

Para citar este artigo: ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: FARIA, R. V., SILVEIRA, R. M., MONTEIRO, A. L. M.R.(Coord.). Tributação da economia digital. São Paulo: Saraiva, 2018, p.339-357.

ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica

Carlos Otávio Ferreira de Almeida¹

Lucas Bevilacqua²

1. A Tributação na Economia Digital

A despeito de outros momentos históricos marcados por avanços tecnológicos e reestruturação de valores e institutos tradicionais, não se duvida de a economia de nossos dias registrar enorme e célere modificação de paradigmas há não muito fixados.

Com a globalização, a economia se tornou de tal forma fluida, que fronteiras geopolíticas se tornaram inaptas a fixar cerca aos fatores de produção, o que desafia institutos relevantes quanto à conexão necessária ao alcance da tributação de determinada jurisdição³.

¹ Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do IBDT. Coordenador da Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário da PUC-Campinas. Pesquisador Visitante na Vienna University of Economics and Business (Áustria). Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Público pela UERJ. Mestre em Direito Tributário pela University of Florida-Levin (EUA).

² Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP com formação complementar em Comércio Internacional pela *Mission of Brazil to the World Trade Organization (WTO)*. Procurador do Estado de Goiás à disposição da Representação da Governadoria em Brasília e Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF/MF).

³ A globalização impõe mudanças na formulação da política fiscal dos Estados, especialmente por que a busca por maior competitividade pode ter impacto sobre a distributividade e a eficiência, já que o Estado passa a fornecer maiores incentivos a reduzidos grupos de sua escolha, tornando-se mais dependente da mobilidade dos contribuintes que escolhem suas conexões com as jurisdições. Sobre este tema, v. DAGAN, Tsilly. The tragic choices of tax policy in a globalized economy. In: BRAUNER, Y.; STEWART, M. (Ed.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited., 2013, p. 57-76.

Mais que isso, a digitalização da economia possibilitou um nível sem precedentes de interação, que, por meio das tecnologias de informação e comunicação a preços viáveis, fomenta e reinventa os negócios. Mínima ideia a este respeito resulta da simples constatação de que a *Amazon.com*, apenas no intervalo entre 2014 e 2016, registrou aumento de vendas líquidas de US\$ 88,99 bilhões para US\$ 135,99 bilhões⁴.

A incidência do tributo, autêntica receita derivada, requer a presença de signos presuntivos de riqueza. Difícil imaginar que este requisito não seja atendido sob as sofisticadas trilhas da economia digital⁵. A extração de receitas da tradicional economia talvez seja vitimada senão pela obsolescência, por drástica redução. Logo, em face das inúmeras novidades que a digitalização fornece, restaria investigar se seria possível separar a economia digital da própria economia para fins tributários.

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), não mais parece possível segregar a **economia digital** da **economia tradicional**. O crescimento da primeira a vem transformando na própria economia⁶. Se assim for, lícito que se viabilize a incidência do tributo sobre a riqueza produzida em larga escala pelas diversas manifestações do comércio eletrônico. Imaginar o contrário seria escassear recursos importantes às diversas e igualmente complexas demandas sociais, já que a fonte produtora desses recursos está na própria economia, absorvida a tal ponto por sua versão digital que desta não se pode mais dissociar.

Sob este prisma, o **Estado fiscal**, que se faz projetar em nossos dias, é ameaçado pelas incertezas do paradoxo entre tributação e soberania tributária. Se aquela decorre desta, fato é que a soberania, a seu turno, necessita da arrecadação para manter-se politicamente sólida. Com efeito, a tributação não se perfaz em objetivo final do Estado, mas em meio que lhe faculta o cumprimento de suas finalidades sociais. Assim, por **fiscal e social** afigura-se o Estado de nossos dias⁷.

⁴AMAZON.COM Annual Report 2016. Disponível em: http://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NASDAQ_AMZN_2016.pdf. Acesso 26 out 2017.

⁵ Neste sentido, Rifat Azam sustenta a criação de um Imposto sobre a renda do comércio eletrônico global a ser gerido por um órgão internacional (*Global Tax Fund*). Sobre este assunto, v. AZAM, Rifat. Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income (July 25, 2012). In: *Virginia Tax Review*, Vol. 31, 639 2011-2012.

⁶ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, p.11.

⁷ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p.185.

Ante o plexo crescente de demandas que pressionam a coluna das despesas, o equilíbrio orçamentário requer a suficiência de recursos para o atendimento das necessidades avalizadas pelo legislador.

A premissa de inexistir razão tributária suficiente para estremar a economia digital da tradicional não significa que estados e municípios brasileiros, mais diretamente interessados na tributação sobre bens e serviços digitais, estejam lidando com novos conceitos, processos e formas de negócios – *cloud computing*, *blockchain*, *streaming*, *download* etc. – sob as balizas ditadas pela Constituição Federal.

Decerto que, mundo afora, a economia digital tem criado novos desafios à tributação pelo VAT – *Value added tax*⁸, particularmente quando bens, serviços e intangíveis são adquiridos por clientes particulares de fornecedores no exterior⁹.

No Brasil, do mesmo modo, o comércio de bens digitais tem suscitado muitas dúvidas, sobretudo após a publicação do Convênio CONFAZ 106/17, de 5 de outubro de 2017, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituindo a cobrança do referido imposto sobre “operações com bens e mercadorias digitais”, como *software*, 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”.

O Convênio CONFAZ 106/17 demonstra que os Estados intentam tributar, definitivamente, a economia digital, alcançando novas formas de comercialização como *download* e, especialmente, *streaming* (destaque para a atividade comercial de Netflix, Spotify e assemelhados).

