

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Maira Canan Kfourì

**Considerações acerca da tributação dos contratos de licenciamento e cessão de direito de
uso de *software* à luz da Constituição Federal de 1988**

Mestrado em Direito

**São Paulo
2021**

Maira Canan Kfourir

Considerações acerca da tributação dos contratos de licenciamento e cessão de direito de uso de *software* à luz da Constituição Federal de 1988

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antônio Carrazza.

São Paulo
2021

Aprovada em: ____/____/____.

Banca Examinadora

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução parcial desta
Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura_____

Data_____

E-mail_____

FICHA CATALOGRÁFICA

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - Ficha
Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Kfouri, Maira Canan
Considerações acerca da tributação dos contratos
de licenciamento e cessão de direito de uso de
software à luz da Constituição Federal de 1988. /
Maira Canan Kfouri. -- São Paulo: [s.n.], 2021.
102p ; cm.

Orientador: Roque Antônio Carrazza.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós
Graduados em Direito.

1. Tributação dos contratos de licenciamento . 2.
Cessão de direito de uso de software . 3.
Constituição Federal de 1988. I. Carrazza, Roque
Antônio . II. Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.
III. Título.

AGRADECIMENTOS

Ao prof. Roque Antônio Carrazza, mestre de todos nós, pela oportunidade, generosidade, paciência, apoio inigualável e gentileza.

À prof. Elizabeth Carrazza, pelo carinho e por acreditar em mim.

Ao Dan e ao Kleiton, por me ajudarem a dar o primeiro passo.

RESUMO

No final do século XX, em razão da mudança do paradigma econômico, resultado nova economia digital, surgem de novos modelos de negócio e novas dinâmicas operacionais. Nesse contexto, se verifica um aumento global significativo do uso e consumo das funcionalidade e aplicações de *software*. Simultaneamente, as normas vigentes não se mostram adequadas ou eficiente para endereçar as incertezas e desafios decorrentes da crescente digitalização, já que originalmente fundamentada na tangibilidade das coisas. O objetivo desse trabalho é identificar os impactos tributários do uso e consumo das funcionalidade e aplicações de *software*, mais especificamente, aqueles decorrentes do licenciamento e cessão do direito de uso de *software*. Dessa forma, o estudo levará em conta os aspectos fundamentais da economia digital; a crescente relevância dos intangíveis no novo paradigma econômico, o tratamento jurídico conferido pelo ordenamento aos bens intangíveis, bem como o as regras constitucionais de tributação sobre o consumo (*i.e.*, ICMS, ISS e IPI).

Palavras chave: Licenciamento e cessão de uso de *software*. Direito Tributário. Tributação sobre o consumo. Constituição Federal de 1988.

ABSTRACT

Due to the paradigm shift driven by the digital economy at the end of the 20th century new business models and operational dynamics arise. Accordingly, use and consumption of software features and functionalities have increased at a global level. Simultaneously, existing rules does not seem to be appropriate neither efficient to deal with uncertainties and new situations derived from increased digitalization, mainly because of the original (tangibility) assumption behind such rules. The main goal of the study is to assess Brazilian tax impacts triggered by use and consumption of software attribute and applications, more specifically, to assess potential tax impacts derived from software license and right to use software. With that in mind, the study should consider fundamental aspects of the digital economy; increased relevance of intangible assets to the new economy; current legal treatment provided by Brazilian law to intangible assets; and Constitutional rule on taxation and on the Brazilian consumption taxes (*i.e.*, the State VAT, Service Tax and Excise Tax).

Keywords: Software License. Right to Use Software. Tax Law. Taxation of Consumption. Brazilian Federal Constitution of 1988.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CIDE	Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
G-20	Grupo dos 20
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFRS	<i>International Financial Report Standard</i>
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IOF	Imposto sobre operações financeiras
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PIS/COFINS-Importação	Contribuição para o Programa de Integração Social incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO-----	11
 TÍTULO 1 - CONSIDERAÇÕES FUNDAMENTAIS PARA COMPREENSÃO DOS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NA ECONOMIA DIGITAL -----	13
1. CONSIDERAÇÕES FUNDAMENTAIS ACERCA DOS INTANGÍVEIS -----	14
1.1 Introito -----	14
1.2 Primeiro corte epistemológico: definição abrangente de intangível -----	16
1.2.1 Definição contábil -----	17
1.2.2 Definição financeira -----	18
1.2.3 Definição econômica -----	18
1.2.4 Definição jurídica -----	19
2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A DISCIPLINA JURÍDICA DE INTANGÍVEIS	22
3 SEGUNDO CORTE EPISTEMOLÓGICO: DEFINIÇÃO DO INTANGÍVEL DA ECONOMIA DIGITAL -----	26
3.1 Notas sobre a ascensão da economia intangível-----	28
3.2 Características dos intangíveis da economia digital -----	29
4. OS GRANDES DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL E SEUS REFLEXOS JURÍDICOS -----	33
4.1 A mensuração dos intangíveis -----	33
4.2 As novas relações econômicas e modelos de negócio-----	34
4.3 Breves notas a respeito dos impactos jurídicos do segundo desafio da economia digital-	35
4.3.1 Atipicidade das relações e dinâmicas na economia digital -----	36
4.3.2 Atipicidade contratual e a hermenêutica tributária -----	37
4.4 Primeira premissa do trabalho -----	41
 TÍTULO 2 -----	42
CONSIDERAÇÕES FUNDAMENTAIS A RESPEITO DE SOFTWARE E SUA EXPLORAÇÃO ATRAVÉS DO LICENCIAMENTO E CESSÃO DE USO -----	42
1. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O SOFTWARE -----	43
2. OS MODELOS DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL DE SOFTWARE -----	44
3. COMENTÁRIOS SOBRE A TUTELA JURÍDICA DE SOFTWARE À LUZ DO ORDENAMENTO VIGENTE-----	45

