

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**ANA FLÁVIA VIVARELLI MOLINA**

**TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS X ISS**  
**NO ÂMBITO DA DECISÃO DO STF NO TEMA 590 DA REPERCUSSÃO GERAL**

**SÃO PAULO**  
**2025**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**ANA FLÁVIA VIVARELLI MOLINA**

**TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS X ISS**  
**NO ÂMBITO DA DECISÃO DO STF NO TEMA 590 DA REPERCUSSÃO GERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de graduação em Direito, área de Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito essencial para a obtenção do grau de bacharel em curso de graduação de Direito.

Orientação: Prof. Faissal Yunes Junior

**SÃO PAULO**

**2025**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES: UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS X ISS**  
**NO ÂMBITO DA DECISÃO DO STF NO TEMA 590 DA REPERCUSSÃO GERAL**

Trabalho de Conclusão defendido e aprovado em:

\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_,

---

Prof. Faissal Yunes Junior

Orientador e presidente da comissão examinadora.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

---

Examinador 1

Instituição

---

Examinador 2

Instituição

À comunidade da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo pelo apoio permanente.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, pela saúde, pelo foco e pela fé inabalável.

Ao professor Faissal Yunes, pela orientação, pelo aprendizado e apoio.

À minha mãe, Ana Paula, minha melhor amiga, meu porto seguro, o abraço que me conforta, acolhe e tira todas as minhas dores.

Ao meu pai, José Luiz, meu exemplo pessoal e profissional, que, com seu esforço, deu-me a base necessária para caminhar com minhas próprias pernas.

À minha avó, Olga (*in memoriam*), que hoje, de outro plano, é meu anjo da guarda.

À minha irmã, Ana Carolina, minha segunda mãe, pelo companheirismo e por ter me ensinado até mesmo o que é uma Doutrina.

Ao meu irmão, Leandro, pelo apoio e aconselhamento desde o início da minha vida profissional.

Ao meu irmão, Rafael, pela disposição em ajudar quantas vezes forem necessárias.

Aos meus sobrinhos, Pedro, Theo, Laís, Davi, Ana Clara, Leo e Francisco, que, com sua inocência, tanto têm a ensinar.

Ao meu namorado, Felipe, que não solta minha mão e é a calma em meio ao meu caos.

À minha tia, Andrea, por tanto carinho e acolhimento.

Aos meus primos, Izabela e Vinícius, que ocupam em minha vida o papel de verdadeiros irmãos. A toda minha família, que se alegra pelas minhas conquistas.

Aos amigos que ficaram, em especial à Isabella, pela parceria desde o início, e Isabel e Giulia, que trouxeram a luz que faltava ao meio da caminhada.

Muito obrigada!

## RESUMO

MOLINA, Ana Flávia Vivarelli. **Tributação de *Softwares***: uma análise sobre a incidência de ICMS x ISS no âmbito da decisão do STF no Tema 590 da Repercussão Geral. 2025. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2025.

O presente Trabalho de Conclusão de Curso analisa a tributação de *softwares* no Brasil, com enfoque na definição de competências entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS). A questão, marcada por intenso debate doutrinário e jurisprudencial, teve sua consolidação com o julgamento do Supremo Tribunal Federal no Tema 590 da Repercussão Geral (ADIs 1.945 e 5.659), que fixou a incidência do ISS sobre o licenciamento e a cessão de uso de programas de computador, independentemente de serem padronizados ou personalizados. A pesquisa adota metodologia qualitativa, de caráter bibliográfico e documental, explorando doutrina, legislação e jurisprudência pertinentes. Busca-se compreender os impactos econômicos e jurídicos da decisão, especialmente no que se refere à segurança jurídica, neutralidade tributária e equilíbrio federativo. O trabalho demonstra que, embora a decisão do STF tenha pacificado a controvérsia histórica entre Estados e Municípios, subsistem desafios práticos quanto à tributação de novas modalidades digitais, como *softwares* em nuvem, SaaS e inteligência artificial. Ademais, destaca-se a relevância da Reforma Tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025), que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição ao ICMS e ao ISS, inserindo o Brasil em uma lógica de IVA dual, de base ampla e não cumulativa. Conclui-se que a uniformização tributária sobre *softwares* é passo fundamental para reduzir litígios, assegurar neutralidade fiscal e fortalecer a cooperação federativa, em sintonia com as transformações da economia digital.

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

## ABSTRACT

MOLINA, Ana Flávia Vivarelli. **Software Taxation**: an analysis of the incidence of ICMS x ISS within the scope of the STF decision in Theme 590 of General Repercussion. 2025. Monograph (Bachelor's Degree in Law) – Faculty of Law, Pontifical Catholic University of São Paulo, São Paulo, 2025.

This undergraduate thesis analyzes the taxation of *software* in Brazil, focusing on the definition of competences between the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) and the Tax on Services (ISS). This issue, long marked by intense doctrinal and jurisprudential debate, was consolidated by the judgment of the Federal Supreme Court in Theme 590 of General Repercussion (Direct Actions of Unconstitutionality – ADIs 1.945 and 5.659), which established the incidence of ISS on licensing and assignment of the right to use computer programs, regardless of whether they are standardized or customized. The research adopts a qualitative methodology, based on bibliographic and documentary analysis, covering doctrine, legislation, and relevant case law. It seeks to assess the economic and legal impacts of the decision, especially regarding legal certainty, tax neutrality, and federal balance. The study demonstrates that, although the Supreme Court's decision has settled the historical dispute between States and Municipalities, practical challenges remain in the taxation of new digital models, such as cloud-based *software*, *Software as a Service* (SaaS), and artificial intelligence. Furthermore, it highlights the relevance of the Brazilian Tax Reform (Constitutional Amendment 132/2023 and Complementary Law 214/2025), which established the Goods and Services Tax (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS), replacing ICMS and ISS, introducing in Brazil a dual VAT system, broad-based and non-cumulative. It is concluded that the uniformization of *software* taxation represents a fundamental step to reduce litigation, ensure tax neutrality, and strengthen federal cooperation, in line with the transformations of the digital economy.

**Keywords:** Taxation. *Software*. ICMS. ISS. Supreme Court. Tax Reform.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>DEFINIÇÃO DE SOFTWARE</b> .....	<b>11</b>
2.1	SOFTWARE “DE PRATELEIRA” E SOFTWARE SOB ENCOMENDA - O FIM DA DISTINÇÃO .....	12
<b>3</b>	<b>A DISTINÇÃO JURÍDICA ENTRE ISS E ICMS: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E REPERCUSSÕES PARA A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS E MERCADORIAS NO BRASIL</b> .....	<b>13</b>
3.1	O CONCEITO DE “SERVIÇO” E “MERCADORIA” NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	15
3.2	OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA CARACTERIZAR A INCIDÊNCIA DE CADA IMPOSTO .....	16
3.3	ANÁLISE DE CASOS PRÁTICOS E DECISÕES JUDICIAIS QUE ENFRENTARAM CONFLITOS DE COMPETÊNCIA, COMO A DISCUSSÃO SOBRE <i>SOFTWARES</i> E OUTRAS OPERAÇÕES HÍBRIDAS .....	18
3.4	OS IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DA INTERPRETAÇÃO DESSAS COMPETÊNCIAS NO CONTEXTO DA CONSTITUIÇÃO, DA LEI COMPLEMENTAR N.º 116/2003 E DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996.....	20
<b>4</b>	<b>A DISTINÇÃO JURÍDICA E ECONÔMICA ENTRE ICMS E ISS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES E A UNIFORMIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM CONTRATOS DE SOFTWARE NO BRASIL</b> .....	<b>22</b>
<b>5</b>	<b>A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO TEMA 590 E SEUS REFLEXOS NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE</b> .....	<b>28</b>
<b>6</b>	<b>TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES E A REFORMA TRIBUTÁRIA: O FIM DO ISS E OS NOVOS DESAFIOS</b> .....	<b>31</b>
6.1	PERSPECTIVAS SOBRE COMO A POSSÍVEL SUBSTITUIÇÃO DO ISS PELO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) PODE IMPACTAR O SETOR TECNOLÓGICO .....	32
<b>7</b>	<b>DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO</b> .....	<b>35</b>
7.1	O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL NO CASO DE <i>SOFTWARES</i> .....	36
7.2	O PRINCÍPIO DA IGUALDADE FISCAL .....	38
<b>8</b>	<b>O PAPEL DA JURISPRUDÊNCIA NO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO DO SETOR DE TECNOLOGIA</b> .....	<b>40</b>



<b>9</b>	<b>TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES PADRONIZADOS E PERSONALIZADOS: COMPARAÇÃO ENTRE O CONTEXTO BRASILEIRO E INTERNACIONAL</b>	<b>42</b>
<b>10</b>	<b>A INFLUÊNCIA DO TEMA 590 SOBRE AS RELAÇÕES ENTRE UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES</b>	<b>45</b>
10.1	ESTUDO SOBRE OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	45
10.2	DESAFIOS FEDERATIVOS APÓS A DECISÃO	47
<b>11</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>49</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>51</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação de *softwares* no Brasil foi tema de grande debate, especialmente devido às peculiaridades do sistema tributário brasileiro e às mudanças interpretativas ao longo dos anos. A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 590 da Repercussão Geral representou importante marco. Em decisão unânime, determinou a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, os *softwares*, desenvolvidos de forma personalizada. Afastou-se, dessa forma, a aplicação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Historicamente, até o ano de 2021, havia uma distinção entre *softwares* “de prateleira”, padronizados, e *softwares* sob encomenda, que podiam ser personalizados pelo usuário. Os primeiros eram considerados mercadorias e, portanto, sujeitos à incidência do ICMS, imposto recolhido sobre a circulação de mercadorias, enquanto os *softwares* personalizados eram classificados como serviços, incidindo o ISS. No entanto, em fevereiro de 2021, a discussão foi encerrada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) n.º 1.945 e 5.659, entendimento que se consolidou quando do desprovimento do Recurso Extraordinário (RE) 688223, com repercussão geral reconhecida, no supracitado Tema n.º 590.

Assim, por meio de uma análise conceitual e normativa, a pesquisa abordará a incidência do ICMS e do ISS sobre a comercialização de *softwares* no Brasil, discutindo os pressupostos jurídicos e econômicos que fundamentam essa tributação. Além disso, o estudo explorará as implicações da decisão do Supremo Tribunal Federal no Tema n.º 590 da Repercussão Geral, que consolidou o entendimento sobre a aplicação do ISS nas operações de licenciamento e cessão de direito de uso de *softwares*.

Dessa forma, a problemática da pesquisa abordará os desafios tributários para o setor de tecnologia no Brasil, as mudanças trazidas pela iminente Reforma Tributária, sob a luz do avanço trazido pela decisão no Tema n.º 590 da Repercussão Geral. Será analisado o impacto da decisão do STF sobre o setor de tecnologia, o conflito de competência tributária entre os Estados e Municípios e a modulação dos efeitos da referida decisão.

A escolha deste tema é fundamentada no objetivo de desenvolvimento de uma pesquisa inovadora e relevante, considerando que a tributação de *softwares* ainda é objeto de debates. O estudo busca contribuir para o aprofundamento acadêmico e jurídico sobre a tributação no setor

tecnológico, fornecendo subsídios para um entendimento mais sólido e alinhado às transformações do mercado digital.

## 2 DEFINIÇÃO DE SOFTWARE

O *software*, programa de computador, tem sua propriedade intelectual regulada, em linhas gerais, pela lei de direitos autorais, a Lei n.º 9.610/1998, recebendo tratamento específico na Lei n.º 9.609/1998. É definido como a expressão de um conjunto de código organizado em linguagem humana ou de máquina, de emprego em equipamentos a fim de que desempenhem determinada funcionalidade.

Assim, a Lei n.º 9.609/1998 (Lei do *Software*) dispõe, em seu artigo 1º, que:

[...] 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.<sup>1</sup>

Evidenciado, dessa forma, o carácter intelectual e intangível do *software*.

A Lei n.º 9.610/1998 (Lei de Direitos Autorais),<sup>2</sup> por sua vez, também contribui para a definição, equiparando o *software* às obras intelectuais protegidas pelo direito autoral, nos termos do art. 7º, XII. Nessa linha, o programa de computador é visto como criação intelectual, sujeito a regime jurídico distinto daquele aplicável às mercadorias físicas.

Nesse viés, pela análise do artigo 9º, combinado aos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.609/1998, depreende-se que a comercialização do *software* é feita por meio de contrato de licença de uso, no qual deve constar o prazo de validade técnica da versão atualizada.

Ainda, segundo a definição empregada por Roque Antonio Carrazza,<sup>3</sup> *software* é “o conjunto de comandos, vertidos em linguagem codificada, que, uma vez dados ao computador, possibilitam que essa máquina funcione e, assim, possa processar informações e realizar tarefas”. Assim, não tem existência material, necessitando de um suporte físico para operar: o *corpus mechanicum*. É fruto do trabalho intelectual de seres humanos especializados.

Dessa forma, a definição jurídica de *software* ocupa papel central no debate sobre a sua tributação, representando repercussões práticas, sobretudo diante do enquadramento do bem como mercadoria ou serviço para fins de incidência de ICMS ou ISS. Diferentemente de outros

<sup>1</sup>BRASIL. Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

<sup>2</sup>*Id.* Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm). Acesso em: 27 out. 2025.

<sup>3</sup>CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

bens tangíveis, o *software* apresenta natureza eminentemente intangível, razão pela qual o legislador optou por regulá-lo em diplomas específicos.

## 2.1 SOFTWARE “DE PRATELEIRA” E SOFTWARE SOB ENCOMENDA - O FIM DA DISTINÇÃO

Ainda à época da discussão do RE n.º 176.626/SP, o ministro Sepúlveda Pertence manifestou seu entendimento no sentido de que mercadoria deve ser bem corpóreo objeto de atos de comércio e que, portanto, tendo como objeto um direito de uso, a licença de uso de *software* não estaria inclusa no conceito de mercadoria, o que afastaria a incidência do ICMS.

Na visão do ministro, entretanto, o mesmo raciocínio não se aplicaria quando o assunto fosse a circulação de cópias ou exemplares de *software* produzidos em série e comercializados no varejo, caso materializados em suporte físico, o “*software* de prateleira”. Assim, a jurisprudência foi construída em torno da distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e *software* por encomenda (personalizado), entendimento que passou a ser aplicado pelo STF, como no RE n.º 199.464/SP<sup>4</sup> e pelo STJ, como no REsp n.º 1.070.404/SP<sup>5</sup>.

Todavia, tais fatos foram anteriores à vigência da Lei Complementar n.º 116/2003, que trouxe nova lista de atividades a sofrerem a incidência do ISS. Dentre elas, o item 1.05, que definiu como serviço de qualquer natureza a licença de uso de programa de computador.

Porém, o cenário apenas se alterou com o julgamento da ADI 1.945/MT e da ADI 5.659/MG em fevereiro de 2021. No que diz respeito à distinção entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, a Corte afirmou expressamente que não mais existiria, tendo em vista que, qualquer que seja o caso, haverá licença de uso a reger a operação, não sendo mais possível, assim, o tratamento do *software* de prateleira como mercadoria, como antes se havia estabelecido.

---

<sup>4</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n. 199.464/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 14 out. 1999. DJ, 12 nov. 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

<sup>5</sup>*Id.* Superior Tribunal de Justiça (STJ). **REsp n. 1.070.404/SP**. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Julgado em: 22 out. 2008. DJe, 03 nov. 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

### 3 A DISTINÇÃO JURÍDICA ENTRE ISS E ICMS: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E REPERCUSSÕES PARA A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS E MERCADORIAS NO BRASIL

A competência tributária, enquanto atribuição dada pela Constituição Federal aos entes políticos do Estado da prerrogativa de instituir os tributos, foi estabelecida com o intuito de assegurar a autonomia desses entes, evitando conflitos de arrecadação. Assim, a competência tributária nada mais é do que o poder dos entes federados para a elaboração de normas referentes à criação, arrecadação e fiscalização nos termos constitucionalmente previstos.<sup>6</sup>

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Sua disciplina geral é estabelecida pela Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir), que uniformiza os critérios para a incidência, arrecadação e compensação do imposto. O fato gerador do ICMS ocorre nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior. O conceito de “mercadoria”, embora não definido expressamente na Constituição ou na Lei Complementar, é construído pela doutrina como o bem móvel destinado à mercancia, ou seja, aquele que se destina à circulação econômica.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel sujeito à mercancia, objeto de atos de comércio”.<sup>7</sup> Assim, o ICMS incide sobre operações que impliquem transferência da titularidade de bens móveis destinados ao comércio, caracterizando-se como obrigação de dar, cujo núcleo é a circulação jurídica e econômica do produto.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme dispõe o art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Sua regulamentação é feita pela Lei Complementar n.º 116/2003, que define as normas gerais do tributo e apresenta, em lista anexa, as atividades consideradas serviços para fins de incidência. O fato gerador do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, da Constituição, e expressamente previstos na referida lista. A noção de “serviço” refere-se à obrigação de fazer, caracterizada pela realização de uma atividade imaterial que

---

<sup>6</sup>MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 76.

<sup>7</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2024, p. 62.

proporciona utilidade a outrem mediante remuneração. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 651.703/PR, definiu serviço como “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro”. Portanto, diferentemente do ICMS, o ISS incide sobre a prestação de atividade intelectual, técnica ou econômica, cujo resultado é imaterial, vinculando-se diretamente ao esforço humano e à utilidade gerada ao tomador.

Nesse contexto, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é de competência municipal, conforme o art. 156, III da CRFB/88, enquanto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) compete aos estados.

Assim, a distinção do critério material dos dois impostos é de essencial importância para a resolução dos conflitos de competência que possam surgir. O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços específicos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O ISS, por sua vez, recai sobre os serviços listados na Lei Complementar n.º 116/2003, os quais, em regra, não envolvem transferência de titularidade de mercadoria.

A definição de “mercadoria” é associada ao bem destinado à mercancia, que é objeto de comércio, enquanto “serviço” se caracteriza pela prestação de uma obrigação de fazer, sem entrega de bem material. No entanto, o avanço tecnológico e a complexidade das operações econômicas contemporâneas geraram situações híbridas, desafiando essa separação clássica. Um exemplo paradigmático é a tributação de *softwares*, cuja qualificação jurídica, como serviço ou mercadoria, gerou intensa controvérsia entre Estados e Municípios.

Assim, a principal diferença entre ICMS e ISS está na natureza das atividades tributadas: enquanto o ICMS se aplica à circulação de mercadorias e alguns serviços de transporte e comunicação, o ISS incide exclusivamente sobre a prestação de serviços. Além disso, o ICMS é um tributo estadual, enquanto o ISS é de competência municipal.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem desempenhado papel central na definição dessas competências, em especial nos casos de sobreposição de incidência entre ICMS e ISS. A delimitação adequada das competências tributárias é fundamental, não apenas para assegurar a legalidade da tributação, mas também para garantir segurança jurídica, evitar bitributação e preservar o equilíbrio federativo.

### 3.1 O CONCEITO DE "SERVIÇO" E "MERCADORIA" NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988, a despeito da repartição de competência tributária, não estabeleceu definições expressas de “serviço” e “mercadoria”, limitando-se a atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 155, II, CRFB/88),<sup>8</sup> e aos Municípios a competência para instituir o ISS sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, III, CRFB/88).<sup>9</sup>

Desse modo, o constituinte não fixou conceitos legais rígidos. Destarte, “mercadoria” passou a ser entendida como bem móvel destinado à circulação econômica, objeto de ato de comércio. Já “serviço” foi vinculado, em sentido amplo, à obrigação de fazer, mas sua materialidade ficou condicionada à previsão em lei complementar, sendo o esforço humano decorrente de uma obrigação de fazer onerosa e que resultará em utilidade ao tomador do serviço.

A Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir),<sup>10</sup> norma geral do ICMS, não define mercadoria em termos conceituais, assim como a Lei Complementar n.º 116/2003,<sup>11</sup> que regulamenta o ISS, não apresenta conceito abstrato de serviço, listando de forma taxativa as atividades sujeitas à tributação municipal.

Mais do que definições legais fechadas, os conceitos constitucionais de “serviço” e “mercadoria” devem ser compreendidos como categorias interpretativas dinâmicas, cuja delimitação resulta da interação entre Constituição, Lei Complementar, jurisprudência e doutrina.

No plano doutrinário, Roque Antonio Carrazza<sup>12</sup> ressalta que “mercadoria nos patamares do Direito, é o bem móvel sujeito a mercancia. É, se preferimos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial”. Ainda, como observa

<sup>8</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 abr. 2025.

<sup>9</sup>*Ibidem*.

<sup>10</sup>*Id.* **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS conforme previsto na Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 26 abr. 2025.

<sup>11</sup>*Id.* **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Brasília, DF: Presidência da República. 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: 26 abr. 2025.

<sup>12</sup>CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.



Paulo de Barros Carvalho,<sup>13</sup> a natureza mercantil de um bem não decorre de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica. Ou seja, a destinação do bem, se para venda, ou não, é que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 651.703/PR,<sup>14</sup> definiu o conceito de serviço como “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador”. Entretanto, é necessária a expressa inclusão da atividade na lista de serviços (anexa à LC 116/2003) sujeitos à incidência do ISS.

A exemplo deste entendimento, tem-se o próprio julgamento conjunto das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG (Tema 590 da repercussão geral, Rel. Min. Dias Toffoli),<sup>15</sup> o STF superou a antiga distinção entre *softwares* “de prateleira” e *softwares* “sob encomenda”, reconhecendo que qualquer operação de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador deve ser tributada pelo ISS. Entendeu-se que a comercialização de *software*, seja por meio físico ou por transferência eletrônica, não se amolda ao conceito de mercadoria, mas, sim, ao de serviço, configurando-se obrigação de fazer.

### 3.2 OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA CARACTERIZAR A INCIDÊNCIA DE CADA IMPOSTO

A distinção entre ISS e ICMS parte da repartição constitucional de competências e do núcleo material de cada tributo. Compete aos Estados instituir o ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 155, inciso II, CRFB/88), enquanto aos Municípios cabe o ISS sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, III, CRFB/88). Tais tributos têm como norma geral, respectivamente, a LC 87/1996 e a LC 116/2003.

<sup>13</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, n. 3, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

<sup>14</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 651.703/PR (Tema 581)** — Planos de saúde: incidência do ISS. Rel. Min. Luiz Fux. Sessão de 29 set. 2016.

<sup>15</sup>SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária n.º 26.864/2022 - ICMS: operações com softwares** — ADIs 1.945 e 5.659. São Paulo, 15 dez. 2022. Publicada no Diário Eletrônico em 19 dez. 2022. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864\\_2022.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864_2022.aspx). Acesso em: 10 set. 2025.

No julgamento virtual do Recurso Extraordinário n.º 784.439,<sup>16</sup> concluído em 27.06.2020, sob Relatoria da Ministra Rosa Weber, o STF fixou, em sede de repercussão geral, a seguinte tese relativa à taxatividade da lista de serviços do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, correspondente ao tema 296: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”.<sup>17</sup>

Portanto, a partir da análise dos votos proferidos no Recurso Extraordinário n.º 784.439, conclui-se que a interpretação extensiva aos serviços previstos na lista taxativa somente deve ser admitida desde que não resulte em hipótese de tributação sem autorização legal.

Em casos de operações mistas, com elementos de “fazer” e de “dar”, a jurisprudência opta por privilegiar a essência econômico-funcional da atividade contratada e a orientação legal específica. Exemplos paradigmáticos ilustram os critérios: para a situação de bares e restaurantes com fornecimento de refeições no local, o STJ determinou a incidência de ICMS quando há fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não especificada na lista, alcançando o valor total da operação, o que foi consolidado na Súmula 163/STJ.<sup>18</sup>

Ainda, na locação de bens móveis sem prestação de serviço destacada, o STF editou a Súmula Vinculante n.º 31. A Corte considerou que a locação de bens móveis, por não ser obrigação de fazer, não configura serviço e, portanto, não pode ser tributada pelo ISS.

Para farmácias de manipulação, no julgamento do RE 605.552/RS,<sup>19</sup> representativo do Tema n.º 379 da Repercussão Geral,<sup>20</sup> o STF assentou que "Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira".

Dessa forma, nota-se que tais parâmetros dialogam com as regras das leis complementares: a LC 87/1996 inclui, por exemplo, “fornecimento de alimentação e bebidas” no rol de hipóteses de incidência do ICMS; a LC 116/2003 condiciona a incidência do ISS às atividades constantes da lista anexa, sendo esta taxativa, com possível interpretação extensiva

---

<sup>16</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 296 (RE 784.439/DF)** — Lista do ISS taxativa, com interpretação extensiva. Julgado em 29 jun. 2020.

<sup>17</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 296 (RE 784.439/DF)** — Lista do ISS taxativa, com interpretação extensiva. Brasília, DF. Julgado em 29 jun. 2020.

<sup>18</sup>*Id.* Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Súmula 163/STJ** — Bares e restaurantes: incidência do ICMS sobre o valor total da operação. Publicada em: 12 jun. 1996.

<sup>19</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 379 (RE 605.552/RS)** — Farmácias de manipulação: ISS (encomenda) e ICMS (prateleira). Data de publicação: 14 abr. 2021.

<sup>20</sup>*Ibidem.*

por item. Em breve síntese, os critérios operacionais aplicados pelos tribunais têm sido a verificação da atividade está na lista da LC 116/2003 (ISS) ou existência de circulação de mercadoria (ICMS); e, nas operações híbridas, a aferição da atividade-fim e a observação de jurisprudência específica.

Nesta senda, aplicação desses mesmos critérios levou o STF, em 2021, a definir o ISS como tributo incidente sobre operações com *software* (ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG;<sup>21</sup> depois reafirmado no Tema n.º 590), com modulação de efeitos, ponto que será desenvolvido nos itens seguintes.

### 3.3 ANÁLISE DE CASOS PRÁTICOS E DECISÕES JUDICIAIS QUE ENFRENTARAM CONFLITOS DE COMPETÊNCIA, COMO A DISCUSSÃO SOBRE *SOFTWARES* E OUTRAS OPERAÇÕES HÍBRIDAS

A discussão a respeito da tributação de *softwares* é um dos exemplos mais emblemáticos de conflito de competência entre Estados e Municípios, refletindo a tensão histórica entre o ICMS e o ISS. Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 176.626/SP,<sup>22</sup> no ano de 1998, adotou a distinção entre “*software* de prateleira” e “*software* sob encomenda”, entendendo que o primeiro estaria sujeito ao ICMS, por se caracterizar como mercadoria, enquanto o segundo se submeteria ao ISS por consistir em serviço intelectual. Essa orientação, contudo, tornou-se insuficiente diante do avanço tecnológico e da crescente digitalização das operações, o que passou a ocorrer de forma desmaterializada, por *download* ou em nuvem.

A mudança fundamental ocorreu no ano de 2021, quando o STF julgou em conjunto as ADIs 1.945/MT e 5.659/MG, declarando inconstitucionais dispositivos de legislação estadual que previam a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de uso de programas de computador, e reconhecendo que tais operações se enquadram na lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003, no subitem 1.05. O voto condutor, do ministro Dias Toffoli, destacou que a natureza da atividade não se altera conforme a forma de disponibilização, seja por meio físico, *download* ou nuvem, de modo que o núcleo da relação jurídica continua sendo a prestação de um serviço, e não a circulação de mercadoria.<sup>23</sup>

<sup>21</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG** — *Software*: incidência do ISS e modulação. Sessão de 24 fev. 2021.

<sup>22</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 176.626/SP** — Tributação de *software* de prateleira. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 nov. 1998.

<sup>23</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.945/MT e n.º 5.659/MG**. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em: 02 mar. 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

No mesmo sentido, o Supremo enfrentou a questão sob a sistemática da repercussão geral no Tema 590 (RE 688.223/PR),<sup>24</sup> encerrado em 3 de dezembro de 2021. Nessa oportunidade, o Tribunal fixou a tese de que “é constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC n.º 116/2003”.<sup>25</sup> Assim, foi superada definitivamente a distinção entre *softwares* padronizados e personalizados, adotando-se um critério objetivo: estando a atividade prevista na lista anexa à LC 116, atrai a incidência do ISS.

A relevância do Tema 590 se insere em um quadro mais amplo de julgados do STF sobre operações híbridas, em que coexistem elementos de obrigação de dar e de fazer. No Tema 300 (RE 603.136), por exemplo, o Supremo decidiu que incide ISS sobre os contratos de franquia, reconhecendo a complexidade da operação, que envolve cessão de marca, transferência de know-how, fornecimento de suporte e outros serviços.<sup>26</sup> O Tribunal concluiu que o núcleo da atividade não é a entrega de bens, mas a prestação de um conjunto de serviços, o que legitima a competência municipal.

Da mesma forma, no Tema 581 (RE 651.703),<sup>27</sup> a Corte concluiu pela incidência do ISS sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, ressaltando que se trata de uma prestação continuada de serviços de natureza assistencial, distinta da atividade securitária.<sup>28</sup> Tal precedente reforça a ideia de que o conceito constitucional de serviço não se restringe a obrigações materiais, alcançando ainda atividades imateriais e complexas, voltadas a satisfazer necessidades específicas dos contratantes.

Outro exemplo significativo é o Tema 125 (REs 547.245 e 592.905),<sup>29</sup> relativo às operações de arrendamento mercantil, o *leasing* financeiro. Nessa hipótese, o STF considerou que a essência do contrato é a prestação de serviços financeiros de intermediação e

<sup>24</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 688.223/PR (Tema 590)** — *Software* sob encomenda: incidência do ISS. Rel. Min. Dias Toffoli. Sessão de 3 dez. 2021.

<sup>25</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n.º 688.223/PR. Tema 590 da repercussão geral**. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em: 03 dez. 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

<sup>26</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n.º 603.136/SP. Tema 300 da repercussão geral**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 04 fev. 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025; *Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 651.703/PR. Tema 581 da repercussão geral**. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em: 29 set. 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

<sup>27</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 651.703/PR (Tema 581)** — Planos de saúde: incidência do ISS. Rel. Min. Luiz Fux. Sessão de 29 set. 2016.

<sup>28</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 547.245/SC e RE 592.905/RS (Tema 125)** — Leasing financeiro: incidência do ISS. Rel. Min. Eros Grau. Sessão de 27 mai. 2010.

financiamento, e não a mera circulação de bens, razão pela qual reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISS.

Esses julgados são exemplos de uma linha interpretativa coerente: o critério decisivo para a definição da competência tributária é a previsão expressa na lista de serviços da LC 116/2003, aliada à análise da função econômica da operação. Dessa forma, ao adotar tal entendimento, o Supremo Tribunal Federal vem superando a dicotomia clássica entre obrigações de dar e de fazer, aproximando o conceito de serviço das realidades econômicas contemporâneas, sobretudo em setores de inovação tecnológica e de operações contratuais complexas.

Portanto, a análise conjunta do Tema 590 e de outros precedentes como franquias, planos de saúde e *leasing* traz à luz o fato de que o STF busca uniformizar a interpretação, privilegiando a competência municipal quando o núcleo da atividade corresponde a uma prestação de serviço, mesmo que envolva, de forma acessória, a entrega de bens ou a cessão de direitos, orientação que fornece maior previsibilidade ao sistema e contribui para reduzir os conflitos de competência entre Estados e Municípios.

### 3.4 OS IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DA INTERPRETAÇÃO DESSAS COMPETÊNCIAS NO CONTEXTO DA CONSTITUIÇÃO, DA LEI COMPLEMENTAR N.º 116/2003 E DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a repartição das competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo, em especial, nos artigos 155, II, e 156, III, a atribuição do ICMS aos Estados e do ISS aos Municípios. Essa repartição, contudo, não se deu de forma detalhada, sobretudo no que concerne às novas realidades econômicas, o que fez surgir conflitos interpretativos sobre a correta delimitação do campo de incidência de cada tributo.

A Lei Complementar n.º 116/2003, ao regulamentar a competência municipal para cobrança do ISS, buscou reduzir os litígios fixando a lista de serviços tributáveis. Entretanto, sua aplicação tem gerado desafios, especialmente diante de operações complexas, a exemplo dos *softwares*, licenciamento de uso de intangíveis, arrendamento mercantil e planos de saúde. As disposições normativas previstas pela Lei Complementar n.º 87/1996 para reger a incidência do ICMS também não foram suficientes para delimitar de forma inequívoca os campos de incidência do imposto. Nessas hipóteses, a fronteira entre “circulação de mercadorias” e

“prestação de serviços” torna-se difusa, abrindo espaço para sobreposição de incidências e conflitos federativos.

No plano econômico, a ausência de critérios objetivos e estáveis resulta em insegurança jurídica para os contribuintes, que se veem diante do risco de bitributação ou de autuações divergentes. Com base nos entendimentos de Hugo de Brito Machado<sup>30</sup> e Regina Helena Costa,<sup>31</sup> seria constitucionalmente vedado que determinada base econômica, como por exemplo as operações envolvendo *softwares*, seja tributada simultaneamente por dois entes federados distintos.

Do ponto de vista jurídico, os conflitos de competência têm gerado intensa judicialização, exigindo que o Supremo Tribunal Federal se posicione reiteradamente sobre casos específicos. A título de exemplo, no tocante ao presente ensaio, a ADI 1.945/MT e a ADI 5.659/MG consolidaram o entendimento de que incide ISS sobre *softwares*, sejam eles padronizados ou desenvolvidos sob encomenda. Mais recentemente, no Tema 590 da repercussão geral (RE 688.223/PR), o STF reforçou a competência municipal, modulando os efeitos da decisão em respeito à segurança jurídica e à proteção da confiança dos contribuintes.

Dessa forma, os impactos econômicos e jurídicos da interpretação constitucional e infraconstitucional acerca da repartição de competências revelam a dificuldade em estabelecer critérios claros, ainda que o constituinte tenha conferido à lei complementar o papel de dirimir eventuais conflitos de competência. Reforça-se, assim, a importância da atuação do STF na pacificação dos temas e na construção de um sistema tributário mais equilibrado e coerente.

---

<sup>30</sup>MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

<sup>31</sup>COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. ISBN 9788553626502. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626502/>. Acesso em: 21 out. 2025.

#### 4 A DISTINÇÃO JURÍDICA E ECONÔMICA ENTRE ICMS E ISS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES E A UNIFORMIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM CONTRATOS DE SOFTWARE NO BRASIL

O ICMS tem sua fundamentação constitucional dada pelo artigo 155, II da Constituição Federal, enquanto o ISS resta regulado pelo artigo 156, III, também da Carta Magna, como já pontuado anteriormente. Ainda, os critérios legais são delineados na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e na Lei Complementar 116/2003, respectivamente.

A LC 116/2003 incluiu de forma expressa o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador na lista anexa (subitem 1.05), premissa normativa que se tornou decisiva na solução do conflito de competência. Então, a controvérsia deslocou-se para a qualificação jurídica do negócio com *software* (serviço x mercadoria) e para os efeitos da forma de disponibilização (mídia física, *download*, nuvem).

Nesse viés, o STF superou a antiga dicotomia entre “*software* de prateleira” (ICMS) e “sob encomenda” (ISS) ao afirmar a incidência do ISS sobre o licenciamento/cessão de uso independentemente da forma de disponibilização, fixando a tese de que é inconstitucional a incidência do ICMS nessas operações, como também já abordado. Em 9.8.2021, a notícia oficial do STF sintetizou a tese: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”.

Nesta senda, o próprio fisco estadual paulista adequou seu entendimento: a Resposta à Consulta Tributária 26.864/2022<sup>32</sup> registra, com base nas ADIs 1.945 e 5.659, que não incide ICMS sobre operações de licenciamento/cessão de uso, salientando ainda que o subitem 1.05 da LC 116/2003 abrange tais atividades.

Do ponto de vista dogmático, a distinção jurídica reside na solução do STF de reconhecer a centralidade da obrigação de fazer (esforço intelectual, atualização, manutenção) subjacente ao licenciamento, compatível com a natureza de serviço e compatível, portanto, com a incidência do ISS. Ficou consignado, ainda, no julgamento, que o fato gerador do ICMS pressupõe transferência de titularidade do bem, o que não ocorre nos licenciamentos de uso de *software*.

---

<sup>32</sup>SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária n.º 26.864/2022 - ICMS: operações com *softwares*** — ADIs 1.945 e 5.659. São Paulo, 15 dez. 2022. Publicada no Diário Eletrônico em 19 dez. 2022. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864\\_2022.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864_2022.aspx). Acesso em: 10 set. 2025.

Em linha semelhante, o STF, no Tema 300 (RE n.º 603.136/RJ),<sup>33</sup> assentou que incide ISS sobre contratos de franquia, pois o núcleo da relação não é a entrega de bens, mas a prestação de um conjunto de serviços: transferência de *know-how*, suporte técnico, treinamento e uso de marca, reafirmando a primazia da obrigação de fazer na caracterização do fato gerador do ISS.

Nesse contexto, segundo Luís Eduardo Schoueri,<sup>34</sup> o que o distribuidor comercializa é um poder formativo, ou seja, o direito de exigir que outrem entregue um direito, já que o distribuidor, por exemplo, adquire para revenda o direito de obter, do titular do *software*, a licença de uso mediante a aceitação dos termos de uso.

Da perspectiva econômica, a decisão do STF no Tema 590 significou uma realocação da base tributável; ou seja, os Estados perderam o ICMS sobre licenças e os Municípios ganharam receita de ISS em polos de tecnologia. Prova disso é o reconhecimento pela orientação oficial paulista da mudança de base e o encaminhamento de dúvidas de obrigações acessórias ao fisco municipal competente, o que indica a migração do *locus* de fiscalização e *compliance*.

Para Regina Helena Costa,<sup>35</sup> a definição da materialidade do ISS deve se pautar pela presença de uma obrigação de fazer, compreendida como expressão do esforço humano ou intelectual, o que se ajusta perfeitamente ao licenciamento de *software*. Vejamos:

A primeira nota importante a demarcar o *aspecto material* do ISSQN é a cláusula pertinente aos serviços “não compreendidos no art. 155, II”, preceito que estatui competir aos Estados-membros e ao Distrito Federal tributar, por meio do ICMS, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de serviços de comunicação.

Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Trata-se, pois, de uma *obrigação de fazer*.

Para o contribuinte, a pacificação pode reduzir o custo de conformidade, pela substituição de obrigações mais complexas de ICMS por ISS, mas não são eliminadas

<sup>33</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 603.136/SP (Tema 300)** — Contratos de franquia: incidência do ISS. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Sessão de 4 fev. 2015.

<sup>34</sup>SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023, p. 42-43. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 26 set. 2025.

<sup>35</sup>COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. ISBN 9788553626502. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626502/>. Acesso em: 21 out. 2025.



incertezas, tendo em vista a existência de zonas cinzentas, como no caso de modelos híbridos, de pacotes com suporte e de integração com *hardware*, e a necessidade de segmentar corretamente receitas em licença, manutenção e customização, por exemplo.

Ainda, a solução do STF no julgamento não resolve questões de IRPJ, CSLL, PIS-Cofins e CIDE. Nesses casos, orientações recentes da Receita Federal do Brasil, como a Solução de Consulta COSIT 107/2023,<sup>36</sup> distinguem licença de uso (sem transferência de tecnologia) de hipóteses com transferência tecnológica, com efeitos na qualificação de receitas e retenções, fator relevante para a carga total em operações *cross-border* (transações comerciais entre países diferentes) e SaaS (*Software as a Service*).

Mister se faz ressaltar que, no plano estrutural, a Reforma Tributária tende a encerrar a disputa formal ICMS/ISS sobre *software* ao unificar a tributação do consumo de bens e serviços. Para o ecossistema de tecnologia e *startups*, a transição exigirá ajustes de precificação, o que se analisará em detalhes mais adiante.

Dessa forma, a distinção jurídica, hoje, é nítida: licenciamento/cessão de uso de *software* compõe o conceito de serviço, e, não, de mercadoria, por força da LC 116/2003 e da jurisprudência consolidada do STF. Do outro lado, a distinção econômica demonstra efeitos redistributivos federativos e redução de incerteza para contribuintes, mas preserva frentes de atenção, como nos casos de arranjos contratuais híbridos, interface com tributos federais e a transição à arquitetura IBS/CBS.

Superada, no âmbito jurisprudencial, a controvérsia sobre a natureza tributária do *software*, os reflexos práticos recaem sobre a modelagem contratual das operações, especialmente quanto à caracterização do licenciamento como cessão de direitos.

Nesse contexto, nas palavras de Roque Antonio Carrazza:<sup>37</sup>

Na cessão de direitos, o cedente transfere ao cessionário, a título oneroso ou gratuito, por prazo certo ou indeterminado, o direito pessoal de que é titular. Assim, o cessionário passa a ocupar a mesma posição jurídica do seu antecessor.

*Mutatis mutandis*, aplicam-se à cessão de direitos as mesmas regras que incidem sobre a cessão de créditos.

Deveras, em linha de princípio, todos os direitos são passíveis de cessão — pelo quê, juridicamente, nada impede venha a ser cedido o direito de uso de *software*.

Salientamos que a licença de uso de *software* é modalidade de cessão de direitos. Por meio de tal licença, o titular da propriedade intelectual (licenciador) cede, gratuita ou onerosamente, por prazo certo ou indeterminado, o direito de utilizar este bem incorpóreo (bem imaterial).

<sup>36</sup>BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit n.º 107, de 6 de junho de 2023**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 jun. 2023, p. 26. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/servlet/INPDFViewer?jornal=515&pagina=26&data=13/06/2023>. Acesso em: 10 set. 2025.

<sup>37</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 20. ed. Salvador: Juspodivm, 2024, p. 191.

Assim, a percepção da licença de uso como espécie de cessão de direitos oferece base sólida para a uniformização contratual após a pacificação jurisprudencial do STF a respeito do *software*. Se o núcleo do negócio é a cessão onerosa de um direito pessoal de uso (bem incorpóreo), a materialidade é alinhada à seara do ISS, como assentado pela Suprema Corte ao afastar a incidência do ICMS no licenciamento e na cessão de *software*. Tal entendimento tem efeitos na estruturação dos contratos, tendo em vista a necessidade de redação de cláusulas que descrevam, com precisão, o direito de uso cedido, o prazo, as condições e as limitações de exploração, evitando termos ou arranjos que induzam a requalificação como circulação de mercadoria.

Como observa Tarcísio Queiroz Cerqueira,<sup>38</sup> nas licenças de uso de *software*, sobretudo quando aplicadas a produtos acabados, as condições contratuais costumam estar expressas na própria embalagem ou em contratos de adesão, de modo que o simples ato de instalar ou abrir o produto representa aceitação das cláusulas estabelecidas pelo fornecedor. Esse modelo reforça a natureza obrigacional e pessoal do licenciamento, distinto da transferência de propriedade característica das mercadorias.

Então, a dita uniformização passa por segmentar as prestações e as receitas, distinguindo: (i) licença/cessão de uso, objeto principal do ISS; (ii) manutenção e suporte, serviços continuados; (iii) atualizações e *upgrades*; (iv) customizações, de escopo pontual ou desenvolvimento de grande extensão; e (v) implantação/integração e eventual hospedagem/acesso remoto em modelos SaaS.

A adequação administrativa reforça o rumo da uniformização, visto que, em consonância com o julgamento das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG, a SEFAZ/SP reconheceu a não incidência do ICMS nas operações de licenciamento/cessão de *software* e destacou a modulação de efeitos fixada pelo STF como elemento essencial para a transição segura entre regimes, especialmente em contratos de longa duração ou com faturamento pretérito, o que significa migrar governança fiscal para o âmbito municipal, com atenção a alíquotas, local de incidência, exigências de cadastro e variações de adesão entre municípios. Discussões análogas em ambientes digitais, como IoT, mostram a importância de delimitar materialidades (mercadoria, comunicação, serviço) para evitar superposição de competências.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup>CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. **Software**: direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos. Curitiba: Juruá, 2011, p. 61-62.

<sup>39</sup>SCHOUERI; GALDINO. **Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS**. São Paulo: Saraiva, 2018.

Dessa forma, embora a decisão do STF no Tema 590 tenha elevado a segurança jurídica, persistem zonas cinzentas em operações híbridas, como no caso de pacotes que combinam licença, suporte intensivo, integração complexa e, ainda, fornecimento de infraestrutura. Nessas situações específicas, a predominância funcional do serviço e a presença de obrigações de fazer tendem a confirmar a subsunção ao ISS, mas exigem cautela. O fisco tende a olhar o núcleo econômico do contrato.

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no Tema 125 (RE n.º 592.905/RS)<sup>40</sup>, reconheceu que incide ISS sobre contratos de arrendamento mercantil financeiro (*leasing*), uma vez que a essência do contrato é a prestação de serviços de natureza financeira, e não a mera circulação de bens. O precedente reforça a diretriz de que, nas operações complexas ou híbridas, deve prevalecer o critério material da obrigação de fazer, tal como ocorre nos contratos de licenciamento de *software*.

A uniformização contratual também dialoga com tributos federais, sobretudo em remessas ao exterior. A SC COSIT n.º 107/2023<sup>41</sup> diferencia licença de uso sem transferência de tecnologia de hipóteses com transferência tecnológica, com efeitos sobre IRRF, PIS/Cofins-Importação e CIDE. Assim, a coerência entre cláusulas contratuais e a realidade fática descrita na Solução de Consulta é decisiva para calibrar riscos e evitar requalificações, sem prejuízo de que a incidência de ISS permaneça regida pelos contornos fixados pelo STF no julgamento do Tema 590 da Repercussão Geral.

Em síntese, a uniformização não passa a exigir um “modelo único” de contrato, mas, sim, padrões de prova e governança documental compatíveis com a qualificação jurídico-material do licenciamento como cessão de direitos; a adequação às diretrizes jurisprudenciais e administrativas; e a consistência com a tributação federal quando houver transações internacionais, o que, em conjunto, reduz dissonâncias interpretativas e melhora a previsibilidade.

Nesse sentido, a decisão do STF no Tema 590 consolidou uma diretriz interpretativa que transcende o conflito entre ICMS e ISS, projetando efeitos sobre a própria arquitetura contratual e fiscal do setor de tecnologia. A adequação das práticas empresariais à noção de serviço como cessão de direitos marca a transição para um modelo mais coerente com a economia digital e com os princípios de neutralidade, segurança jurídica e simplificação

---

<sup>40</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n.º 592.905/RS (Tema 125)**. Relator: Min. Eros Grau. Julgado em: 2 dez. 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 fev. 2010.

<sup>41</sup>*Id.* Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit n.º 107, de 6 de junho de 2023**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 jun. 2023, p. 26. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131161>. Acesso em: 10 set. 2025.

tributária, reforçando a necessidade de harmonização normativa na transição para o novo regime do IBS.

## 5 A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO TEMA 590 E SEUS REFLEXOS NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

O julgamento do Recurso Extraordinário n.º 688.223/PR, representativo do Tema n.º 590 da Repercussão Geral, pelo Supremo Tribunal Federal representou um marco para a tributação de *softwares* no Brasil. A Corte concluiu, em consonância com as ADIs n.º 1.945/MT e n.º 5.659/MG, que a regra aplicável é a do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador, entendimento que uniformizou a jurisprudência e deu resposta a décadas de controvérsia que dividem tribunais, estados e municípios.

A despeito disso, foi reconhecido no julgamento o fato de que a aplicação retroativa do entendimento, diante da superação de sua jurisprudência anterior, não poderia ocorrer sem que fosse comprometida a estabilidade do sistema. No acórdão que julgou o RE 688.223, decidiu-se pela modulação dos efeitos da decisão, com a fixação da eficácia *ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 1.945/MT e n.º 5.659/MG, em 3 de março de 2021, ressalvadas hipóteses específicas. Ainda, o relator, o Ministro Dias Toffoli, enfatizou que havia normas estaduais (como o art. 2º da LC n.º 87/1996) que, combinadas com precedentes do STF, legitimaram a cobrança do ICMS durante décadas, de modo que seria irrazoável invalidar toda essa prática retroativamente. Por isso, afirmou ser importante adotar a mesma modulação de efeitos adotada pela Corte no julgamento das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG.

A modulação atendeu, assim, ao princípio da segurança jurídica, previsto no art. 5º, *caput*, e art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, bem como ao valor da confiança legítima, implícito no Estado de Direito.

Nesse viés, há oito hipóteses que delimitam os efeitos da decisão em relação a diferentes comportamentos dos contribuintes e situações processuais:

- 1) Contribuintes que recolheram somente o ICMS: não terão direito à restituição do tributo. Municípios não poderão cobrar ISS, sob pena de bitributação;
- 2) Contribuintes que recolheram somente o ISS: o pagamento será validado, e os estados não poderão cobrar ICMS;
- 3) Contribuintes que não recolheram nem ICMS nem ISS até a véspera da publicação da ata de julgamento: haverá apenas a possibilidade de cobrança do ISS, respeitada a prescrição;

- 4) Contribuintes que recolheram ISS e ICMS, mas não moveram ação de repetição de indébito: como é situação de bitributação, haverá a possibilidade de restituição do ICMS, mesmo sem ter ação em curso, sob pena de enriquecimento ilícito dos estados, e validade do recolhimento de ISS;
- 5) Ações judiciais pendentes de julgamento movidas por contribuintes contra estados, inclusive ações de repetição de indébito, nas quais se questiona a cobrança do ICMS: tais processos deverão ser julgados com base no entendimento firmado pelo STF de que incide ISS, e não ICMS, em operações de *softwares*. Haverá a possibilidade de restituição ou liberação de valores depositados a título de ICMS;
- 6) Ações judiciais, inclusive execuções fiscais, pendentes de julgamento movidas por estados visando a cobrança do ICMS quanto a fatos ocorridos até a véspera da data de publicação da ata de julgamento: tais processos deverão ser julgados com base no entendimento firmado pelo STF de que incide ISS, e não ICMS, em operações de *softwares*;
- 7) Ações judiciais, inclusive execuções fiscais, pendentes de julgamento movidas por municípios visando a cobrança de ISS quanto a fatos ocorridos até a véspera da data de publicação da ata de julgamento: tais processos deverão ser julgados com base no entendimento firmado pelo STF pela cobrança de ISS, salvo se o contribuinte já tiver recolhido ICMS;
- 8) Ações judiciais pendentes de julgamento movidas por contribuintes contra municípios discutindo a incidência do ISS sobre operações de *softwares* até a véspera da data de publicação da ata de julgamento: tais processos deverão ser julgados com base no entendimento firmado pelo STF pela incidência de ISS, com ganho de causa para os municípios, inclusive com conversão em renda dos depósitos judiciais e penhora de bens e valores.

Portanto, demonstra-se que o Supremo Tribunal Federal buscou equilibrar interesses conflitantes, de um lado, evitando o colapso financeiro dos estados que haviam cobrado ICMS durante anos; e, de outro, impedindo a bitributação e preservando a boa-fé dos contribuintes que já haviam recolhido o imposto conforme a orientação vigente.

A matéria retornou a debate nos Embargos de Declaração opostos pelo Município de São Paulo, em uma tentativa de flexibilizar a solução, que foi rejeitada posteriormente. No acórdão dos Embargos de Declaração no RE 688.223, em abril de 2022, o Plenário, novamente sob relatoria do Ministro Dias Toffoli, rejeitou por unanimidade a tese do Município de São

Paulo de que seria possível afastar ou alterar a modulação, afirmando que não haveria razões para afastar ou alterar a modulação dos efeitos da decisão, manifestação que consolidou a irreversibilidade do regime modulatório.

Nesta senda, os reflexos da modulação são múltiplos. Do ponto de vista do contribuinte, evitou-se o risco de dupla cobrança e assegurou-se previsibilidade nas relações contratuais de licenciamento de *software*, o que fortalece a confiança no sistema tributário.

De outro lado, sob a ótica dos estados, a decisão implicou perda significativa de arrecadação, forçando a revisão de projeções fiscais e reforçando a necessidade de ajustes no pacto federativo. Já para os municípios, a modulação representou a consolidação de uma nova fonte de receita, ampliando a competência do ISS e estabilizando a incidência tributária sobre operações digitais.

No âmbito da Administração, a repercussão foi imediata, observando-se exemplos como a Resolução Conjunta n.º 26.864/2022 da Secretaria da Fazenda e Planejamento de São Paulo (SEFAZ/SP), que disciplinou os pedidos de restituição de ICMS sobre *software*, aplicando expressamente os critérios fixados pelo STF e observando as ressalvas da modulação, medida que ilustra como a jurisprudência da Corte impacta diretamente a gestão tributária dos entes federados.

Dessa forma, em termos mais amplos, a modulação reafirma o papel do Supremo Tribunal Federal como árbitro de conflitos federativos e guardião da estabilidade das relações jurídicas, ao passo que evidencia uma postura pragmática, atenta às consequências econômicas e sociais da decisão. Ao conciliar interesses do fisco e dos contribuintes, o Tribunal buscou não apenas resolver uma disputa técnica, mas também preservar a legitimidade do sistema tributário e reforçar a segurança jurídica como valor estruturante do Estado Democrático de Direito.

Assim, a modulação dos efeitos do Tema 590 constitui um marco na relação fisco-contribuinte, servindo como paradigma de como a jurisdição constitucional pode e deve incorporar critérios de equilíbrio federativo, proteção da confiança legítima e estabilidade econômica.

## 6 TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES E A REFORMA TRIBUTÁRIA: O FIM DO ISS E OS NOVOS DESAFIOS

A promulgação da Emenda Constitucional n.º 132, de 2023,<sup>42</sup> e a posterior edição da Lei Complementar n.º 214, de 2025, instituíram a mais profunda alteração no sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988, promovendo a substituição dos atuais tributos sobre o consumo pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A proposta busca, dentre outros objetivos, eliminar distorções históricas, como a sobreposição de competências entre Estados e Municípios e a consequente guerra fiscal, além de mitigar a insegurança jurídica gerada pela multiplicidade de normas incidentes sobre operações de circulação de bens e prestação de serviços.

O modelo é chamado de IVA dual. IBS e CBS terão estruturas normativas idênticas, razão pela qual foram instituídos pela mesma LC 214/2025, além de funcionarem como um único tributo para os contribuintes, com uniformidade na apuração, no recolhimento e no cumprimento das obrigações acessórias. A segregação entre os dois tributos será na administração, que ficará a cargo do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), no caso do IBS, e à Receita Federal do Brasil (RFB), no caso da CBS.

No campo da tributação de *software*, o impacto da reforma revela-se especialmente relevante. Como exposto em capítulos anteriores, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 590, fixou a incidência do ISS sobre contratos de licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computador. Ainda que a decisão tenha pacificado a controvérsia entre Estados e Municípios, a criação do IBS altera estruturalmente o modelo de tributação, pondo fim ao próprio debate sobre a incidência de ICMS ou ISS.

O novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre os entes federados, incidirá de maneira uniforme sobre operações com bens e serviços, inclusive os digitais. Assim, a cisão conceitual entre mercadoria e serviço perde relevância prática, na medida em que o IBS adota uma base ampla de incidência e regime de não cumulatividade plena. O art. 156-A, § 1º, I e II, da Constituição Federal, com redação conferida pela EC 132/2023, delinea o fato gerador do tributo, ao dispor que o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” e sobre as importações

---

<sup>42</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc132.html](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc132.html). Acesso em: 23 set. 2025.



realizadas “por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

Esse movimento, embora simplificador, introduz novos desafios, sobretudo no que se refere à repartição da receita entre os entes federados e à adaptação das empresas de tecnologia a um regime que demanda maior complexidade operacional.

Além disso, a transição delineada pela reforma tributária foi concebida para ocorrer de forma escalonada, evitando impactos abruptos sobre contribuintes e entes federativos. A EC n.º 132/2023 previu que, a partir de 2026, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) seriam cobrados em alíquotas reduzidas, cumulativamente com os tributos atuais, até a extinção definitiva destes em 2033. A Lei Complementar n.º 214/2025 detalhou esse processo, estabelecendo que, entre 2026 e 2028, os novos tributos funcionarão em regime de teste, sem prejuízo da incidência integral de ISS e ICMS, e que, de 2029 a 2032, haveria aumento progressivo das alíquotas da CBS e do IBS, acompanhado da redução gradual dos tributos substituídos.

Assim, nota-se que tal modelo de transição, embora desenhado para oferecer maior segurança, cria um período prolongado de complexidade normativa. No setor tecnológico, em especial para *startups* e pequenas empresas, haverá o enfrentamento da necessidade de operar em um ambiente de dupla exigência tributária, conciliando o recolhimento dos tributos atuais com a adaptação às novas regras. A implementação paralela impõe custos adicionais de gestão, treinamento e tecnologia, o que pode representar um entrave relevante à competitividade de empresas de menor porte.

## 6.1 PERSPECTIVAS SOBRE COMO A POSSÍVEL SUBSTITUIÇÃO DO ISS PELO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) PODE IMPACTAR O SETOR TECNOLÓGICO

A substituição do ISS pelo IBS apresenta uma série de potenciais repercussões para o setor tecnológico, tanto em termos de benefícios quanto de desafios.

Do ponto de vista positivo, pode-se destacar a neutralidade tributária, já que a aplicação do IBS sobre uma base ampla, abarcando bens materiais, intangíveis e serviços digitais, tende a reduzir a fragmentação normativa e a eliminar disputas acerca da natureza das operações de *software*.

Assim, diante deste novo cenário, perde relevância prática a antiga controvérsia que motivou o julgamento do Tema 590 pelo Supremo Tribunal Federal, na medida em que não

haverá mais espaço para a cisão conceitual entre mercadorias (ICMS) e serviços (ISS). Modelos de negócios que atualmente geram incertezas, como o *Software as a Service* (SaaS), as plataformas de *cloud computing*, os *softwares* disponibilizados por download e até mesmo as licenças híbridas, passam a ser tributados de forma uniforme, promovendo maior segurança jurídica e previsibilidade para investidores e empreendedores.

Além disso, eliminação do conflito federativo também se faz aspecto favorável, tendo em vista que, ao unificar a tributação, a reforma tributária afasta a disputa histórica entre Estados e Municípios pela competência de tributação de *softwares*, o que contribui para um ambiente institucional mais estável e reduz o risco de litígios que por décadas afetaram o setor,<sup>43</sup> a despeito da decisão do Supremo Tribunal Federal no Tema 590, em 2021, que amenizou o conflito.

Não obstante, o setor de tecnologia também enfrentará desafios relevantes. Como aponta a doutrina especializada, a tributação no destino poderá gerar enorme complexidade operacional para empresas de *software* que possuem clientes em centenas de municípios distintos, exigindo um controle tributário altamente sofisticado. Ademais, o principal insumo dessas empresas — a folha de pagamento de desenvolvedores e profissionais de TI — não gera crédito no regime do IBS, o que compromete a prometida neutralidade do imposto. Por fim, há risco de aumento substancial da carga tributária, que poderá passar de patamares médios entre 5% e 9% no regime atual do ISS para índices superiores a 20% sob o novo modelo, especialmente em operações do tipo SaaS, com potencial de inviabilizar parte significativa do setor.

No plano empresarial, a adoção do Imposto sobre Bens e Serviços também exigirá mudanças significativas nos sistemas de *compliance*. O regime de não cumulatividade plena demandará controles mais robustos, capazes de assegurar a apropriação correta de créditos ao longo da cadeia econômica. Para empresas de *software*, cujas operações envolvem múltiplas etapas, como desenvolvimento, licenciamento, manutenção e suporte, como já abordado, essa adaptação pode implicar custos relevantes no curto prazo.

Por fim, cabe destacar que a fase de transição até 2033 manterá um cenário híbrido, no qual subsistirão tanto os tributos atuais quanto os novos, período que exige atenção redobrada do setor tecnológico, que deverá operar simultaneamente sob dois regimes tributários,

---

<sup>43</sup>PARREIRA, Lucas Pereira Santos. **Reforma tributária em TI: o fim do ISS e o risco SaaS**. Migalhas, 11 set. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/439755/reforma-tributaria-em-ti-o-fim-do-iss-e-o-risco-saas>. Acesso em: 23 set. 2025.

enfrentando, ainda que em escala decrescente, as dificuldades interpretativas que motivaram o Tema 590, o que foi abordado no tópico imediatamente anterior.

Portanto, embora a reforma tributária ofereça a perspectiva de maior simplificação e uniformidade no longo prazo, sua implementação demandará ajustes complexos do ponto de vista jurídico, econômico e administrativo, especialmente em setores dinâmicos e inovadores como o da indústria de *software*. A reforma não apenas remodela a técnica de incidência, mas também precisa ser compreendida à luz dos princípios constitucionais, em especial neutralidade e igualdade fiscal, que serão analisados a seguir.

## 7 DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO

A relação entre tributação e direitos fundamentais constitui tema central do constitucionalismo contemporâneo. Como observa a Ministra Regina Helena Costa,<sup>44</sup> do Superior Tribunal de Justiça, a atividade tributária é expressão do poder-dever estatal, pois garante os recursos indispensáveis para a manutenção do patrimônio coletivo e para a prestação de serviços públicos. Por sua própria natureza, porém, a tributação envolve uma tensão permanente, tendo em vista que se encontra, de um lado, a autoridade do Estado em exigir prestações pecuniárias compulsórias e, de outro, a proteção da liberdade e da propriedade dos contribuintes, valores consagrados como direitos fundamentais na Constituição.

Nesse sentido, a disciplina constitucional do sistema tributário brasileiro, delineada pelos arts. 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, além de organizar a repartição de competências e limitações ao poder de tributar, também funciona como verdadeiro mecanismo de garantia de direitos, razão pela qual a tributação não pode ser concebida exclusivamente como instrumento arrecadatório, devendo estar em harmonia com a tutela das liberdades individuais, da propriedade e de outros direitos fundamentais.

Como destaca a Ministra em sua análise sobre Tributação e Direitos Fundamentais, o tributo atinge diretamente o direito de propriedade, ao implicar a redução compulsória do patrimônio do contribuinte, sem, contudo, assumir efeito confiscatório, em vista do art. 150, IV, da CRFB/88. Interfere a tributação, ainda, no direito de liberdade, na medida em que pode modular comportamentos sociais e econômicos, revelando seu caráter extrafiscal. Assim, deve ser compreendida como fenômeno que, simultaneamente, viabiliza o exercício de direitos, ao financiar políticas públicas em saúde, educação, assistência social e meio ambiente, e encontra limites intransponíveis nos mesmos direitos fundamentais.

Nesse viés, nota-se que tal perspectiva evidencia o fato de que a tributação e os direitos fundamentais não são esferas antagônicas. Ao contrário, são dimensões que se condicionam reciprocamente. Ao passo que os tributos fornecem os meios necessários para a concretização dos objetivos constitucionais, sua instituição e cobrança devem respeitar a dignidade da pessoa humana, a isonomia e as garantias individuais.

---

<sup>44</sup>COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. **Revista do Superior Tribunal de Justiça – Doutrina**: edição comemorativa 25 anos, p. 562-573, dez. 2013. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 24 set. 2025.

## 7.1 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL NO CASO DE *SOFTWARES*

O princípio da neutralidade fiscal, ainda que não concentrado em dispositivo único, decorre de vetores constitucionais como a capacidade contributiva, prevista no art. 145, §1º, da Constituição Federal, e a livre concorrência, como reza o art. 170, IV, também da Carta Magna, orientando que o sistema tributário não distorça escolhas econômicas, nem crie favorecimentos artificiais entre modelos de negócio.

Na tributação de *softwares*, tema abordado neste trabalho, a ausência de neutralidade foi evidente durante décadas, tendo em vista o conflito entre Estados e Municípios quanto à competência tributária, que gerava insegurança e sobrecustos de conformidade, cenário que somente passou a ser mitigado com a fixação, pelo STF, da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o licenciamento e a cessão de uso de programas de computador, no Tema 590 da Repercussão Geral.

Contudo, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 positivou a neutralidade ao incluir na Constituição Federal o art. 156-A, §1º, determinando que o IBS, Imposto sobre Bens e Serviços, “será informado pelo princípio da neutralidade”. O dispositivo detalha, em seus incisos, diretrizes estruturantes, como a incidência ampla sobre bens materiais e imateriais, o que inclui os *softwares*; a não incidência sobre exportações com manutenção de créditos; a legislação única e uniforme; a alíquota uniforme por ente federativo; a cobrança no destino; a não cumulatividade plena e a vedação a regimes favorecidos, salvo hipóteses constitucionais. Por sua vez, a Lei Complementar n.º 214/2023 reafirma esses parâmetros, estabelecendo a neutralidade como vetor dos novos tributos.

Tal importância é reforçada no mundo jurídico atual. Em artigo no *Consultor Jurídico*, redigido por Janssen Murayama e Mariana Valença,<sup>45</sup> afirma-se que “o princípio da neutralidade na tributação emerge como um dos pilares fundamentais para a construção de um sistema tributário eficiente e justo”, observando-se que a EC n.º 132/2023 determinou que IBS e CBS “devem observar o princípio da neutralidade, que passou a integrar expressamente as limitações ao poder de tributar”.

No mesmo sentido, Paulo Duarte Filho,<sup>46</sup> em artigo ao *JOTA*, assinala que “o Princípio da Neutralidade como utilizado em países que adotam o IVA é novidade no Brasil”, e que a EC n.º 132/2023 exige que o IBS e a CBS sigam a lógica de onerar apenas o consumo final, sem

---

<sup>45</sup>MURAYAMA, Janssen. VALENÇA, Mariana. **O princípio da neutralidade e suas implicações na reforma tributária**. Consultor Jurídico (ConJur), 3 out. 2024.

<sup>46</sup>DUARTE FILHO, Paulo. **Neutralidade, o poderoso e silencioso princípio da reforma**. JOTA, 16 jul. 2023.

afetar injustificadamente as cadeias econômicas. O autor adverte, ainda, que o PLP n.º 68/2024 fere este princípio em diversos momentos, exemplificando que listas de redução de alíquota podem gerar tratamento desigual de bens e serviços similares, o que contraria a essência do IVA.

Já Marcos Cintra<sup>47</sup> sintetiza que “um sistema tributário neutro não altera as decisões econômicas dos contribuintes” e que “uma alíquota única e universal contribui para evitar (mas não elimina) distorções”. Ao mesmo tempo, ressalta a dificuldade de se garantir neutralidade em sistemas com múltiplas exceções e diferenciações.

Nesta senda, no caso do setor de *softwares*, a previsão constitucional de neutralidade e de não cumulatividade com base ampla representa uma tentativa de superar os problemas históricos de insegurança jurídica e bitributação. Ao abarcar indistintamente bens materiais e imateriais, inclusive direitos e serviços, o novo desenho constitucional tende a eliminar a distinção artificial que antes marcou a tributação de *softwares*, entre licenças de prateleira, sob encomenda, SaaS ou soluções em nuvem. A uniformidade de tratamento, ao menos no plano formal, promove maior previsibilidade e reduz incentivos para disputas interpretativas entre Estados e Municípios.

Entretanto, a efetividade desse princípio não decorre apenas da norma constitucional, mas, sobretudo, de como será regulamentado e aplicado. Como apontado na análise publicada pelo *ConJur*,<sup>48</sup> exposta acima, a neutralidade só se concretiza se o sistema não distorcer escolhas de consumo, poupança ou investimento, permitindo que as decisões empresariais sejam orientadas por critérios econômicos, e não tributários. O mesmo alerta se observa no *JOTA*,<sup>49</sup> ao destacar que a neutralidade, ao estilo de um IVA, só se materializa quando a tributação recai unicamente sobre o consumo final, sem afetar indevidamente as cadeias econômicas intermediárias.

Nesse viés, desafio específico para o setor tecnológico certamente decorre do fato de que a folha de pagamento, principal insumo das empresas de *software*, não gera créditos no IBS, uma vez que não constitui operação tributada, o que pode criar assimetrias relevantes, tendo em vista que empresas intensivas em mão de obra, como *startups* e desenvolvedoras de *software*, podem acabar por suportar carga tributária proporcionalmente superior à de companhias cuja estrutura de custos se concentra em insumos passíveis de creditamento. Como

---

<sup>47</sup>CINTRA, Marcos. **O que é neutralidade**: a importância da alíquota única e universal. Blog Prof. Marcos Cintra, 25 out. 2024. Disponível em: <https://www.marcoscindra.org/aliquota-unica-universal>. Acesso em: 27 out. 2025.

<sup>48</sup>MURAYAMA, Janssen. VALENÇA, Mariana. **O princípio da neutralidade e suas implicações na reforma tributária**. Consultor Jurídico (ConJur), 3 out. 2024.

<sup>49</sup>DUARTE FILHO, Paulo. **Neutralidade, o poderoso e silencioso princípio da reforma**. JOTA, 16 jul. 2023.

pontuado no portal *Reforma Tributária*, retratado acima, um sistema tributário neutro não altera as decisões econômicas dos contribuintes e, para isso, uma alíquota única e universal contribui para evitar (mas não elimina) distorções, motivo pelo qual a neutralidade correrá o risco de permanecer apenas no plano formal, caso essa promessa não se realize na prática.

## 7.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE FISCAL

O princípio da igualdade fiscal, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;<sup>50</sup>

Trata-se, assim, da consagração, no campo tributário, do princípio da isonomia, que exige tanto a igualdade formal, tratamento idêntico para situações semelhantes, quanto a igualdade material, tratamento diferenciado para situações distintas, desde que fundamentado em critérios razoáveis e proporcionais.

Segundo Luís Eduardo Schoueri,<sup>51</sup> a igualdade no direito tributário não se esgota em uma uniformidade aritmética, mas deve ser lida à luz da justificação de cada espécie tributária. Assim, enquanto taxas e contribuições têm como critério a fruição individualizada de serviços ou a pertença a determinado grupo, os impostos encontram seu parâmetro na capacidade contributiva, compreendida como expressão da solidariedade social. Para o professor, “o princípio da capacidade contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do princípio da igualdade”.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado<sup>52</sup> afirma que “a igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal

<sup>50</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 abr. 2025.

<sup>51</sup>SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023, p. 203. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 26 set. 2025.

<sup>52</sup>MENDES, Gabriel. **Princípios constitucionais tributários**. JusBrasil, 17 mai. 2016. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principios-constitucionais-tributarios/335780197>. Acesso em: 26 set. 2025

da riqueza”. A capacidade contributiva, nesse cenário, serve como critério objetivo para aferir diferenças aceitáveis, impedindo que o legislador crie discriminações arbitrárias.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acompanha essa compreensão ao exigir que diferenciações tributárias se apoiem em critérios objetivos e proporcionais. Exemplo disso é o Tema 1174 da Repercussão Geral, vinculado ao ARE 1.327.491,<sup>53</sup> no qual o STF reputou inconstitucional a incidência de 25% de IR na fonte sobre aposentadorias e pensões pagas a residentes no exterior, por ofensa aos princípios da isonomia, da progressividade e da vedação ao confisco.

No caso do *software*, a antiga distinção entre *softwares* de prateleira e sob encomenda, adotada no RE 199.464/SP, como anteriormente abordado, mostrou-se incompatível com a igualdade fiscal, pelo fato de estabelecer distinção entre operações de natureza essencialmente similar. Tendo em vista a superação dessa visão nos julgamentos das ADIs 1.945 e 5.659 e do Tema 590 da Repercussão Geral no STF, com a uniformização da incidência do ISS sobre o licenciamento e a cessão de uso de programas de computador, restabeleceu-se a isonomia, conferindo mais segurança jurídica ao setor.

Ademais, a Emenda Constitucional n.º 132/2023, como também abordado neste trabalho, reforça tal orientação ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com incidência ampla e alíquotas uniformes sobre bens materiais e imateriais, levando à eliminação de distinções artificiais entre licenciamento tradicional, SaaS, *cloud computing* ou modelos híbridos, e, dessa forma, promovendo um tratamento neutro e isonômico entre diferentes formatos de negócios.

Entretanto, ainda assim, subsiste o desafio de assegurar que não sejam impostos encargos desproporcionais a pequenos desenvolvedores e *startups*, quando em comparação a grandes corporações. Sabendo-se que o princípio da igualdade funciona também como limite material ao legislador, faz-se imprescindível que a regulamentação do IBS evite desequilíbrios que possam comprometer a livre concorrência e a função constitucional da tributação.

---

<sup>53</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ARE 1.327.491/DF**. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Tema 1174 da repercussão geral. Julgado em: 01 fev. 2023. DJe 04 ago. 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 set. 2025.



## 8 O PAPEL DA JURISPRUDÊNCIA NO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO DO SETOR DE TECNOLOGIA

A evolução tecnológica, progressivamente acelerada, desafia a capacidade do legislador de regular, com clareza e precisão, as operações realizadas no setor. Nesse contexto, a jurisprudência passou a desempenhar papel central e fundamental na definição dos contornos da tributação de *software* no Brasil, tendo em vista que ausência de disciplina legal suficiente levou o Supremo Tribunal Federal a se tornar o principal intérprete da matéria, uniformizando entendimentos e fornecendo parâmetros para Estados, Municípios e contribuintes.

Primeiramente, no julgamento do RE n.º 199.464/SP,<sup>54</sup> em 1999, o STF decidiu por admitir a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) sobre os chamados *softwares* de prateleira, distinguindo-os dos *softwares* sob encomenda, que permaneceriam sujeitos ao ISS. Embora tenha oferecido uma solução imediata, essa diferenciação revelou-se problemática, por criar distinções artificiais em operações economicamente semelhantes, comprometendo a neutralidade e a igualdade fiscal.

Assim, o debate culminou na proposição das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 1.945 e 5.659,<sup>55</sup> julgadas em fevereiro de 2021, quando o Supremo Tribunal Federal revisitou o tema, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 688223 e, em decisão unânime, consolidou a incidência do ISS sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador, independentemente de serem padronizados ou personalizados. O precedente, que ficou consagrado como o Tema 590 da Repercussão Geral, superou a dicotomia prateleira *versus* sob encomenda, encerrando, ao menos por ora, décadas de insegurança jurídica e de conflitos federativos entre Estados e Municípios.<sup>56</sup>

Além desses julgados, casos relacionados a operações híbridas, como serviços de *software* as a service (SaaS) e soluções de *cloud computing*, também passaram a ser enfrentados pelo Poder Judiciário, que buscou enquadrar essas novas modalidades dentro das categorias tributárias existentes. Embora nem sempre tenha havido uma posição homogênea nos tribunais inferiores, o STF assumiu a função de harmonizar interpretações, atuando como verdadeiro indutor de estabilidade para o setor de tecnologia.

---

<sup>54</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE n. 199.464/SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 14 out. 1999. Diário da Justiça, Brasília, DF, 12 nov. 1999.

<sup>55</sup>Id. Supremo Tribunal Federal (STF). ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG — *Software*: incidência do ISS e modulação. Sessão de 24 fev. 2021.

<sup>56</sup>Id. Supremo Tribunal Federal (STF). RE 688.223/PR (Tema 590) — *Software* sob encomenda: incidência do ISS. Rel. Min. Dias Toffoli. Sessão de 3 dez. 2021.

Nesse viés, os efeitos práticos da forte atuação jurisprudencial foram significativos. Ao firmar a incidência do ISS sobre *softwares*, o STF causou a redução de sobreposição de cobranças, a prevenção de bitributação e o fornecimento de maior previsibilidade para contribuintes e entes federativos, o que fortalece a segurança jurídica. A jurisprudência, assim, atuou como elemento de equilíbrio no sistema, evitando que a lacuna legislativa fosse explorada de modo a comprometer a livre concorrência e a segurança jurídica.

Entretanto, este papel central do Supremo Tribunal Federal ainda evidencia os limites da atuação jurisdicional em matéria tributária, já que, embora tenha exercido a função de “legislador negativo”, afastando interpretações incompatíveis com a Constituição Federal, sua jurisprudência não poderia substituir integralmente a necessidade de um marco normativo mais claro e atualizado. Nesse cenário, a aprovação da Emenda Constitucional n.º 132/2023, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e a tramitação do PLP n.º 68/2024, que regulamenta o novo sistema, tendem a reduzir o protagonismo da jurisprudência neste caso, no que se refere à definição de competência tributária sobre *softwares*.

Nesse sentido, o papel da jurisprudência se mostrou crucial para o ordenamento tributário do setor de tecnologia no período pré-reforma, solucionando conflitos interpretativos e oferecendo segurança mínima para contribuintes e entes federados. Com a entrada em vigor do novo regime constitucional, instituído pela EC 132/2023,<sup>57</sup> o desafio passará a ser a adaptação das decisões já consolidadas à nova realidade normativa, mantendo-se a função do STF como guardião da Constituição Federal e limitador de eventuais excessos do legislador e da administração tributária.

---

<sup>57</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 23 set. 2025.

## 9 TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES PADRONIZADOS E PERSONALIZADOS: COMPARAÇÃO ENTRE O CONTEXTO BRASILEIRO E INTERNACIONAL

O cenário externo ao Brasil revela uma movimentação do debate sobre a natureza jurídica de mercadoria ou de serviço para um desenho de tributação ampla do consumo de serviços digitais, intangíveis, voltado ao destino do consumo, voltando-se para a lógica do IVA amplo, com crescente papel de plataformas como agentes de coleta.<sup>58</sup> Assim, a clássica dicotomia entre *software* padronizado, “de prateleira”, e *software* sob encomenda, personalizado, tende a perder relevância em sistemas tributários modernos.

No contexto da União Europeia, a qualificação central para *software* distribuído *online*, por meio de *download* e *streaming*, por exemplo, é a de serviço eletronicamente fornecido, enquadramento dado pela Diretiva 2006/112/CE,<sup>59</sup> que, juntamente com atos correlatos, estabelece a tributação no país do cliente (B2C) e, em B2B, regra geral no local do adquirente, com a inversão do sujeito passivo em muitos casos. Desde 2015, telecomunicações, broadcasting e e-services passaram a seguir de forma consistente a tributação no destino, com regimes de simplificação de recolhimento e, dessa forma, a distinção padronizado/personalizado se tornou irrelevante para fins de IVA<sup>60</sup>, tendo em vista que este deve ser o mesmo, se o fornecimento é digital/eletrônico, salvo hipóteses específicas, como no caso de o fornecimento de mídia física poder ser tratado como bem.

No mesmo sentido, as Diretrizes Internacionais de IVA/IGV da OCDE consolidam o princípio do destino para serviços e intangíveis, buscando reduzir dupla tributação e não tributação involuntária. Recomenda-se, ademais, empregar plataformas digitais como “collection agents” quando apropriado, para elevar a conformidade e simplificar a cobrança cross-border. Este modelo tem sido replicado em países como Canadá, que, desde 2021, obriga não residentes e plataformas a recolher GST/HST sobre serviços digitais, e México, que, desde 2020, adota regime semelhante para IVA.<sup>61</sup>

<sup>58</sup>ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017.

<sup>59</sup>UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. **Jornal Oficial da União Europeia**, L 347, 11 dez. 2006.

<sup>60</sup>*Ibidem*.

<sup>61</sup>CANADÁ. Canada Revenue Agency. **GST/HST on digital economy businesses**. Ottawa, 2021. Disponível em: <https://www.canada.ca>. Acesso em: 30 set. 2025; MÉXICO. Servicio de Administración Tributaria (SAT). **Reglas de IVA aplicables a servicios digitales**. Cidade do México, 2020. Disponível em: <https://www.sat.gob.mx>. Acesso em: 30 set. 2025; ÍNDIA. Central Board of Indirect Taxes and Customs (CBIC). **Goods and Services Tax on OIDAR services**. Nova Déli, 2020. Disponível em: <https://cbic-gst.gov.in>. Acesso em: 30 set. 2025; UNITED STATES. Supreme Court of the United States. **South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S.**. Washington, D.C., 2018. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov>. Acesso em: 30 set. 2025.

A Índia, por sua vez, classifica os serviços digitais dentro do escopo OIAR (*online information and database access or retrieval services*), em que a regra do local do tomador determina a incidência no país do destinatário, com deveres de registro e cumprimento mesmo para fornecedores estrangeiros.

Ainda, nos Estados Unidos da América, o debate permanece sensivelmente diverso do modelo de IVA, tendo em vista que a tributação do consumo é estadual (*sales/use tax*), e muitos estados ainda distinguem *canned software*, tributável, de *custom software*, em regra, não tributável. O tratamento de SaaS varia amplamente entre os estados. Após o julgamento *South Dakota v. Wayfair*, em 2018, ampliou-se a noção denexo econômico, permitindo cobrar *sales tax* de fornecedores remotos sem presença física, mas sem uniformidade nacional.

Assim, partindo de uma análise comparativa das experiências estrangeiras aqui brevemente apresentadas, nota-se que UE, OCDE, Canadá, Índia e México convergem para: (i) base ampla que alcança serviços digitais/intangíveis, (ii) regra do destino, (iii) registro de não residentes e (iv) uso de plataformas para facilitar a arrecadação. Nessas jurisdições, a dicotomia “padronizado × personalizado” é pouco determinante para o tratamento tributário de *software* quando a entrega é digital.

De outro lado, vê-se que os EUA ainda preservam a diferenciação entre *software* padronizado e personalizado, mantendo, em muitos estados, distinções materiais entre *canned software*, *custom software* e SaaS, e as soluções seguem fragmentadas.

No caso do Brasil, como analisado anteriormente, por décadas, a jurisprudência, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 199.464/SP, em 1999, manteve a distinção entre *softwares* de prateleira, sobre os quais incidiria ICMS, e aqueles sob encomenda, abarcados pelo ISS. Tais conceitos foram superados em 2021, com o julgamento conjunto das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG e a fixação da tese no Tema n.º 590 da Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, consolidando a incidência de ISS independentemente da forma de disponibilização do *software*.

Com a Reforma Tributária e os contornos dados pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, complementada pela Lei Complementar n.º 214/2025, o Brasil aproxima-se do modelo europeu/OCDE, ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), incidente amplamente sobre bens materiais e imateriais, direitos e serviços. Esse novo cenário apresenta tendência a uma neutralização completa da distinção entre *software* padronizado e personalizado, alinhando o país às práticas internacionais, ainda que persistam desafios de neutralidade fiscal, como, por exemplo, a não apropriação de créditos sobre folha de pagamento

em empresas de tecnologia. No Brasil, entretanto, a experiência internacional contrasta com as peculiaridades do federalismo fiscal, como se verá no capítulo seguinte

## 10 A INFLUÊNCIA DO TEMA 590 SOBRE AS RELAÇÕES ENTRE UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS NA TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARES

Os debates entre estados e municípios sobre a tributação de *softwares* demonstraram, de certa forma, uma fragilidade do federalismo fiscal brasileiro diante da economia digital, já que, por muito tempo, houve a dicotomia dos estados defendendo a incidência do ICMS sobre *softwares* padronizados, vistos como mercadorias, e os municípios, de outro lado, sustentando a aplicação do ISS, sob o argumento de que tais operações teriam a natureza jurídica de prestação de serviços.

Diante desse cenário, inúmeras empresas viram-se obrigadas a adotar estratégias de mitigação de riscos, recolhendo, dessa forma, ora ICMS, ora ISS, muitas vezes com apoio de consultorias tributárias, e ainda assim, não foram raros os casos de autuações por ambos os entes da federação, estado e município, o que fez com que fosse inevitável que os contribuintes buscassem o Poder Judiciário, a fim de evitar a bitributação.

Assim, nota-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIs 1.945 e 5.659 e do RE 688223 (Tema 590 da Repercussão Geral), concluído em fevereiro de 2021, representou uma mudança brusca. Fixou-se a incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de uso de *software*, quer fosse ele padronizado ou sob encomenda, orientação que rompeu com a distinção clássica e fortaleceu a competência municipal, eliminando a dicotomia preexistente.

Nesse viés, a modulação de efeitos, por sua vez, buscou reduzir impactos arrecadatórios, como anteriormente abordado, restando fixado que não caberia restituição de ICMS já recolhido, tampouco cobrança retroativa de ISS, exceto nas ações em curso, admitindo-se apenas a restituição do ICMS nos casos de bitributação, dentre outras hipóteses.

Dessa forma, a solução dada pelo STF diante da insegurança jurídica que foi inevitavelmente predominante durante boa parcela de tempo, significou, mais do que uma pacificação jurídica, uma redistribuição de receitas e redefinição das relações federativas, por meio da limitação da esfera dos Estados e do reforço da autonomia municipal.

### 10.1 ESTUDO SOBRE OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A tributação de *software* deve ser compreendida como parte de um cenário mais amplo de fragmentação atual da base tributária do consumo no Brasil, tendo em vista a multiplicidade de tributos incidentes sobre bens e serviços, dentre eles ICMS, ISS, IPI, PIS/Cofins, e da

repartição constitucional de competências entre diferentes entes federativos, resultando em um sistema complexo e suscetível a disputas interpretativas e conflitos de competência.

Assim, o caso estudado no presente trabalho é exemplo claro desses conflitos, já que, desde o julgamento do RE 176.626/SC, em 1998,<sup>62</sup> o Supremo Tribunal Federal havia estabelecido a dicotomia entre *software* de prateleira, sujeito ao ICMS, por ser considerado mercadoria, e *software* sob encomenda, sujeito ao ISS, por ser classificado como serviço. Entretanto, essa classificação tornou-se obsoleta pelo avanço tecnológico, especialmente com a disponibilização digital por *download* e em nuvem. Nesse cenário, a edição da LC 116/2003,<sup>63</sup> ao incluir expressamente o licenciamento e a cessão de uso de *software* na lista anexa do ISS, intensificou o embate com os estados, que reagiram editando convênios do Confaz para exigir ICMS também sobre operações digitais, o que gerou insegurança jurídica, autuações simultâneas e custos elevados para os contribuintes, que frequentemente recorriam ao Poder Judiciário.

Então, no julgamento das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG,<sup>64</sup> em 2021, o STF superou a distinção entre *softwares* padronizados e personalizados, afirmando que a operação de licenciamento de *software*, em todas as modalidades, deve ser tributada exclusivamente pelo ISS, fundamentando-se no art. 156, III, da Constituição e na lista da LC 116/2003, e reconhecendo que a tradicional discussão mercadoria × serviço não era mais suficiente para lidar com realidades digitais e intangíveis.

Ainda, esse movimento ocorreu também em outros campos. O STF já havia sido provocado em diversas ocasiões a resolver operações mistas, nas quais coexistem a entrega de um bem e a prestação de um serviço, a exemplo da locação de bens móveis, em que a Corte fixou, na Súmula Vinculante 31,<sup>65</sup> a não incidência do ISS pela ausência de “obrigação de fazer”. Além disso, em situações como a do *leasing* financeiro e do *lease-back* (REs 592.905 e 547.245), o Tribunal reconheceu a incidência do ISS, valorizando a preponderância da prestação de serviços sobre a mera disponibilização do bem.

No mesmo sentido, em contratos de locação de maquinário com operadores, entendeu-se pela incidência do ISS, uma vez que a prestação de serviço não poderia ser dissociada da

<sup>62</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE 176.626/SP — Tributação de *software* de prateleira. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 nov. 1998.

<sup>63</sup>*Id.* Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Brasília, DF: Presidência da República. 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: 26 abr. 2025.

<sup>64</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG — *Software*: incidência do ISS e modulação. Sessão de 24 fev. 2021.

<sup>65</sup>*Id.* Supremo Tribunal Federal (STF). Súmula Vinculante 31 — Inconstitucionalidade do ISS na locação de bens móveis. Brasília, DF, 17 fev. 2010.

disponibilização do bem (Rcl 14.290 AgR). Em 2020, no Tema 296 da repercussão geral, o STF também foi invocado a definir a natureza da lista de serviços da LC 116/2003, concluindo pela sua taxatividade com interpretação extensiva, decisão que fixou limites à competência municipal, ao passo que evitou que atividades correlatas a serviços listados escapassem da tributação, ampliando a base do ISS e reduzindo disputas classificatórias.

Esses exemplos revelam, dessa forma, um padrão estrutural de conflitos de competência que se repete devido à dificuldade de enquadrar atividades econômicas inovadoras nas categorias tradicionais de mercadoria e serviço. O caso dos *softwares*, ainda que central, insere-se nessa trajetória de disputas federativas e de evolução jurisprudencial, sendo que a solução dada pelo Tema 590, de privilegiar a incidência do ISS em detrimento do ICMS, não apenas pacificou uma controvérsia histórica, mas também sinalizou uma interpretação funcional da tributação do consumo, cada vez mais voltada à essência econômica da operação e menos presa a formalismos, ilustrando, em escala mais ampla, o dilema do sistema tributário brasileiro, de um modelo fragmentado, oneroso e litigioso, que roga por uma reestruturação que vise lidar com a economia digital e intangível de forma coerente e estável.

## 10.2 DESAFIOS FEDERATIVOS APÓS A DECISÃO

Embora o julgamento do STF no Tema 590 tenha pacificado a disputa entre estados e municípios, fixando a competência municipal para a tributação de *softwares* por meio da incidência do ISS, o cenário após a decisão ainda apresentou significativos desafios federativos.

Como possível primeiro ponto, pode-se citar o reequilíbrio arrecadatório, já que a retirada definitiva dos estados desse campo de incidência reduziu sua base de receitas, ao passo que fortaleceu os municípios, que passaram a ter maior autonomia financeira com a arrecadação do ISS. Tal redistribuição, entretanto, ocorreu sem mecanismos compensatórios, despertando tensões típicas de um federalismo fiscal fragmentado e competitivo.

Além disso, um segundo desafio é conectado à persistência da litigiosidade. Nesse sentido, apesar da clareza do precedente, a aplicação prática da modulação dos efeitos foi fonte de controvérsias, sobretudo no que tocou às ações em curso, hipóteses de restituição do ICMS e a interpretação de situações híbridas, realidade que demonstra que, embora o STF tenha encerrado o embate estadual-municipal, a transição para um novo modelo de arrecadação não se dá de forma automática.

Ademais, a decisão gerou incertezas, saindo da esfera estadual-municipal, na tributação federal. Isso porque a Receita Federal passou a interpretar *softwares* como serviços também



para fins de incidência de tributos como PIS, Cofins, IRPJ, CSLL e Cide, alterando regimes de presunção do lucro no lucro presumido e trazendo incertezas quanto ao tratamento de remessas ao exterior, ora qualificadas como *royalties*, ora como serviços. Tal cenário foi evidenciado, por exemplo, pela Solução de Consulta Cosit n.º 36/2023,<sup>66</sup> que veio a majorar o percentual de presunção do lucro das empresas que licenciam *software*. Assim, a pacificação entre estados e municípios abriu espaço para novas disputas, agora na relação entre contribuintes e União.

Por fim, mister ressaltar o descompasso entre inovação tecnológica e rigidez normativa, já que, diante dos avanços, as categorias de “mercadoria” e “serviço” não abarcam plenamente as novas realidades digitais. Ainda, a necessidade de constante intervenção judicial salienta a fragilidade de um federalismo fiscal que não dispõe de soluções legislativas duradouras. Nesse sentido, a Reforma Tributária, como já abordado, ao propor a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de base ampla, engendra uma forma de superar disputas classificatórias e de assegurar maior neutralidade fiscal.

Dessa forma, conclui-se que os desdobramentos do Tema 590 não se esgotam na pacificação de um conflito histórico, mas apontam para a necessidade de repensar o pacto federativo tributário, a repartição de receitas e a coerência do sistema frente à economia digital.

---

<sup>66</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 603.136/SP (Tema 300)** — Contratos de franquia: incidência do ISS. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Sessão de 4 fev. 2015.

## 11 CONCLUSÃO

Este trabalho investigou a incidência de ICMS × ISS sobre operações com *softwares* no Brasil, à luz do Tema 590 da Repercussão Geral e de seus desdobramentos normativos, econômicos e federativos. Partiu-se do problema central, a correta definição da competência tributária e seus impactos sobre segurança jurídica, neutralidade e isonomia, para, então, demonstrar que a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal superou a dicotomia histórica “prateleira × sob encomenda”, consolidando a incidência do ISS sobre licenciamento e cessão de uso de programas de computador, qualquer que seja a forma de disponibilização.

Assim, os objetivos propostos foram cumpridos: (i) foi delimitado o conceito constitucional-infraconstitucional de “serviço” e “mercadoria” no ponto relevante; (ii) analisados os precedentes estruturantes do STF e a modulação de efeitos; (iii) examinados os reflexos econômicos e federativos; e (iv) projetados os impactos da Reforma Tributária.

Concluiu-se, dessa forma, que a decisão do STF produziu dois efeitos centrais ao sistema: a estabilidade jurídica para contribuintes e entes subnacionais, ao eliminar sobreposição de incidências e reduzir litígios estruturais; e a reordenação federativa de receitas, com reforço da competência municipal e retração da base estadual nesse segmento. Nesse cenário, a modulação de efeitos operou como mecanismo de proteção da confiança e de preservação da capacidade financeira dos entes, ao passo que evitou a bitributação pretérita, produzindo uma transição institucional mais segura.

Sob a ótica econômico-regulatória, verificou-se melhora no custo de conformidade e na previsibilidade contratual, sobretudo quando os contratos segmentam adequadamente licenças, manutenção, atualizações e serviços correlatos. Persistem, porém, zonas cinzentas em arranjos híbridos, como nos casos de licenças combinadas a integração complexa ou infraestrutura, em que a correta qualificação fático-contratual continua decisiva.

No plano federal, distinguiu-se um deslocamento da controvérsia, tendo em vista que decisões e soluções de consulta recentes, como a Cosit n.º 36/2023, reclassificam receitas e afetam bases e presunções de tributos como IRPJ/CSLL, PIS/Cofins e Cide, o que demanda governança tributária integrada e coerência documental, especialmente em operações transfronteiriças.

Do ponto de vista constitucional, foram analisados os princípios da neutralidade e da igualdade fiscal, que ganham centralidade. A Reforma Tributária, com o desenho de um IVA dual (IBS/CBS) de base ampla, incidindo sobre bens materiais e imateriais, tende a neutralizar disputas classificatórias e a aproximar o Brasil das melhores práticas internacionais, que

seguem a regra do destino e a tributação uniforme de serviços digitais. Entretanto, ainda assim, permanecem desafios para a efetividade material da neutralidade, notadamente o tratamento da folha de pagamento em setores intensivos em trabalho qualificado, o desenho de créditos e a calibragem de regimes diferenciados para evitar distorções competitivas.

No plano federativo, a questão dos *softwares* estampa a fragilidade de um modelo historicamente fragmentado. A pacificação pelo STF, apesar de ter resolvido o contencioso entre estados e municípios, houve por revelar a necessidade de coordenação vertical, com a União, e horizontal, entre os demais entes da federação, para prevenir migrações de conflito e novas assimetrias arrecadatórias. A implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), pela Reforma Tributária, exigirá governança cooperativa, padronização de obrigações acessórias e mecanismos transparentes de repartição de receitas, sob pena de antigos litígios serem substituídos por novos.

Nesse contexto, o estudo do presente trabalho reforça três diretrizes para agentes econômicos: (i) contratos tecnicamente descritos e segmentados, aderentes à materialidade reconhecida pelo STF; (ii) matriz de conformidade que integre ISS e tributos federais, com documentação hábil para sustentar a qualificação de receitas e remessas; e (iii) planejamento da transição ao regime IBS/CBS, antecipando ajustes sistêmicos e capacitando equipes para operar em ambiente híbrido até a completa migração.

Dessa forma, são necessários, por exemplo, estudos empíricos sobre arrecadação municipal após a decisão do Tema 590 e seus efeitos sobre políticas públicas locais; avaliação de impactos concorrenciais da impossibilidade de crédito sobre folha no setor de *software* e alternativas de desenho que preservem a neutralidade; e monitoramento dos efeitos das soluções de consulta federais sobre a coerência do sistema e a segurança jurídica em operações internacionais.

Finalmente, em síntese, a conclusão ao tema que orientou esta pesquisa é positiva, no sentido de que o Tema 590 reorganizou racionalmente a competência tributária sobre *softwares* e elevou a segurança jurídica, concomitantemente à evidência dos limites de um arranjo fiscal fragmentado. Assim, a Reforma Tributária em curso oferece a oportunidade de consolidar esses avanços, desde que sua implementação observe, com rigor, neutralidade, igualdade e simplicidade operacional, condições indispensáveis para um sistema tributário compatível com a economia digital e com o desenvolvimento tecnológico do país.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva. 2009.

BARROS CARVALHO ADVOGADOS. **Tributação de software**: STF define novo entendimento. São Paulo, 1 jan. 2023. Disponível em: <https://www.barroscarvalho.com.br/2023/01/01/tributacao-software-stf/>. Acesso em: 26 abr. 2025.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais às exportações**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 23 set. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Brasília, DF: Presidência da República. 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: 26 abr. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 214, de 30 de dezembro de 2023**. Dispõe sobre o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 23 set. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS conforme previsto na Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 6 out. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit n.º 107, de 6 de junho de 2023**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 jun. 2023, p. 26. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/servlet/INPDFViewer?jornal=515&pagina=26&data=13/06/2023>. Acesso em: 10 set. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **REsp n. 1.070.404/SP**. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Julgado em: 22 out. 2008. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 03 nov. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Súmula 163/STJ** — Bares e restaurantes: incidência do ICMS sobre o valor total da operação. Publicada em: 12 jun. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 1.945/MT e ADI 5.659/MG** — *Software*: incidência do ISS e modulação. Sessão de 24 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ARE 1.327.491/DF**. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Tema 1174 da repercussão geral. Julgado em: 01 fev. 2023. DJe 04 ago. 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 176.626/SP** — Tributação de *software* de prateleira. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 nov. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 547.245/SC e RE 592.905/RS (Tema 125)** — Leasing financeiro: incidência do ISS. Rel. Min. Eros Grau. Sessão de 27 mai. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 603.136/SP (Tema 300)** — Contratos de franquia: incidência do ISS. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Sessão de 4 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 651.703/PR (Tema 581)** — Planos de saúde: incidência do ISS. Rel. Min. Luiz Fux. Sessão de 29 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 688.223/PR (Tema 590)** — *Software* sob encomenda: incidência do ISS. Rel. Min. Dias Toffoli. Sessão de 3 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE n. 199.464/SP**. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 14 out. 1999. Diário da Justiça, Brasília, DF, 12 nov. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 460021**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460021/false>. Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **STF define critérios para a tributação de softwares**. Brasília, DF: Portal STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=478136&ori=1>. Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **STF fixa tese sobre tributação de programas de computador**. Brasília, DF: Portal STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=470671&ori=1>. Acesso em: 26 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Súmula Vinculante 31** — Inconstitucionalidade do ISS na locação de bens móveis. Brasília, DF, 17 fev. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 296 (RE 784.439/DF)** — Lista do ISS taxativa, com interpretação extensiva. Brasília, DF. Julgado em 29 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Tema 379 (RE 605.552/RS)** — Farmácias de manipulação: ISS (encomenda) e ICMS (prateleira). 14 abr. 2021.

CANADÁ. Canada Revenue Agency. **GST/HST on digital economy businesses**. Ottawa, 2021. Disponível em: <https://www.canada.ca>. Acesso em: 30 set. 2025.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 20. ed. São Paulo: Juspodivm, 2024.

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

CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. **Software: direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos**. Curitiba: Juruá, 2011.

CINTRA, Marcos. **O que é neutralidade: a importância da alíquota única e universal**. Blog Prof. Marcos Cintra, 25 out. 2024. Disponível em: <https://www.marcoscindra.org/aliquota-unica-universal>. Acesso em: 27 out. 2025.

CONÇAE, João Victor; FERREIRA, Mariana. **Capítulo novo na novela da tributação de software**. Consultor Jurídico, São Paulo, 28 jun. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-28/concae-ferreira-capitulo-novela-tributacao-software/>. Acesso em: 1 out. 2025.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. ISBN 9788553626502. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626502/>. Acesso em: 21 out. 2025.

COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. **Revista do Superior Tribunal de Justiça – Doutrina: edição comemorativa 25 anos**, p. 562-573, dez. 2013. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 24 set. 2025.

CURADO, Fernando Dias Fleury. **Tributação da comercialização de software no Brasil: ISS x ICMS**. 2012. 263 f. Tese (Doutorado em Direito) — Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/29816/1/fernando%20dias%20fleury%20curado.pdf>. Acesso em: 26 set. 2025.

DUARTE FILHO, Paulo. **Neutralidade, o poderoso e silencioso princípio da reforma**. JOTA, 16 jul. 2023.

GULARTE, Charles. **Tributação de softwares: Estados e Municípios**. Contabilizei, 13 ago. 2024. Disponível em: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/tributacao-softwares-estados->

municipios/#:~:text=H%C3%A1%20anos%20o%20mercado%20tecnol%C3%B3gico,correr%20risco%20com%20o%20fisco. Acesso em: 1 out. 2025.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. Atlas SA, 2024.

ÍNDIA. Central Board of Indirect Taxes and Customs (CBIC). **Goods and Services Tax on OIDAR services**. Nova Déli, 2020. Disponível em: <https://cbic-gst.gov.in>. Acesso em: 30 set. 2025.

LIMA, Maria Eduarda Gusmão de. **Impactos da reforma no licenciamento de uso de IA generativa integrada**. Conjur, 1 jun. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jun-01/impactos-da-reforma-no-licenciamento-de-uso-de-ia-generativa-integrada/>. Acesso em: 1 out. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MENDES, Gabriel. **Princípios constitucionais tributários**. JusBrasil, 17 mai. 2016. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principios-constitucionais-tributarios/335780197>. Acesso em: 26 set. 2025.

MÉXICO. Servicio de Administración Tributaria (SAT). **Reglas de IVA aplicables a servicios digitales**. Cidade do México, 2020. Disponível em: <https://www.sat.gob.mx>. Acesso em: 30 set. 2025.

MIGALHAS. **Tributação de software no Brasil: definições e incertezas**. 13 jan. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/384423/tributacao-de-software-no-brasil-definicoes-e-incertezas>. Acesso em: 26 abr. 2025.

MOREIRA, Anna Flávia; GUIMARÃES, Marina. **A tributação dos softwares no Brasil**. Startups, 2 mar. 2023. Disponível em: <https://startups.com.br/coluna/a-tributacao-dos-softwares-no-brasil/>. Acesso em: 26 abr. 2025.

MURAYAMA, Janssen. VALENÇA, Mariana. **O princípio da neutralidade e suas implicações na reforma tributária**. Consultor Jurídico (ConJur), 3 out. 2024.

OLIVEIRA, Guilherme Lattanzi Mendes. **Tributação de softwares: o que mudou e o que ainda pode mudar após as decisões do STF?** ConJur, São Paulo, 5 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-05/tributacao-de-softwares-o-que-mudou-e-o-que-ainda-pode-mudar-apos-as-decisoes-do-stf/#:~:text=A%20decis%C3%A3o%20do%20STF%20foi,incide%20mais%20sobre%20essas%20transa%C3%A7%C3%B5es>. Acesso em: 2 out. 2025.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017.

PARREIRA, Lucas Pereira Santos. **Reforma tributária em TI: o fim do ISS e o risco SaaS**. Migalhas, 11 set. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/439755/reforma-tributaria-em-ti-o-fim-do-iss-e-o-risco-saas>. Acesso em: 23 set. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resolução Conjunta SFP/PGE 26864, de 5 de abril de 2022**. São Paulo, SP. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864\\_2022.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864_2022.aspx). Acesso em: 26 abr. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária n.º 26.864/2022 - ICMS: operações com *softwares* — ADIs 1.945 e 5.659**. São Paulo, 15 dez. 2022. Publicada no Diário Eletrônico em 19 dez. 2022. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864\\_2022.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC26864_2022.aspx). Acesso em: 10 set. 2025.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 26 set. 2025.

SCHOUERI; GALDINO. **Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS**. São Paulo: Saraiva, 2018.

SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Manual da Reforma Tributária**. 2. impr. São Paulo: Atlas, 2025.

UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. **Jornal Oficial da União Europeia**, L 347, 11 dez. 2006.

UNITED STATES. Supreme Court of the United States. **South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S.**. Washington, D.C., 2018. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov>. Acesso em: 30 set. 2025.