Em vista da importância do tema e das atuais controvérsias a que dá ensejo, este artigo tem por objetivo investigar a constitucionalidade da incidência do ICMS proposta pelo Convênio CONFAZ 106/17, especialmente com base na evolução semântica de “mercadorias” decorrente da profunda inovação tecnológica de nossos dias. Pretende-se, assim, avaliar se a materialidade do ICMS se aperfeiçoa com relação a operações

⁸ Apesar de diferenças importantes, no Brasil, o ICMS poderia ser comparado ao IVA.

⁹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, p.13.

realizadas com bens e mercadorias digitais que sejam alvo de comércio por transferência eletrônica de dados. Do mesmo modo, será objeto de análise o conflito federativo vertical, entre Estados e Municípios, já que estes alegam deter competência exclusiva para tributar *software* por meio da incidência do Imposto sobre Serviços (ISS).

A ocorrência de conflitos verticais, em matéria de tributação na economia digital, tem sido uma constante ante a indefinição do conceito de “mercadoria”. Neste contexto, convém refletir sobre as seguintes questões: seriam mercadorias exclusivamente os bens corpóreos? Bens digitais sujeitos à incidência de ICMS são exclusivamente os chamados “*software* de prateleira”? Qual a diferença entre a aquisição de um *software* contido em um *pen-drive* diante daquele adquirido mediante *download*? O conceito constitucional de bens digitais alcançado pelo STF, ao aplicar a imunidade aos livros eletrônicos, se faz aplicável para o exercício do poder de tributar dos Estados através do ICMS sobre *software*?

Cada uma dessas intrincadas questões da tributação da economia digital já foi posta ao STF, que possui concatenada jurisprudência acerca da evolução do alcance semântico de “mercadoria”. Assim, é fundamental a compreensão das decisões da Suprema Corte para as conclusões, ao final deste trabalho, acerca da (anti)juridicidade da tributação de *software* pelos Estados ou Municípios desta Federação.

2. Circulação de Mercadorias na Constituição Federal: tipos ou conceitos?

A Constituição Federal atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (artigo 155, inciso II). A prestação de serviços de transporte e de comunicação, embora constituam igualmente materialidades do ICMS, não serão objeto das subsequentes análises, restritas apenas a operações relativas à circulação de mercadorias.

Em sua costumeira precisão vernacular, Paulo de Barros Carvalho confere à expressão “operações de circulação de mercadorias” o mesmo significado de “transferência de sua titularidade”. Sob este prisma, “operações” traduzem-se por atos ou negócios jurídicos

capazes de provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, a seu turno, seria a passagem de uma esfera patrimonial a outra, aperfeiçoando-se a incidência do ICMS através da circulação jurídica, lastreada em documentação de respaldo, e não física. Já “mercadorias” seria “tudo aquilo susceptível de ser objeto de compra e venda” ou, mais objetivamente, “coisa móvel, corpórea, que esteja destinada ao comércio”¹⁰.

Neste mesmo sentido a lição de Roque Carrazza, segundo a qual “configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para se revendido”¹¹.

O impasse sobre o conceito de mercadoria é mesmo anterior à atual expansão da economia digital, e pode ser bem representado quando se atesta a incidência do ICMS sobre energia elétrica, algo que não se qualifica por bem corpóreo e tampouco se destina à revenda, mas antes ao consumo final.

Destarte, o alcance de “mercadorias”, para efeito de incidência do ICMS, parece ter sido indicado pelo próprio Constituinte de modo amplo, ao determinar que, ressalvados o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação, nenhum outro imposto, que não o ICMS, poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica (artigo 155, parágrafo 3º). Indubitável, neste contexto, que energia elétrica se alberga sob o conceito de “mercadorias”.

Quanto à “circulação”, observa-se que a energia elétrica deve antes perpassar indispensáveis fases de geração, transmissão e distribuição para, finalmente, ocorrer o consumo. Por esta razão, a tributação do ICMS-energia elétrica tem peculiaridades, tornando-se bem distinta daquela que usualmente ocorre com mercadorias sujeitas a estocagem e sucessivas vendas do produtor, atacadista, varejista até atingirem o consumidor final. Seria, portanto, a hipótese de incidência do ICMS-Energia elétrica o consumo final, somente possível após a superação de fases anteriores (de circulação) que lhe são necessárias desde a geração e a distribuição da energia elétrica. Somente com a disponibilização ao interessado, independente de fases de circulação anteriores,

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p.646-648.

¹¹ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

aperfeiçoa-se uma única incidência de ICMS no momento do consumo da energia elétrica pelo destinatário final da rede disponibilizadora¹².

Com base nesta determinação constitucional, entende-se que energia elétrica, para fins de incidência do ICMS, está equiparada ao conceito de “mercadorias”, independentemente da suposta necessidade de corporeidade ou tangibilidade das coisas móveis. Do mesmo modo, a transferência patrimonial capaz de configurar a “circulação” tem tratamento peculiar neste caso, pois ignora diversas circulações para atingir apenas e tão-somente a última delas, ao consumidor final, que **paga periodicamente pelo consumo que faz da energia disponível** em rede. Assim ocorre por conta de indicação expressa do Constituinte para fazer incidir o ICMS, também, sobre energia elétrica.

Contudo, a norma jurídica nem sempre se faz registrar no corpo escrito das leis. Não raras vezes, o alcance da norma resulta do esforço interpretativo que traz a lume o sentido implícito do objeto sob análise. Surge, então, a legítima dúvida quanto ao alcance de “mercadorias”, em face dos bens digitais comercializados eletronicamente, sobre os quais, em 1988, naturalmente, não seria possível ao Constituinte fazer-lhes expressa menção.

Para se concluir a este respeito, crucial reconhecer que, ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, a Constituição Federal não estabeleceu um **conceito**, mas apenas realizou mera **aproximação tipológica** do objeto “mercadorias” e de sua respectiva “circulação”.