TÍTULO 3 - 46 TENTATIVA PARA DEFINIR O TRATAMENTO JURÍDICO APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES DE LICENCIAMENTO E CESSÃO DE USO DE SOFTWARE À LUZ DOS JULGADOS E RECENTES PRODUÇÕES LEGISLATIVAS -	46
1. BREVE HISTÓRICO DA TUTELA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE -----	47
2. AS PRIMEIRAS SOLUÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM SOFTWARE-----	49
3. ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A APLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO EMANADO PELAS CORTES SUPERIORES ÀS OPERAÇÕES ENVOLVENDO SOFTWARE-----	57
3.1 Considerações sobre a teoria dos precedentes e sua influência no Direito Brasileiro -----	58
3.2 A aplicação do precedente do common law em âmbito tributário -----	63
4. TENTATIVAS DE REGULAMENTAÇÃO E AS RECENTES PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA: REBUSCAMENTO DO CAOS -----	67
4.1 Propostas legislativas infraconstitucionais-----	67
4.2 Propostas para alteração e reforma constitucional -----	72
4.3 Criticável tributação da remuneração do Software as a Service como serviço pela Receita Federal do Brasil-----	78
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS -----	80
 TÍTULO 4 -----	 81
A TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E ANÁLISE DAS MATERIALIDADES POSSÍVEIS-----	81
1. INTROITO -----	82
2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988-----	84
3. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA -----	85
4. COMPETÊNCIA FEDERAL PARA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) -----	86
5. COMPETÊNCIA ESTADUAL PARA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) -----	87
6. COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-----	88
CONSIDERAÇÕES FINAIS -----	90
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS-----	93

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico das telecomunicações revolucionou o paradigma econômico do final do século XX. As relações humanas passam a ser caracterizadas por níveis inéditos de intangibilidade e flexibilidade. Surgem novas dinâmicas operacionais e os padrões de consumo se tornam fluídos. Nesse cenário, o uso das funcionalidades e atribuições de *software* ganha escala global, capilarizando-se em todos os setores e aspectos da vida humana.

Simultaneamente, as normas, originalmente concebidas a partir de premissas tangíveis, resultam no aumento de incertezas, insegurança e imprevisibilidade. Os sistemas jurídicos existentes não são compatíveis com as dinâmicas desmaterializadas da economia digitalizada.

Na seara tributária, se verificam esforços internacionais para mitigar a alocação artificial de lucros - muitas vezes, viabilizada pelo uso abusivo da rede de tratados para evitar a bitributação – e para coordenar medidas e estratégias anti-erosivas. Em âmbito doméstico, há um rebuscamento nos desafios da tributação sobre o consumo – agora digitalizado e desmaterializado.

Nesse contexto, esse estudo tem como objetivo identificar os impactos tributários decorrentes do consumo das funcionalidades e atribuições de *software*; mais especificamente, esse estudo se prestará a identificar a tributação incidente sobre às operações de licenciamento e cessão de uso de *software* à luz das normas tributárias Brasileiras vigentes.

Orientado por tal objetivo, o estudo será dividido em quatro partes.

Em virtude das circunstâncias inéditas instauradas pela economia digital, a primeira metade do trabalho será dedicada à compreensão do fenômeno digital e dos fatos não-jurídicos acerca do tema; e a segunda parte, à análise jurídica do tema.

Dessa forma, na primeira parte (Título 1) do trabalho será apresentado um panorama multidisciplinar sobre a economia digital e, principalmente, sobre a influência dos intangíveis na configuração do novo paradigma econômico. Feitas as considerações fundamentais sobre a economia digital, na segunda parte (Título 2) será feito um corte epistemológico mais preciso com vistas a definir o licenciamento e cessão do direito de uso como modelo de exploração de *software*; bem como delimitar sua tutela jurídica segundo as normas do ordenamento Brasileiro vigente.

A partir do pressuposto de que as operações de licenciamento e cessão de uso de *software* apresentam conteúdo econômico relevante e potencialmente ensejariam a realização de alguma hipótese normativa tributária, a terceira parte (Título 3) será dedicada ao histórico do exercício hermenêutico das operações envolvendo o consumo de *software* e à análise das recentes manifestações legislativas para regulamentar seus efeitos tributários.

Em razão da inconsistência hermenêutica e do caos legislativo em torno do assunto, a quarta e última parte (Título 4) será dedicado à análise das materialidades dos atuais tributos sobre o consumo à luz das disposições constitucionais; e à confrontação daquelas com os fatos e circunstâncias que circundam o consumo de *software* (através de sua licenciamento e cessão de uso) no intuito de descobrir seus efeito tributários.

Finalmente, considerando o resultado do exercício de confronto entre as materialidade constitucionais e as circunstâncias da situação fática, o trabalho encerrará com ponderações sobre a manutenção da atual carga tributária sobre *royalties* e/ou eventual exercício da competência residual da União para criação de nova exação sobre as operações de licenciamento e cessão do direito de uso de *software*.

TÍTULO 1

CONSIDERAÇÕES FUNDAMENTAIS PARA COMPREENSÃO DOS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NA ECONOMIA DIGITAL

1. CONSIDERAÇÕES FUNDAMENTAIS ACERCA DOS INTANGÍVEIS

1.1 Introito

O final do século XX é caracterizado pela emergência de um novo paradigma econômico-social, decorrente da convergência de inovações tecnológicas no setor da informação e comunicação. Pela primeira vez na história, a velocidade para captar, tratar, transmitir e recepcionar informações independe dos meios físicos. Ao mesmo tempo, se verifica uma intensidade em escala mundial na geração, tratamento e difusão de informações, apesar da redução crescente e acentuada de custos¹.

Em termos de produção de bens e serviços, se constata diminuição na utilização de matéria prima em razão da otimização e automação microeletrônicas e da reciclagem de bens². Simultaneamente, a participação do esforço material no processo produtivo passa a dar espaço e relevância à ação pensada³. Praticamente todos os setores e segmentos econômicos adotaram tecnologias da informação e comunicação como estratégia para aumentar sua produtividade, alcance nos mercados e reduzir custos operacionais⁴.

Sob esse novo paradigma, os fatores determinantes⁵ para o crescimento econômico e desenvolvimento social são *intangíveis*⁶, isto é, fatores não físicos tais como capital intelectual, pesquisa e desenvolvimento, marcas, recursos humanos, etc. Nessa estrutura, prevalecem investimentos de esforços (humanos, de recursos físicos, tempo e dinheiro) para o desenvolvimento de recursos intelectuais, organizacionais, institucionais, reputacionais⁷.

¹ FILHO, Arlindo Villaschi. *Paradigmas Tecnológicos: Uma visão histórica para a transição presente*, p. 78.

² Idem

³ Idem

⁴ OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2015, p. 54.

⁵ LEV, Baruch. *Intangibles: management, measurement, and reporting*. Digital printing. Washington, D.C.: Brookings Institutional Press, 2001, p.1.

⁶ Conforme explica Agenita Ameno, as indústrias mais lucrativas do mundo estão associadas à exploração e aplicação do conhecimento. Nesse sentido, Margaret Blair e Steven Wallman apontam que a Merck and Co. Inc. e Pfizer, Inc. só prosperaram no segmento farmacêutico do mercado norte-americano porque investiram de forma substancial em pesquisa e desenvolvimento de novos fármacos e se tornaram líderes tecnológicos (e não por terem ampliado as instalações fabris de produtos e embalagem). Nesse contexto, apontam que o Walmart se tornou uma das maiores empresa de varejo nos Estados Unidos graças a um sistema único e altamente eficiente para controle de estoque e distribuição. Em 2000, o valor registrado pela Microsoft Corp com propriedade e equipamentos era de \$1.9 bilhões de Dólares Americanos, no entanto se estimava que o valor de mercado da empresa estava na casa dos \$328 bilhões de Dólares.

⁷ BLAIR, Margaret M.; WALLMAN, Steven M. H. *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2001, p. 1.

As maiores empresas do mundo (em valor de mercado) são conhecidas pelos seus intangíveis, é o caso da Apple, Alphabet, Amazon, Microsoft e Facebook⁸; são prova de que a reprodução e desenvolvimento do capital não estão mais fundamentados na troca de itens concretos; agora as operações acontecem em ambiente abstrato⁹.

Os intangíveis marcam uma nova era – a da sociedade pós-industrial contemporânea – na qual o conhecimento é usado não apenas para criar valor e produtos, mas também para conduzir, induzir e inibir comportamentos¹⁰.

Não obstante, os sujeitos dessa sociedade, como em qualquer outra, vivem em permanente competição (de interesses, forças, ideais e necessidades)¹¹, e o aparato jurídico – que impõe deformações artificiais aos atos e fatos sociais para direcionar os comportamentos desses agentes em prol do bem comum¹² – se apresenta como obstáculo necessário ao uso da violência como meio de fazer prevalecer uma vontade em detrimento da dos demais competidores.

Isso porque, apesar de parecer paradoxal, o mesmo poder dominador e disciplinador das normas jurídicas é também instrumento de liberdade, à medida que confere previsibilidade às suas relações sociais e possibilita desenvolvimento dentro do estado de competição permanente de interesses, forças, ideias e necessidades¹³. Sob essa lógica, a ausência de segurança e certeza impossibilitariam o reconhecimento de direitos e a exigência do cumprimento de obrigações¹⁴.

Considerando a importância da compreensão dos fatos do mundo fenológico para aplicação e irradiação dos efeitos das normas jurídicas – fruto da interdisciplinaridade científica do estudo moderno, a que Cíntia Rosa Pereira de Lima atribui à mudança do paradigma do domínio dos *bits* sobre o papel¹⁵ – e, no intuito de compreender a extensão do fenômeno que se pretende estudar (*i.e.*, a tributação das operações de licenciamento e cessão

⁸CHAKRAVORTI, Bhaskar. The Missing Political Debate Over the Digital Economy. *Harvard Business Review Digital Articles*. Oct. 6, 2016.

⁹AMENO, Agenita. *Usufrutuarismo: A metamorfose do capital*. São Paulo: KBR, 2014. Edição Kindle, posição 930. E-book.

¹⁰ AMENO, Agenita. 2014, op. cit. posição 1001. E-book.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5a ed., São Paulo: Noeses, 2010, p. 78.

¹² BECKER, Alfredo Augusto. 2010, op. cit., p. 79.

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. 2010, op. cit. p. 80.

¹⁴ MARTINS, Eliezer Pereira. Segurança jurídica e certeza do direito em matéria disciplinar - Aspectos atuais. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 230, pp. 141-152, out. 2002, p. 142.

¹⁵ LIMA, Cíntia Rosa Pereira de. *Validade e obrigatoriedade dos contratos de adesão eletrônicos (shrink-wrap e click-wrap) e dos termos e condições de uso (browse-wrap): um estudo comparado entre Brasil e Canadá*. 2009. 701f. Tese (Doutorado em Direito Civil) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, pp. 63-64.

do direito de uso de *software*), nesse primeiro momento, o objetivo será apresentar um panorama geral acerca dos intangíveis no contexto da economia digital, bem como definir premissas fundamentais para a compreensão de seus desafios tributários.

1.2 Primeiro corte epistemológico: definição abrangente de intangível

Diante da realidade complexa e infinita do mundo, a construção do conhecimento científico pressupõe delimitação do objeto a ser estudado¹⁶. Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Junior afirma que a redução dessa complexidade a aspectos uniformes e nucleares tende a conferir segurança ao estudo e à ação¹⁷. Portanto, é plausível que o primeiro corte epistemológico seja a delimitação e compreensão do intangível, maximizando o grau intersubjetivo desse conhecimento¹⁸.

Tendo em vista que os conceitos linguísticos não são suficientes para designar a realidade¹⁹ e a impossibilidade de se conhecer algo em si, a definição de intangível será obtida através de associações e de seu significado dentro de contextos linguísticos²⁰.

Nesse contexto, nos parece apropriado iniciar a delimitação do objeto a partir da definição contábil de intangível, já que a contabilidade compreende o estudo do patrimônio (e de suas variações) das entidades a partir da mensuração da realidade econômica²¹. E também pela inegável importância da contabilidade para reconhecimento e registro de operações e fatos sujeitos a escrituração²², como enfatizado por Ruy Barbosa Nogueira; bem como em função da intersecção interdisciplinar²³, concretizada a partir da adequação da legislação tributária às alterações contábeis instituídas para harmonização com os padrões internacionais de contabilidade (International Financial Report Standard - IFRS) pelo decreto-lei n. 1.598/1997, lei 11.638/2007 e, recentemente, pela lei 12.973/2014²⁴.

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 3ª ed., rev e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 45.

¹⁷ JUNIOR FERRAZ, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 5ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. 2010, op. cit., p. 43.

¹⁹ JUNIOR FERRAZ, Tércio Sampaio. 2007, 34.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. 2013, op. cit., pp. 16-19.

²¹ PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMA, Rubens. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. In: *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 17, n. 40, p. 7-24, Abr. 2006, p. 15.

²² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 179-181.

²³ BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um Diálogo Normativo entre o Direito Contábil e o Direito Tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; DA SILVEIRA; Rodrigo Maito (coord.) *Direito Tributário: Princípio da realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 163-164.

²⁴ DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz; PINTO, Alexandre Evaristo. Direito e Contabilidade: Novas Perspectivas para a relação entre as duas Ciências a partir do Convênio entre o IBDT e a FIPECAFI. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, v. 42, pp. 463-475, 2o semestre/2019, pp. 473-475.

1.2.1 Definição contábil

Segundo as normas contábeis, os ativos intangíveis são *espécie* do gênero *ativos*, e como tal, se presumem portadores das mesmas propriedades de que são dotados os ativos em geral.

Nessa senda, vale esclarecer que os recursos e elementos (sob controle da entidade) classificáveis como ativos para fins contábeis são aqueles a partir dos quais se espera benefícios econômicos futuros e que preencham os requisitos de reconhecimento contábil. Ao mesmo tempo, é preciso que a informação sobre evidenciação de tal recurso ou elemento seja relevante para os usuários contábeis, fidedigna e verificável.

Acerca do benefício econômico futuro, que é a característica principal dos ativos, Melissa dos Santos Schlüter esclarece que trata-se do potencial de contribuir, indireta ou diretamente ao fluxo de caixa (ou equivalente) da entidade²⁵; trata-se, portanto, de uma promessa futura de geração de caixa²⁶.

Martins Vinícius Aversari esclarece que a tangibilidade de determinado elemento não é relevante para seu reconhecimento contábil, à medida que os ativos (contábeis) necessariamente são representações dos benefícios econômicos esperados²⁷. Ainda ressalta que existem ativos que, apesar de incorpóreos por natureza, não são assim tratados pela contabilidade – é o caso das despesas antecipadas e das contas a receber²⁸.

Sob essa premissa, as normas contábeis expressamente definem ativo intangível como um ativo não monetário identificável sem substância física²⁹.

No entanto, em razão de sua gênese, natureza e dinâmica, ativos definidos e registrados contabilmente como intangíveis usualmente são avaliados e registrados pelo custo

²⁵ SCHLÜTER, Melissa dos Santos. *Estudos da avaliação econômica de ativos intangíveis*. 2010. 56f. Dissertação de Mestrado (Mestrado Profissional em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 15

²⁶ DA SILVA, Alini; DE SOUZA, Taciana Rodrigues; KLANN, Roberto. A influência dos ativos intangíveis na relevância da informação contábil. In: *Revista Contemporânea de Contabilidade*. Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 26-45, jan-abril, 2017, p. 30.

²⁷ MARTINS, Vinicius Aversari. *Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível*. 2001. 227f. Dissertação de mestrado (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001, p. 82

²⁸ PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMA, Rubens. 2006, op. cit., p. 13.

²⁹ Conforme item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovado em 05 de Novembro de 2010 ("CPC 04"). O CPC 04 foi elaborado com base no IAS 38 – Intangible Assets (BV2010) emitido pelo *International Accounting Standards Board*.

histórico dos gastos incorridos e de expectativa de realização de longo prazo (portanto contabilizáveis como não-circulantes)³⁰.

No entanto, é preciso dizer que, nem todo elemento intangível pode ser efetivamente reconhecido contabilmente como ativo intangível. Caso o intangível não seja passível de mensuração e as informações sobre sua evidenciação não sejam relevantes para tomada de decisão dos usuários contábeis tampouco fidedignas, verificáveis e neutras, não há que se falar em ativo para fins contábeis³¹.

1.2.2 Definição financeira

Sob a perspectiva financeira, Baruch Lev³² conceitua ativo intangível como uma pretensão sobre benefícios futuros³³ que não têm corpo físico ou financeiro, usualmente decorrentes de inovações; práticas e desenhos organizacionais únicos; de esforços e recursos humanos ou de sua combinação³⁴.

Na área de Estratégia, no contexto da Visão Baseada em Recursos³⁵, os intangíveis são considerados como recursos estratégicos³⁶, potencialmente geradores de vantagens competitivas³⁷ ou capazes de sustentar vantagem competitiva por longos períodos de tempo. Tais recursos incluem diversos fatores controlados pela entidade incluindo ativos, informações, competências, processos organizacionais, atributos, conhecimento³⁸.

1.2.3 Definição econômica

A Economia, por sua vez, contempla a aceção de bem (e não ativo), no entanto faz distinção entre tangíveis e intangíveis.

³⁰ MARTINS, Vinicius Aversari. 2001, op. cit., pp. 85-86.

³¹ MARTINS, Vinicius Aversari. 2001, op. cit., pp. 74-80.

³² Baruch Lev é professor de Contabilidade e Finanças da Universidade de Nova York (NYU).

³³ Segundo Eduardo Kazuo Kayo; Herbert Kimura; Diógenes Manoel Leiva Martin; Wilson Toshiro Nakamura, valor do benefício futuro seria determinável através da soma de lucros projetados e descontados a uma taxa de risco apropriada, excluídos os ativos fixos e capital de giro.

³⁴ LEV, Baruch. 2001, op. cit., p.7.

³⁵ A Visão Baseada em Recursos é uma escola de Estratégia que propõe analisar e verificar as vantagens competitivas das entidades através de seus recursos internos, já que as entidades se diferenciam entre si em função do agrupamento de seus recursos. O principal autor dessa escola é Jay Barney.

³⁶ KAYO, Eduardo Kazuo et al. Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. In: Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, v. 10, n. 3, pp. 73-90, Set. 2006, p. 77.

³⁷ SENA, Thiago Souza; LANA, Jeferson; MARCON, Rosilene; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo. A influência da conexão política nos ativos intangíveis. In: CONTABILOMETRIA - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting, Monte Carmelo, v. 3, n. 1, p. 32-51, Jan.- Jun./2016, p. 33

³⁸ KAYO, Eduardo Kazuo et al, 2006, op. cit. p. 77.

Segundo Carlos Roberto Martins Passos³⁹ e Otto Nogami⁴⁰, bem é tudo aquilo o que é útil, capaz de satisfazer uma ou várias necessidades humanas⁴¹. Tais bens podem ser *ilimitados*, quando obtidos através de nenhum ou pouco esforço humano e cuja utilização não implica relações de ordem econômica; ou *econômicos*. Bens econômicos, caracterizados pela escassez, são associados a um preço maior do que zero e pressupõe esforço humano para sua obtenção. Os bens econômicos podem ser tangíveis ou não. Quando tangíveis, denominam-se bens materiais (propriamente ditos); por outro lado, quando intangíveis (imateriais), denominam-se bens imateriais ou serviços⁴² - essa denominação será importante para análise do aspecto material da tributação sobre o consumo, futuramente detalhada.

1.2.4 Definição jurídica

O ordenamento jurídico não faz distinção entre os bens, no entanto, é possível classifica-los entre materiais e imateriais.

Juridicamente, tudo o que existe no mundo e não for ser humano, é considerando coisa. No entanto, nem todas as coisas são bens, pois esses compreendem apenas as coisas úteis, suscetíveis de apropriação pelos humanos e que tenham valor econômico⁴³. Aludindo aos ensinamentos de Agostinho Alvim, Maria Helena Diniz corrobora afirmando que os bens compreendem coisas materiais ou imateriais que tenham valor econômico – não há interesse em controlar ou se apropriar de bens inesgotáveis ou extremamente abundantes, visto que não despertam disputas ou conflitos – e podem servir de objeto a uma relação jurídica⁴⁴.

Rafael Marchetti Marcondes explica que essa classificação de bem material e imaterial foi originalmente desenvolvida no Direito Romano em função da tangibilidade. No entanto, com o desenvolvimento tecnológico, o critério de discriminação passou a ser a suscetibilidade aos sentidos humanos. Portanto, bens que possam ser captados por algum sentido humano (tal como o ar comprimido, energia elétrica, sabonete, etc.) são considerados materiais.

³⁹ Professor de Economia que lecionou em diversas instituições, incluindo a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e no Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC).

⁴⁰ Professor de Economia do INSPER Instituto de Ensino e Pesquisa.

⁴¹ PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, Otto. *Princípios da Economia*. 6a ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2013, p. 11.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ MARCONDES, Rafael, Marchetti. *A Tributação dos royalties*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 19-20.

⁴⁴ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil*. 25a ed. rev., atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 323.

Abstrações humanas que têm existência somente lógico-jurídica, por outro lado, são bens imateriais⁴⁵.

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho⁴⁶ coadunam com a doutrina de Orlando Gomes⁴⁷ e explicam que a definição jurídica de bem abrange toda a utilidade física ou ideal que seja objeto de uma relação jurídica (pessoal ou real).

Portanto, para que determinado bem seja objeto de relação jurídica é essencial que apresente idoneidade para satisfazer um interesse econômico (excluindo-se prolongamentos da personalidade que são inapreciáveis economicamente); autonomia econômica; e que seja dotado de existência autônoma e subordinável aos domínios humano⁴⁸.

Vale ressaltar, no entanto que, apesar dos bens serem objeto de relações jurídicas⁴⁹, nem sempre podem estar sujeitos às mesmas disciplinas (*e.g.*, bens incorpóreos não sujeitos a usucapião e não podem ser objeto de tradição)⁵⁰ – razão pela qual se pode classificar, para fins didáticos e acadêmicos, os bens em categorias.

Assim, apesar de não haver classificação formal, quando considerando em si mesmos⁵¹, os bens jurídicos podem ser segregados em bens *corpóreos* e *incorpóreos*. Os primeiros, como se infere pelo nome, são aqueles que têm existência material⁵²; é o objeto do direito⁵³. Os últimos, por sua vez, são de visualização ideal (não tangível e abstrato) e, portanto, de existência apenas jurídica⁵⁴. Nesse diapasão, Maria Helena Diniz ensina que os bens incorpóreos são relativos aos direitos que as pessoas têm sobre as coisas, produtos do intelecto e esforços humanos ou contra outra pessoa, e são dotados de valor econômico⁵⁵.

Ao se referir às categorias de bens que integram e se unificam no estabelecimento comercial, Rubens Requião também utiliza as denominações *corpóreo* e *incorpóreo*, conceituando esse último como fruto da elaboração abstrata do ser humano, tais como ideias,

⁴⁵ MARCONDES, Rafael, Marchetti. 2012, o. cit., pp. 22-24.

⁴⁶ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil – Volume 1: Parte Geral*. 10a ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 254.

⁴⁷ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 18 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 199.

⁴⁸ DINIZ, Maria Helena. 2008, op. cit., pp. 324-325.

⁴⁹ DINIZ, Maria Helena. 2008, op. cit. p. 326.

⁵⁰ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. 2008, op. cit., p. 260.

⁵¹ DINIZ, Maria Helena, 2008, op. cit., p. 326.

⁵² GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. 2008, op. cit., p. 260.

⁵³ DINIZ, Maria Helena. 2008, op. cit., p. 327.

⁵⁴ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. 2008, op. cit., p. 260.

⁵⁵ DINIZ, Maria Helena. 2008, op. cit., p. 327.

ideias da consciência coletiva e direitos (em sua maioria protegidos pela *Lei da Propriedade Industrial*⁵⁶). São coisas que não ocupam espaço no mundo (imateriais)⁵⁷.

A despeito de não haver no ordenamento Brasileiro definição expressa de *intangíveis*, no entendimento de Augusto Souza Dias Júnior, em âmbito tributário, a exigência de um conteúdo econômico reduziria a vagueza do conceito – pois apenas aquilo que poder ser mensurado economicamente pode estar sujeito à tributação⁵⁸. Nesse contexto, para Dias Júnior seria possível conceber um conceito indiciário ou indireto de *intangível* a partir do conceito de *royalty*⁵⁹, já que alguns direitos remunerados via *royalties*, coincidem com intangíveis listados pela legislação de propriedade intelectual⁶⁰.

Elidie Palma Bifano busca auxílio na experiência do Congresso da *International Fiscal Association* do ano de 2007 que teve como tema principal os intangíveis e as regras de preços de transferência. A dificuldade de definir um intangível refletiu no capítulo 2 do *General Report* do congresso. Nesse sentido, não foi apresentada definição precisa, no entanto foram registradas tentativas de definição de propriedade intangível como sendo tudo aquilo que (a) deriva não de qualidades físicas, mas sim de conteúdo intelectual; (b) se opõe ao tangível; e (c) é formado pelo conjunto de inovações tecnológicas associadas a recursos humanos, organização e processos⁶¹.

Em âmbito da União Europeia e do Imposto de Valor Agregado europeu, Rodolfo Tsunetaka Tamanaha esclarece que o fornecimento de bens digitais está compreendido na categoria (residual) de prestação de serviços⁶².

Com base no acima, nos quer parecer que, a despeito do ordenamento jurídico não trazer definição expressa⁶³ de intangível, bens intangíveis podem ser objeto de relações jurídicas e, portanto, estão no escopo da disciplina jurídica.

⁵⁶ BRASIL. LEI Nº 9.279, DE 14 DE MAIO DE 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm>. Acesso em 19/01/2019.

⁵⁷ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. Vol 1. 28ª ed. rev. e atual. Por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 304.

⁵⁸ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da legalidade tributária suficiente no Supremo Tribunal Federal e a definição tributária de intangíveis. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 45. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 87-108, p.89.

⁵⁹ Cf. lei nº 4.506/1964 (artigo 22); e lei nº 10.168/2000 (artigo 2º).

⁶⁰ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. 2020, op. cit., pp.91-93.

⁶¹ BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre os intangíveis e seus reflexos tributários. In: *Revista Tributária das Américas*. São Paulo, v. 4, pp. 233-253, jul-dez/2011.

⁶² TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem*. IBDT: São Paulo, 2020, p. 71.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A DISCIPLINA JURÍDICA DE INTANGÍVEIS

A natureza imaterial e abstrata dos intangíveis torna natural a aproximação e associação aos institutos de direito da propriedade intelectual⁶⁴, pois, como explica Antônio Augusto Souza Dias Júnior, a propriedade intelectual abrange as criações humanas com conteúdo econômico^{65 66}.

Corroborando esse raciocínio, Karin Klempp Franco afirma que bens com valor de mercado usualmente recebem tutela de direito de propriedade (ou de uso exclusivo), alcançada por meio da propriedade intelectual; ou forma de proteção indireta que garanta o uso (através de contrato ou ilícitos civis e/ou criminais) conferido pela legislação específica (propriedade industrial) e/ou legislação genérica (civil e criminal).⁶⁷

Nesse contexto, vale trazer à baila o esclarecimento de Rafael Marchetti Marcondes de que propriedade intelectual compreende as descobertas científicas; direitos autorais e bens relacionados à propriedade industrial⁶⁸.

Para Rodolfo Tsunetaka Tamanaha, o termo *propriedade imaterial ou intelectual* se subdivide entre os direitos autorais e os direitos de propriedade industrial. Os primeiros compreendem as obras intelectuais enquanto expressões originais e concretas de uma ideia, tais como obras literárias e audiovisuais e também *software*. Os direitos de propriedade industrial, por sua vez, tutelam criações do intelecto que resultam em inovações técnicas e de métodos produtivos⁶⁹.

⁶³ A lei 6.404/1976 (alterada pela 11.638/2007) trouxe disposições expressas sobre classificação das contas de ativos (artigo 179, inciso VI) e os critérios de avaliação de ativos classificados em cada conta (artigo 183), mas não o define.

⁶⁴ Corroborando essa afirmativa, quando da análise do Recurso Especial nº 443.119-RJ/2003 pela Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça proferiu entendimento de que o software – que é um intangível – possui natureza de direito autoral – já que trata-se de obra intelectual.

⁶⁵ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. 2020, op. cit., p. 89.

⁶⁶ A Organização Mundial da Propriedade Intelectual (World Intellectual Property Organization – WIPO) define propriedade intelectual como toda e qualquer criação humana, incluindo obras artísticas e literárias; invenções científicas, bem como símbolos, nomes, marcas, desenhos e imagens usados no comércio. Essa definição está em linha com a definição dos direitos abrangidos pela Propriedade Intelectual do Decreto 75.541/1975, que promulgou a convenção que instituiu a WIPO.

⁶⁷ FRANCO, Karin Klempp. *A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia – Perspectiva do Direito de Propriedade Industrial, das normas cambiais e tributárias e do Direito Concorrencial*. 2010. 242f. Tese (Tese de Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 21.

⁶⁸ MARCONDES, Rafael, Marchetti. 2012, op. cit., p. 26.

⁶⁹ TAMANHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit., p. 72.

Vale pontuar que, segundo a doutrina especializada, os direitos dos autor já eram objeto de discussão desde a antiguidade⁷⁰, no entanto, a regulação e proteção dos bens imateriais

(ou incorpóreos) em moldes semelhantes aos atuais surge com a evolução tecnológica⁷¹, surge com a invenção da tipografia e da prensa por Gutemberg⁷²; já que esta viabilizou o desmembramento entre o corpo e conteúdo da obra⁷³.

Nesse contexto, Otávio Afonso aponta que foi na Inglaterra que surgiu a primeira lei sobre direito de autor – a Lei da Rainha Ana de 10 de abril de 1710⁷⁴. Em âmbito nacional, a Lei de 11.08.1827⁷⁵, que criou os primeiros cursos jurídicos-sociais nas cidades de Olinda e São Paulo, é considerada como o marco inicial dos direitos intelectuais no país⁷⁶.

Atualmente a proteção dos bens e direitos relacionados a propriedade intelectual se dá em âmbito internacional constitucional a nível de direitos e garantias fundamentais⁷⁷, a despeito das críticas da natureza (fundamental) dessa tutela e dos eventuais conflitos com outros valores constitucionais.

Apoiada em doutrina francesa, Thatiane Rabelo Gonçalves afirma que os bens incorpóreos já eram conhecidos no Direito Romano, no entanto porque os bens corpóreos eram componente essencial do patrimônio dos sujeitos na época, optou-se por construir regulação caracterizada pela supremacia de bens corpóreos⁷⁸. Nesse contexto, faz sentido inclusive, que a regulação dos bens imateriais no Brasil tenha sido construída em microssistemas fora do Código Civil e somente a partir de meados do século XX⁷⁹.

Em razão de suas características (que serão detalhadas à diante) e face à interdependência das estruturas e desmaterialização econômica, impulsionadas pela adoção

⁷⁰ PARANAGUÁ; Pedro; BRANCO, Sérgio. *Direitos Autorais*. 1ª ed., Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 13.

⁷¹ NAPOLITANO, Carlo José. *A regulação da propriedade imaterial na Constituintes de 87/88*: Direito à comunicação, direitos fundamentais e econômicos. In: Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 48, n. 189 jan/mar, pp. 95-104, 2011, p. 97.

⁷² PARANAGUÁ; Pedro; BRANCO, Sérgio. 2009, op. cit., p. 15; NAPOLITANO, Carlo José. 2011, op. cit., p. 97; BITTAR, Carlos Alberto. *Direito de Autor*. 7ª ed., rev., atual., ampl. por Eduardo C.B. Bittar. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 28.

⁷³ NAPOLITANO, Carlo José. 2011, op. cit., p. 97.

⁷⁴ AFONSO, Otávio. *Direito Autoral: conceitos essenciais*. Barueri: Manole, 2009, p. 4, Edição Kindle, p. 4.

⁷⁵ O artigo 1 da Lei de 11.08.1827 determinava que o Governo imprimisse e fornecesse os compêndios as escolas, reservando aos seus autores o privilégio exclusivo da obra por dez anos.

⁷⁶ AFONSO, Otávio. 2009, op. cit., p. 7.

⁷⁷ Artigo 5, XXVII, XXVIII e XXIX.

⁷⁸ GONÇALVES, Thatiane Rabelo. Novos bens: A realidade dos bens imateriais no direito privado. In: *Revista de Direito Privado*. São Paulo, vol. 100, p.19-37, jul-ago/2019.

⁷⁹ Thatiane explica que os dispositivos que disciplinam as relações jurídicas do Código Civil Brasileiro também foram fundamentados no critério de bens corpóreos móveis e imóveis. E o direito dos bens imateriais foram desenvolvidos em legislações separadas, tais como a Lei de Propriedade Industrial, Lei de Direito Autoral, Lei de Defesa da Concorrência, Código do Consumidor, Lei do Software e Lei de Proteção de Cultivares.

sistemática de novas tecnologias em praticamente todos os setores da Economia⁸⁰, a regulação e proteção da propriedade intelectual enfrenta desafios jurídicos inéditos⁸¹.

Conforme os fatores físicos deixaram de ser determinantes para operar, emerge uma nova realidade; a da *economia digital* – caracterizada pela mobilidade, dependência massiva e sem paralelo dos ativos intangíveis, bem como pelo uso de informações e pela adoção de modelos de negócios multilaterais⁸² com reduzida presença física⁸³. A segregação da economia digital da Economia tornou-se inviável e impossível⁸⁴. Simultaneamente, a participação e relevância dos intangíveis na composição do patrimônio das empresas serão conforme a utilização da tecnologia em suas operações⁸⁵.

A desmaterialização da economia digital, aliada às reduções de preços e ao aumento da performance das tecnologias da informação e comunicação, contribuiu para o desenvolvimento de novos negócios, modelos, formulações, apresentações e entregas de produtos e serviços. Ao mesmo tempo, essa nova realidade operacional da economia digital pressupõe atualização e adaptação das normas jurídicas⁸⁶, como já atestado pelas cortes globalmente, conforme se depreende da análise dos casos *South Dakota v. Wayfair, Inc.*⁸⁷ e *Carpenter v. United States*⁸⁸ pela Suprema Corte norte-americana, do Recurso Especial nº 1.559.264-RJ⁸⁹ pelo Superior Tribunal de Justiça Brasileiro (“STJ”) e dos votos emanados

⁸⁰ MONTEIRO, Gonçalo Grade. *As incertezas da tributação direta na economia digital: A metamorfose do estabelecimento estável*. 2018. 168 f. Dissertação (Mestrado em Direito das Empresas) – Escola de Ciências Sociais e Humanas do Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa. 2018, p. 63.

⁸¹ AFONSO, Otávio. 2009, op. cit., p. 9, Edição Kindle; BITTAR, Carlos Alberto, 2019, op., cit., p. 36.

⁸² OCDE. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris, 2013, p. 12.

⁸³ MONTEIRO, Gonçalo Grade. 2018, op. cit. pp. 64-70.

⁸⁴ OECD. 2015, op. cit., p. 56.

⁸⁵ ARAUJO, Mirna Maia de. *Avaliação de Ativos Intangíveis: O caso de uma empresa de software*. 2012. 80 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Estudo Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2012, p. 30.

⁸⁶ BITTAR, Carlos Alberto, 2019, op., cit., p. 37; UNCTAD, 2019, op. cit., p. 10.

⁸⁷ A questão analisada no caso *South Dakota v. Wayfair, Inc.* - 138 S. Ct. 2080 (2018) estava relacionada com a possibilidade de fornecedor proveniente de outro estado estar sujeito à tributação pelo estado no qual o adquirente se localizasse. Desde 1967, o entendimento da Suprema Corte era no sentido que fornecedores de outro estado que não possuissem presença física no estado do adquirente, não estariam sujeitos à tributação nesse estado (em consonância com a *Commerce Clause* da Constituição norte-americana) (*National Bellas Hess v. Illinois* e *Quill v. North Dakota*). No entanto, durante o julgamento a corte manifestou o entendimento que em razão da expansão do comércio eletrônico, bem como em função da relevância e impacto da internet na dinâmica da economia, a manutenção de regra que ignorasse a conexão virtual substancial do adquirente com o outro estado estaria incorreta. