setores que contam com longas cadeias de produção, das quais conseguem tomar créditos, situação que não se verifica no setor de serviços, com curta cadeia de produção e pouca possibilidade de créditos.

E, por segundo, a alíquota prevista para o IBS e CBS, conforme discussões que se acompanha no Governo, possivelmente girará em torno de 25%, valor superior à alíquota que as empresas prestadoras de serviço de licenciamento de *software* arcam hoje, se somados os tributos a serem englobados pelo IBS e CBS.

Em sendo assim, em resumo, pode-se concluir que a reforma tributária em discussão pode beneficiar o setor das empresas que exploram *software*, ao trazer a segurança jurídica acerca de qual imposto incide sobre as operações, qual seja, o IBS. Por outro lado, pode prejudicar o setor, haja vista a possível alíquota a ser adotada, que pode superar a carga tributária atual, bem como, do não proveito da possibilidade de tomada de crédito, haja vista as características do próprio setor.

## Referências

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares. **Revista Científica Disruptiva**. vol. 3. n. 2. Jul-dez 2021.

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

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo. Noeses, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10, nov, 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 11 dez, 1998.

BRASIL. **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. Acesso em: 25 de maio de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)

BRASIL. **Lei nº 7.232**, de 29 de outubro de 1984. Dispõe sobre a Política Nacional de Informática, e dá outras providências. Acesso em: 25 de maio de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7232.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7232.htm)

BRASIL. **Lei nº 7.646**, de 18 de dezembro de 1987. Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Acesso em: 25 de maio de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7646.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm)

BRASIL. **Lei nº 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Acesso em: 25 de maio de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9610.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade no 1945/MT**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24, fev, 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ, 20, mai, 2021.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 9086**, de 30 de maio de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96640>  
Acesso em: 25 mai. 2023.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta – COSIT 11**, de 29.08.2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46643&visao=anotado>  
Acesso em: 25 mai. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659/MG**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24, fev, 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 20, mai, 2021.

BRASIL. **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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm) Acesso em: 25 mai. 2023.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição no 45/2019**. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=DBD37400D03CCF6E044A62ACB2238688.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=DBD37400D03CCF6E044A62ACB2238688.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019) Acesso em: 25 mai. 2023.

CARVALHO, Alexandre Ywata de et al. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil**. IPEA, 2018. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34402](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34402) Acesso em: 25 mai. 2023.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS. Coordenador do grupo de trabalho da reforma tributária sinaliza com alíquotas diferenciadas do novo IBS.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/949442-coordenador-do-grupo-de-trabalho-da-reforma-tributaria-sinaliza-com-aliquotas-diferenciadas-do-novo-ibs/#:~:text=A%20reforma%20pretende%20unificar%20IPI,%2C%20em%20torno%20de%2025%25> Acesso em: 25 mai. 2023.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS. Economia digital torna reforma tributária urgente, afirmam especialistas.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/956329-economia-digital-torna-reforma-tributaria-urgente-afirmam-especialistas/> Acesso em: 25 mai. 2023.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS. Secretário da reforma tributária afirma que tratamento diferenciado para alguns setores eleva alíquota para os demais.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/943549-secretario-da-reforma-tributaria-afirma-que-tratamento-diferenciado-para-alguns-setores-eleva-aliquota-para-os-demais/> Acesso em: 25 mai. 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil. vol.4. Direito das Coisas. Direito Autoral.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

**FENAFISCO. Reforma tributária: imposto de 25% sobre o consumo seria um dos maiores do mundo.** Disponível em: <https://fenafisco.org.br/17/02/2023/reforma-tributaria-imposto-de-25-sobre-o-consumo-seria-um-dos-maiores-do-mundo-2/> Acesso em: 25 mai. 2023.

**G1. Secretário defende cobrança de imposto seletivo sobre produtos nocivos ao meio ambiente e estima alíquota de 25% para futuro IVA.** Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/02/08/secretario-defende-cobranca-de-imposto-seletivo-sobre-produtos-nocivos-ao-meio-ambiente.ghtml> Acesso em: 25 mai. 2023.

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.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. **Proteção Jurídica do software: eficácia e adequação.** Porto Alegre: Editora Síntese Ltda, 1998.

LUKIC, Melina Richa. **Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense.** Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017> Acesso em: 25 mai. 2023.

MACEDO, José Alberto. **Licenciamento de software ISS vs ICMS – crítica ao parecer da PGR.** Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-01/alberto-macedo-licenciamento-software-iss-vs-icms> Acesso em: 25 mai. 2023.



NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **A PEC APPY/CCiF no 45/2019 da reforma tributária é 'tendente a abolir a federação'?** Disponível em: [https://rwnogueira.jusbrasil.com.br/artigos/698744678/a-pec-appy-ccif-n-45-2019-da-reforma-tributaria-e-tendente-a-abolir-a-federacao#\\_edn3](https://rwnogueira.jusbrasil.com.br/artigos/698744678/a-pec-appy-ccif-n-45-2019-da-reforma-tributaria-e-tendente-a-abolir-a-federacao#_edn3) Acesso em: 25 mai. 2023.

PACHECO, Alexandre Sansone. **A Reforma Tributária da Câmara dos Deputados virou pauta bomba.** Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/jogo-das-regras/a-reforma-tributaria-da-camara-dos-deputados-virou-pauta-bomba/> Acesso em: 25 mai. 2023.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software.** São Paulo: Noeses, 2020.

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.

PISCITELLI, Tathiane; CANEN, Doris. Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4a, 2018.

ROHRMANN, Carlos Alberto. **Curso de direito virtual.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 25 mai. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. (2019) **Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf?imprimir=1> Acesso em: 25 mai. 2023.

VITTORIA, Aline Della. Reforma tributária: breve análise à luz da justiça fiscal. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo.** vol. 31. Out-Dez de 2021.