Tivesse havido uma aproximação conceitual de “mercadorias” pelo Constituinte e não haveria a menor possibilidade de conflito federativo, pois o conceito encerraria limites firmes sobre o objeto inserido no texto da Carta Política. Muito ao contrário, a própria Constituição Federal designa, à lei complementar, a tarefa de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 146, inciso I). Ora, se assim ocorre é justamente por que o Constituinte reconhece

¹² CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.294.

ter atribuído competências aos entes, nos artigos 153 (União), 155 (Estados e DF) e 156 (Municípios), por meras aproximações tipológicas e não conceituais¹³.

Nesta esteira, forçoso reconhecer que os tipos são eminentemente fluidos, sem contornos demarcados. Ao escolher abstrair a realidade por meio de tipos, o legislador opta por descrever, não definir, elementos característicos de determinado objeto. Assim, é lícito ponderar que o tipo está submetido, por sua própria natureza aberta, à constante evolução, ao dinamismo mesmo com que os institutos podem, ao longo do tempo, adquirir ou abandonar valores semânticos.

Logo, a Constituição Federal toma a realidade das “operações de circulação de mercadorias” por aproximação tipológica, mas impõe ao legislador complementar observar limites rígidos em sua tarefa de definir fatos geradores de impostos, cabendo ao último abordar a mesma realidade econômica, “operações de circulação de mercadorias”, por conceitos.

3. Circulação de Mercadorias na Legislação Infraconstitucional: o Papel da Lei Complementar em matéria de ICMS

Uma das tarefas da lei complementar em matéria de ICMS está em estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (artigo 146, inciso III, letra “a”)¹⁴.

Para evitar maiores dúvidas quanto ao alcance das normas gerais, o Constituinte definiu diversas matérias forçosamente submetidas à atuação do legislador complementar. Assim, em matéria de ICMS, diversas ordens jurídicas parciais, representadas pela atuação dos respectivos legisladores ordinários dos Estados, não possuem competência

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7. Ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p.278-282.

¹⁴ Não por razão diversa, a estruturação do ICMS foi destinada à lei complementar pela Carta Política, a seguir sintetizada:

“Art. 155, §2º, XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes (...); d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (...); i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.” (grifamos).

para definir, por exemplo, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do ICMS, por estarem submetidas à ordem jurídica total.

Neste giro, a Constituição Federal e a lei complementar, integrantes da ordem jurídica nacional, devem se fazer observar pelas ordens jurídicas federal, estaduais, distrital e municipais. No caso do ICMS, resta claro que o regramento trazido pela lei complementar exigirá a respectiva conformação por parte das diversas ordens jurídicas estaduais, o que deverá ocorrer pela atuação dos respectivos legisladores ordinários de cada Estado¹⁵.

Deste comando constitucional se desincumbe a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir ou LC 87/96), autêntica lei nacional, ao dispor sobre materialidades, contribuintes e responsáveis, bases de cálculo, momento da ocorrência do fato gerador e local da operação ou prestação para efeitos de cobrança do ICMS. Deste modo, assim prescreve a referida LC 87/96 (grifos nossos):

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - **operações relativas à circulação de mercadorias**, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...)”.

Em obediência ao disposto em lei nacional, à guisa de exemplo, a Lei nº 6.374/89 (atualizada pela Lei nº 10.619/00) promulgada pelo Estado de São Paulo, ao instituir o ICMS, sobre este mesmo assunto, assim dispôs (grifos nossos):

“Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre:

I. **operação relativa à circulação de mercadorias**, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento; (...)”.

Muito embora expresso na legislação estadual e nacional que a incidência do ICMS se dá sobre a “circulação de mercadorias”, a pujante evolução representada pelo comércio eletrônico desafia a referida expressão, ensejando dúvidas que justificam as seguintes análises.

¹⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7. Ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p.89.

De se esperar que o legislador complementar definisse, não apenas descrevesse, o objeto “mercadorias”, a fim de reduzir ao máximo as dúvidas e respectivos conflitos decorrentes da mera aproximação tipológica realizada pela Constituição Federal. Não é o que se constata, no entanto. A LC 87/96 meramente repetiu o texto registrado na Carta Política, ao se referir a “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Diante das incertezas decorrentes da inércia do legislador complementar, busca-se o conceito, a ideia de mercadoria, no âmbito privado, daí resultando, em geral, coisa móvel, corpórea, submetida à mercancia, que deverá circular sempre que houver transferência patrimonial juridicamente.

Daí uma corrente menos afeta aos avanços da globalização e digitalização da economia eventualmente evocar o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) para assegurar que um conceito de direito privado deverá permanecer nos limites ali ditados, vedando ao Direito Tributário qualquer extensão ou alteração do alcance importado para fins de imposição de tributos. Não obstante a proibição do referido artigo represente fundamental garantia aos contribuintes, a vedação de modo algum tem poder bastante para impedir o mero exercício hermenêutico, especialmente se levado a efeito no bojo do próprio direito privado.

Com efeito, o que se veda é a interpretação pelo filtro tributário da definição, do conteúdo, ou do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. Neste caso, a Constituição Federal não se valeu de qualquer conceito, mas de tipos para tratar de “mercadoria” e respectiva “circulação”. A fluidez do tipo “mercadoria”, naturalmente, abrange as mudanças do que se pode sujeitar à mercancia na era digital.

Deste modo, não parece haver óbice a que institutos típicos do direito privado, sem qualquer edição de lei tributária no curso de dado lapso temporal, ganhem novos contornos, e dispam-se de outros anacrônicos, em vista da consideração acerca da realidade subjacente pelo próprio hermeneuta privatista. É justamente este o caso sob análise, em que poderá haver ampliação ou alteração de concepções, ideias, acerca de objetos com séculos de trato jurídico, como ocorre, justamente, com as mercadorias, pela mera inserção do objeto na realidade subjacente, mas nunca pela ação da lei tributária.

Logo, caberia indagar se por “mercadorias”, atualmente, deve-se entender o mesmo que o tipo constitucional descreveu, em 1988, ou o tipo evoluiu para incorporar outras características decorrentes da impressionante forma pela qual as pessoas passaram a comerciar, pagar transações, encomendar objetos e especialmente consumir bens digitais.

Como o tipo, obviamente, evoluiu com a digitalização da economia e, ainda com mais razão, pelo fato de que isso se deu sem qualquer participação do legislador complementar tributário – que apenas reescreveu o texto constitucional (“circulação de mercadorias”) na LC 87/96 –, o artigo 110 do CTN não tem qualquer efetividade sobre esta questão, posto que garante situação diversa da presente.

Não deveria causar estranheza que a fluidez constitucionalmente garantida ao gênero “mercadorias” conferisse a inclusão, neste mesmo tipo, daquelas de natureza digital. Ora, já assim funciona com a energia elétrica, que vem sendo tributada pelo ICMS, naturalmente, a despeito de seus contornos não evidenciarem, em absoluto, nenhuma corporeidade ou tangibilidade. A circulação da energia elétrica também se dá de modo muito peculiar, sem intuito de revenda e, ainda, sob pagamento periódico.

Logo, se a incidência do ICMS sobre bens comercializados fisicamente era certa, como no caso dos LPs ou filmes suportados por fitas VHS, o mero fato de tais bens se dobrarem a novas formas e concepções de mercancia, tornando-se consumíveis digitalmente, teria o condão de lhes desnaturar a essência de mercadorias? Um breve estudo da interpretação da legislação tributária deverá auxiliar no deslinde desta questão.

4. Da Interpretação da Legislação Tributária

Entendeu o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 330.817 e no RE nº 595.676, julgados em 8 de março de 2017, que a expressa imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão deveria ser estendida a produtos eletrônicos, tais como os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento e os componentes eletrônicos que acompanhem material didático.

Em outro dizer, o STF ignorou, por completo, a importância dada ao papel pelo texto da Constituição Federal, assumindo que a vontade histórica do legislador não estaria ali resumida. O voto do Ministro Dias Toffoli, relator do referido RE nº 330.817, estabeleceu uma distinção entre o *corpus mechanicum* e o *corpus mysticum* que é digna de registro. Enquanto o *corpus mechanicum* seria apenas o continente, o suporte da obra, o *corpus mysticum* seria a própria essência da obra. Nesta esteira, nenhum sentido faria a extensão da imunidade limitar-se, meramente, ao suporte, e não à essência das obras.

Em suas conclusões, o Ministro relator asseverou: “As mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros”.

Como bem percebido pelo STF, a franca expansão da economia digital não deve ser ignorada. Com ela, no entanto, surgem crescentes desafios ao intérprete da legislação tributária. Assim como o alcance de “livro” parece ter sido ampliado em face das inovações tecnológicas que alteraram o comportamento das pessoas quanto ao comércio de livros, não se poderia negar que o mesmo se dá com o comércio, por exemplo, de filmes e músicas.

Se, antes, o comércio de livros exigia fosse o adquirente até a livraria para buscar o objeto de seu interesse e, após encontrá-lo, efetivamente pagar por sua aquisição em papel, transportando-o fisicamente, não era diferente o ocorrido com o mercado de filmes ou de músicas. Há pouco tempo atrás, não haveria outro modo de adquirir um filme/música senão comparecendo a alguma loja para escolher a obra (*corpus mysticum*) veiculada por meio de uma fita VHS/LP ou, menos remotamente, DVD/CD, todos esses, sem dúvidas, meros suportes (*corpus mechanicum*) que avançaram em qualidade com a oferta de tecnologias novas.

Em respeito à coerência, não há justificativa para trato distinto, sob ponto de vista tributário, quanto à configuração do livro, da música ou do filme veiculado através de *download* ou, mais modernamente, *streaming*.

Argumento contrário poderia se basear no fato de que o livro teve seu conteúdo ampliado por ter sido objeto de interpretação de norma imunizante, a qual se deve conferir tão ampla interpretação quanto possível, ao passo que à norma impositiva sobre filmes ou músicas caberia restringir a interpretação. Não se sustenta, no entanto, esta visão, pois que a imunidade de livros é meramente objetiva, em nada decorrendo do princípio da capacidade contributiva, mas de indução econômica ao setor de produção cultural. Observa-se aqui o objeto, a coisa, e não a condição das pessoas que realizam operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão¹⁶.

Em observância, pois, à coerência, restaria analisar se músicas ou filmes veiculados eletronicamente podem ser tidos por “mercadorias”, a ponto de justificarem a incidência do ICMS sobre sua respectiva circulação.

A este respeito, esclarece Ezio Vanoni que as normas tributárias devem ser interpretadas com o objetivo de “atribuir ao preceito jurídico o **valor real** que lhe compete **na regulamentação das relações da vida que constituem seu objeto**: qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, constitui uma inadmissível limitação do processo lógico”¹⁷.

As relações comerciais submetem-se à constante evolução em vista da digitalização e da globalização da economia. Assim, observar “mercadorias” sob a lente do passado não auxilia na simples constatação que a era tecnológica não é mera “chuva de verão”. Ao contrário, digitalização e mundialização da economia são fatores reais com os quais deveremos conviver doravante. No âmbito da OCDE, os países têm procurado preservar e alargar suas bases de arrecadação por meio de estudos e debates que possibilitem a incidência de tributos diretos e indiretos sobre o comércio eletrônico.

Assim como o que se entendia por livros há pouco tempo não mais se coaduna com o valor semântico que lhe empresta os dias atuais, “mercadorias” parece que não mais comportarão a rigidez de representarem apenas coisas móveis e corpóreas. Parece-nos

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7. Ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p.487-491.

¹⁷ VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Tradução: Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A.1932, p. 181.

que esta visão era apropriada para indicar, dentre outras características, a oposição aos bens imóveis, alcançados por tributos diversos que não o ICMS.

Doravante, no entanto, “mercadorias” estão sujeitas ao modelo como se impõe o comércio de nossos dias e, como já visto acima, não há mais como segregar a economia digital da tradicional, uma vez que a primeira, cada vez mais, abarca a segunda. Sob este prisma, o valor real de “mercadorias” exige do intérprete que sejam observadas as relações da vida de hoje. Como são comercializados filmes e livros, atualmente, por meio eletrônico, razão não parece haver para que a mesma obra, apenas por estar contida em suporte físico, escape ao alcance da incidência do ICMS por não se caracterizar como “mercadorias”.

O processo de interpretação deve, minimamente, atenção a dois elementos: o **histórico**, que busca a vontade do Estado contida na norma sob exame por ocasião de sua promulgação; e o **lógico em sentido estrito**, que “põe a lei em contato com a vida social, com as novas necessidades e as novas orientações do pensamento, para definir o alcance da regra jurídica no momento de sua aplicação”¹⁸.

Neste sentido parece ter caminhado a unânime decisão do STF no caso dos livros, sob o aspecto da consideração da realidade subjacente para firmar a aplicação da norma doravante. Pode-se reconhecer a harmonia existente entre a decisão da Suprema Corte e a lição de Vanoni, para quem o conhecimento do espírito que anima a lei é de vital importância para superar a imperfeita formulação da norma, assim como para “vencer as incertezas que surgem sempre que seja necessário trazer os fenômenos da vida prática, sempre diferentes e variáveis, para debaixo do império de uma norma cuja formulação permanece inalterada”¹⁹.

Imaginar o inverso seria exigir do Constituinte, assim como da legislação infraconstitucional, reiteradas inserções nos textos da lei, à medida que a economia digital criar novos institutos e realidades, o que não se sustenta.

¹⁸ VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Tradução: Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financieiras S.A.1932, p.209.

¹⁹ VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Tradução: Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financieiras S.A.1932, p.209.

5. O CONFAZ e a tributação de bens digitais no âmbito do Convênio CONFAZ 106/17: (in)constitucionalidade?

Dado o caráter eminentemente nacional do ICMS, o CONFAZ foi concebido como órgão suprafederativo, integrado por representantes do Distrito Federal e de todos os Estados da federação, administrativamente integrado ao Ministério da Fazenda, que se reúne regularmente com o objetivo de harmonizar as diversas políticas fiscais de seus integrantes. Esta tarefa harmonizadora se instrumentaliza através de convênios e protocolos, que, respectivamente, promovem a autorização para concessão de incentivos fiscais e a uniformização de práticas fiscalizatórias.

Portanto, convênios e protocolos decorrem do poder normativo do CONFAZ e integram, indubitavelmente, a legislação tributária de ICMS, em regulamentação à LC 87/96 (Lei Kandir), que consubstancia norma geral a partir da qual os Estados editam normas sobre ICMS em suas respectivas esferas de competência.

Nesse contexto, foi publicado, pelo CONFAZ, o já mencionado Convênio CONFAZ 106/17, instituindo a cobrança do ICMS sobre “operações com bens e mercadorias digitais”, como *software*, 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**.

Dentre outras previsões, o Convênio CONFAZ 106/17 **isenta** as operações anteriores à saída destinada ao consumidor final. Apesar de expressa previsão na Lei Complementar nº 24/75 para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS por meio de convênios, dúvidas surgem quanto ao espectro regulador do indigitado Convênio CONFAZ 106/17 para além desta incumbência.

Com efeito, nada indica violação ao ordenamento quanto à disciplina das isenções concedidas a operações anteriores à saída destinada ao consumidor final. No entanto, a mesma convicção não resulta da disposição sobre questões como incidência do ICMS sobre bens e mercadorias digitais transferidas eletronicamente; adoção do princípio do destino; e indicação de responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS.

5.1. Evolução Semântica de “Mercadorias” no Contexto da Economia Digital

Uma vez que o Convênio CONFAZ 106/17 autoriza a incidência do ICMS sobre bens e mercadorias digitais, cabe lembrar que a discussão acerca da incidência tributária sobre *software* remonta ainda à década de 1980, quando houve grande celeuma quanto ao conceito e à própria comercialização de *software*. A União editou a Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987, para definir “*software*” como um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contido em suporte físico de qualquer natureza.

Por parte da doutrina, Arnold Wald registrou lição no sentido de que *software* seria um conjunto organizado de instruções que resulta de um esforço humano, apresentando, portanto, caráter de produto intelectual ao qual corresponde um direito autoral do seu criador²⁰. Neste mesmo sentido dispôs a Lei nº 9.609/98, *verbis*:

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

A partir desse arcabouço normativo, tem-se que o desenvolvimento de um *software* é integrado pelas seguintes etapas produtivas: (i) pagamento dos direitos autorais a quem concebeu o *software*, (ii) diagramação e composição gráfica do manual de uso do *software* em formato digital ou físico, (iii) serviço de processamento eletrônico de cópia do *software* em suporte magnético e proteção da cópia, e (iv) garantia do *software* ao consumidor final.

O fornecimento do *software* ao mercado pode se realizar basicamente de duas formas: (a) através da disponibilização de *software* específico ou generalizado, aliada ou não à contratação de sua implantação; e/ou (b) através da venda de *software standard* em lojas especializadas, com razão social de comércio de produtos de informática, que incluem seus custos de divulgação no preço final de oferta aos consumidores (*software de prateleira*).

²⁰ WALD, Arnold. Da Natureza Jurídica do Software, In: GOMES Orlando e outros. A Proteção Jurídica do Software. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

A partir de tal estruturação, as administrações tributárias conceberam o entendimento de que apenas o *software* de prateleira se submete à incidência do ICMS²¹; o que terminou acolhido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²²:

I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal *a quo* se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (*off the shelf*) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

A doutrina assimilou o entendimento de que “a tipificação se condiciona ao negócio jurídico realizado, ou seja, programa “standard” (produto acabado) – ICMS – ou programas por encomenda, ou adaptado ao cliente – ISS”²³, o que, inclusive, foi reiterado pelo STF ao corroborar a incidência do ICMS sobre *software* de prateleira, *i.e.*, aquele produzido em série e comercializado no varejo²⁴.

Transcorridas praticamente duas dezenas de anos, tempo suficiente para uma revolução tecnológica, a legislação do Estado do Mato Grosso, que prevê a incidência de ICMS sobre qualquer espécie de *software*, foi objeto de julgamento em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) perante o STF. Na ocasião, o Ministro Gilmar Mendes advertiu com propriedade que o “Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas,

²¹ ESTADO DE SÃO PAULO. Secretaria do Estado da Fazenda. Consulta n.691/1986, de 1º de junho de 1987, Boletim Tributário, vol.458, pp.192/6.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 176.626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

²³ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.116.

²⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 199464, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04- 1999 PP-00023 EMENT VOL-01948- 02 PP-00307.

consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas”²⁵.

Naquela ocasião, prevaleceu um novo entendimento acerca do tipo constitucional “mercadoria”, cujo alcance passou a compreender tanto o *software* de prateleira, quanto aquele comercializado através de *download*, à medida que a qualificação por “mercadorias” prescinde de o objeto sob análise se revestir da condição de bem corpóreo.

A doutrina tributária²⁶, felizmente, também evoluiu: “a mutação do conceito constitucional de mercadoria, diante da realidade atual, é mandatória, sob pena de uma operação nitidamente mercantil ficar excluída da competência tributária dos Estados”²⁷.

Nesse cenário, dúvidas não há de que os Estados detêm poder de tributar *software* independentemente do modo em que comercializados, o que vai ao encontro das novas exigências da cada vez mais pujante economia digital. No entanto, o entendimento até aqui alcançado não é o bastante para extirpar todas as dúvidas em matéria de ICMS, considerando que a Constituição apenas outorga aos Estados o poder de tributar. Este, a seu turno, deverá ser exercitado mediante a edição de leis estaduais, sob a égide de lei complementar incumbida, dentre outros, do mister de definir o fato gerador e a obrigação, além de dirimir eventuais conflitos de competência entre os Estados, cujas políticas tributárias harmonizam-se através de convênios firmados perante o CONFAZ.

5.2. A Circulação ou Disponibilização de Bens Digitais

No âmbito do Convênio CONFAZ 106/17, mercadorias digitais circulam por meio de transferência eletrônica de dados. Na doutrina tradicional, a circulação pressuporia a transferência da posse ou da propriedade de mercadoria, de uma para outra pessoa²⁸. Como não houve aproximação conceitual de “circulação” pelo Constituinte e nem

²⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.1945 MC, Relator(a): Min. Octavio Galloti, 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- 01 PP-00050

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000, p.94-5.

²⁷ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutações do conceito constitucional de mercadoria. São Paulo: Noeses, 2016, p.164.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 39.

definição do termo pelo legislador complementar, não pode resultar incerteza sobre a sujeição do termo à nova realidade global e digital da economia.

Antes, a própria negociação exigia dispêndio de tempo para o transporte físico da mercadoria. Hoje, o simples toque numa tela pode resultar na mesma disponibilização do bem sob forma digital. A alegação de que não haveria **circulação**, mas mera **licença para uso**, o que configuraria um **serviço**, não se sustenta. A circulação não pode ser analisada de modo independente, mas apenas em conjunto com o termo “mercadorias”.

Logo, circulam mercadorias para incidência do tributo. Imaginar que bens digitais não são mercadorias, mas objetos indefinidos sujeitos à prestação de serviços, despreza a atuação do Constituinte e do legislador complementar no esforço de descrever a materialidade do ICMS. Do mesmo modo, rejeitar a atualização, por assim dizer, do tipo “circulação”, ignorando a necessária realidade subjacente pela qual as pessoas, atualmente, consomem bens digitais, para priorizar a mera literalidade, tampouco parece razoável.

5.3. Adoção do Critério de Destino nas Operações com Bens Digitais

O Convênio CONFAZ 106/17 define o local de recolhimento do imposto nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de *site* ou de plataforma eletrônica que efetue venda ou a disponibilização, ainda que por meio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante a transferência eletrônica de dados, “na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital”.

A nosso ver, portanto, ultrapassando seu poder normativo, referido Convênio fixa regra a partir do critério do destino, de modo que o ICMS será devido ao Estado onde domiciliado ou estabelecido o adquirente da mercadoria digital.

A despeito dos bons propósitos que orientaram a edição do Convênio CONFAZ 106/17, vislumbra-se vício material no tratar de matérias próprias de lei complementar, já que a imposição do critério de destino termina por representar norma de repartição de competência.

5.4. Atribuição de Responsabilidade Tributária por Convênio

Além das disposições já comentadas, o Convênio CONFAZ 106/17 também faculta aos Estados a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS: (i) a quem ofertar, vender ou entregar o bem ou mercadoria digital ao consumidor; (ii) ao intermediador financeiro (administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento); (iii) ao adquirente do bem ou mercadoria digital na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis não serem inscritos na unidade federada em que ocorrer se praticar as saídas internas ou a importação a consumidor final (iv) à administradora de cartão de crédito ou débito ou intermediadora financeira responsável pelo câmbio nas operações de importação.

A Constituição reservou à lei complementar dispor sobre a obrigação tributária e sobre a definição de contribuintes. Ora, a primeira se concretiza pela relação bilateral entre sujeito ativo e sujeito passivo. Assim, disposições desta natureza não estão sob competência normativa de qualquer norma que não a editada por lei complementar.

5.5. Analogia ou Mera Interpretação: Nova Incidência sobre Bens Digitais?

Lícito relembrar a impossibilidade de se criar nova incidência por meio de analogia, conforme vedação do artigo 108, parágrafo 1º, do CTN, já que não seria possível estender a incidência do ICMS sobre operações com **bens e mercadorias digitais**, terminologia não veiculada pelo legislador, mas apenas pelo Convênio CONFAZ 106/17.

A questão envolve a análise previamente feita, no sentido de que a qualificação “digitais” não altera o alcance do que, em meio à economia digital e, sobretudo, sob as novas formas de comércio que lhe são consequentes, se deve entender por “mercadorias”.

A analogia é forma de **integração** do ordenamento jurídico. Assim, aplica-se, unicamente, quando há lacunas pela inércia do legislador. Ora, não é difícil perceber que seria inexecutável a tarefa de compelir o legislador a reeditar normas sob nova redação a cada avanço da vida social, mormente a cada atualização promovida pelas tecnologias da informação e da comunicação. Visto desta forma, haveria incessante necessidade da colmatação de lacunas para a efetiva integração da legislação tributária.

Não é o que parece ocorrer no caso presente.

Há norma nacional disposta na Constituição Federal e em lei complementar, assim como legislação ordinária estadual, dispondo sobre a incidência do ICMS sobre “circulação de mercadorias”. O caso parece, antes, ser de interpretação, e não de integração por ausência de norma, como acima já se expôs. Sob este prisma, não há sentido em eventual alegação de imposição tributária lastreada em analogia, cuja aplicação exige se aperfeiçoe o necessário preenchimento de lacunas.

A faina interpretativa, de modo diverso, deverá indicar o caminho a ser dado, nesses dias de intensa comercialização eletrônica, de mudança dos objetos levados a mercancia – antes em suportes físicos e hoje cada vez mais desmaterializados – à aplicação segundo o espírito da norma, e não meramente à letra.

Se se entender que o alcance de “mercadorias” não comporta evolução, devendo-se restringir à coisa física, corpórea, deve-se manter coerência e justificar por quais razões o mesmo não se aplica aos livros, antes compreendidos como coisa física. Argumentos consistentes, neste sentido, no entanto, parecem desconhecidos.

Não há falar em analogia para tributar o imprevisto, pois não se trata de integração, mas de mera interpretação do alcance do dispositivo constante não apenas da lei ordinária estadual, como da lei complementar, e até mesmo do texto constitucional no sentido de dispor sobre **circulação de mercadorias** nesses tempos de intensa complexidade tecnológica, capazes de alterar, substancialmente, a forma pela qual se pratica (e será praticada) a mercancia nos dias de hoje (e do porvir).

6. Conflito Federativo Vertical: ICMS ou ISS sobre Bens Digitais

A Lei Complementar em matéria de ICMS tem papel de destaque não só em sua função de norma geral na definição do fato gerador (artigo 146, inciso III, letra “a”), mas, do mesmo modo, no sentido de dirimir conflitos de competência entre os entes federativos (artigo 146, inciso I), sejam conflitos horizontais, entre entes de uma mesma esfera federativa, sejam conflitos verticais, entre diferentes esferas de poder federativo.

Sabidamente, no caso de bens e mercadorias digitais transmitidos eletronicamente, acumulam-se pretensões tributárias de Estados e Municípios. Trata-se, pois, de caso de conflito federativo vertical, em face da publicação do Convênio CONFAZ 106/17 e da Lei Complementar nº 157/16 (LC 157/2016), cuja solução, nos termos do ordenamento vigente, exige atuação do legislador complementar.

Embora a tributação sobre toda sorte de *software*, de prateleira ou não, há algum tempo venha sendo instituída por muitos Estados, a maioria desses concedia generosos incentivos fiscais, de modo que a tributação pouco impactava o setor da tecnologia da informação (TI).

Foi com a publicação do Convênio ICMS 181/2015, de 29 de dezembro de 2015²⁹, também do CONFAZ, que os Estados passaram a conferir um novo tratamento tributário ao setor de TI, de modo que a incidência do ICMS passou a ter maior repercussão nas vendas praticadas. Este fato culminou na revisitação de alguns questionamentos quanto à incidência de ICMS sobre *software*.

Inegavelmente, o que mais contribuiu para recrudescer o conflito de competências “ICMS *versus* ISS” na tributação da economia digital foi a reforma na Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116/2003), promovida pela LC 157/2016. A nova lei complementar, além de prescrever a "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da 'internet', respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos" como hipótese de incidência de ISS, ainda reformulou alguns itens da lista de serviços de informática e congêneres com destaque para os itens 1.04 e 1.05, *verbis*:

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.

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

²⁹ Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação que envolva 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 de transferência eletrônica de dados (download ou streaming). A cobrança de débitos de ICMS relacionadas a tais operações passou a produzir efeitos aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2016.

A Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou, perante o STF, duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADI nº 5659/MG e ADI nº 5576/SP)³⁰ em face de leis dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, respectivamente, que instituíram a cobrança de ICMS sobre bens digitais. Para a CNS, tais leis são inconstitucionais por usurpação da competência tributária dos Municípios, exclusiva para alcançar *software* através do Imposto sobre Serviços (ISS)³¹.

Sinteticamente, a CNS invoca o fato de que os serviços de informática e congêneres abrangem “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, nos termos da LC 116/2003, item 1.05³², assim como o previsto no artigo 2º, inciso V, da LC 87/1996³³, para sustentar que o *software* está sujeito à incidência do ICMS somente quando houver fornecimento de mercadorias, através de mídias com suporte físico, aliado à prestação de serviços.

Embora a CNS tenha observado o novo texto trazido pela LC 157/16, a cessão de direito de uso de programas de computação (*software*) se encontra inserida no tipo **circulação, indissociável do tipo mercadorias**, portanto, integrante da materialidade do ICMS, independentemente de ser obtida mediante aquisição “em prateleira” ou através de *download*. Repare-se que a questão central não é a mera transmissão ou cessão de direito de uso, mas a configuração básica do consumo de mercadoria, e não de serviço.

Não é recente o surgimento de conflitos verticais (ICMS *versus* ISS) na tributação da economia digital³⁴; no entanto, novos desafios deverão constantemente surgir com a complexidade das relações comerciais em face do desenvolvimento das tecnologias de

³⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (AADI) n.5569 e 5576, rel. Min. Dias Toffoli.

³¹ Art.156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III. Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155, II, definidos em lei complementar.

³² Serviços de informática e congêneres. 1.01 Análise e desenvolvimento de sistemas. 1.02 Programação. 1.03 Processamento de dados e congêneres. 1.04 Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos. 1.05 Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. 1.06 Assessoria e consultoria em informática. 1.07 Suporte Técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e banco de dados. 1.08 Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

³³ Art.2º. O imposto incide sobre: (...) V- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar a incidência do imposto estadual.

³⁴ PISCITELLI, Thatiane dos Santos; IZELLI, Anna Flávia. Os serviços de provedores de acesso a internet e a LC n.116/2003. In: TORRES, Heleno Taveira. Imposto sobre serviços- ISS na Lei Complementar n.116/2003 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004, p.474-487.

informação. O primeiro passo para dirimir tais conflitos, além da compreensão do conceito tipológico antes visto de “mercadoria”, encontra-se na própria compreensão da “informática”.

Oportuno, neste ponto, recordar a lição de Paulo de Barros Carvalho, que de há muito leciona: “...a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica”³⁵. Uma vez que o *software* é bem digital desenvolvido para a destinação específica de ser, sob alguma forma, posto em comercialização, dúvida não há de que se consubstancie em **mercadoria**.

Uma melhor apreciação das ADIs que tratam das leis dos Estados de São Paulo e Minas Gerais deverá ser realizada a partir da visitação da própria jurisprudência do STF, com destaque para o entendimento alcançado recentemente no julgamento acerca da abrangência da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra “d”, aos livros, jornais e periódicos eletrônicos³⁶. Naquela ocasião, como visto anteriormente, o STF definiu que, não obstante o meio em que circule a informação, seja físico ou eletrônico, o exercício do poder de tributar resta vedado pela Constituição Federal, cuja interpretação deve observar a evolução tecnológica.

Assim, conclui-se que o texto do Convênio CONFAZ 106/17 não inova ao redigir “operações com bens e mercadorias digitais (...) comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”, mas apenas exemplifica uma das espécies do gênero “mercadorias”, aquelas qualificadas por digitais. Do mesmo modo, apenas exemplifica “circulação”, registrando que transferência eletrônica de dados é a forma pela qual circulam, prioritariamente, bens da economia digital.

7. Considerações Finais

Buscou-se, neste artigo, investigar a constitucionalidade da incidência do ICMS proposta pelo Convênio CONFAZ 106/17. De partida, registre-se que a tributação de bens digitais

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. Cadernos de Pesquisas Tributárias 3/331, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n.330.817/RJ, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 31/08/2017.

não requer reforma constitucional, justamente em razão de a Constituição ter abstraído da realidade a “circulação de mercadorias” por mera aproximação tipológica, não conceitual.

Para conferir maior segurança jurídica à questão e dissipar controvérsias decorrentes, seria recomendável que o texto da lei complementar contemplasse um conceito mais preciso de “mercadorias” e, em consequência, de “circulação”, para fazer incluir os bens digitais que, efetivamente, passaram a circular por meio de transferência eletrônica de dados. Não foi o ocorrido, no entanto, já que a LC 87/96 apenas repetiu o texto constitucional, sem maiores definições.

Assim, a fluidez dos tipos “mercadorias” e “circulação”, como usualmente ocorre com os tipos, passou a abranger as inovações lógicas da realidade negocial, que, sob o império da globalização e digitalização econômica, transformaram-se radicalmente, ensejando novas formas de mercancia insuscetíveis de previsão pelo Constituinte em 1988.

Destarte, o Convênio 1 CONFAZ 106/17, ao incluir em seu texto “operações com bens e mercadorias digitais (...) comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”, não invade a competência do legislador complementar, mas apenas exemplifica uma das características da concepção corrente de “mercadorias”: a digitalização. Do mesmo modo, o Convênio, ao registrar a transferência eletrônica de dados, somente exemplifica a forma pela qual circulam, prioritariamente, bens da economia digital.

O Convênio, no entanto, extrapola seu poder normativo ao implantar o critério de destino, assim como ao facultar ao legislador ordinário a atribuição de responsabilidade tributária, matérias sob reserva de lei complementar, por força do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Por fim, a pretensão municipal de fazer incidir o ISS exigiria que a materialidade contemplasse uma hipótese de “prestação de serviço”. Não é este o caso, já que não se pode alterar a essência mesma das coisas, apenas por terem sido modificadas pelos avanços da realidade subjacente. Assim, mercadorias físicas que apenas assumiram novas formas de se sujeitarem à mercancia, não deixaram de ser mercadorias. Por dedução inversa, serviços não contemplam circulação de mercadorias, apenas por que as novas formas de circulação prescindem da entrega física e ensejam contratos virtuais para a

concessão de direito de uso. Uma interpretação deste matiz fulmina a atuação do Constituinte ao abstrair a realidade “mercadorias” e “circulação” por aproximação tipológica, por isso mesmo sujeita a avanços, alterações, capazes de inserir novas características e remover as anacrônicas, conforme as exigências do tempo presente.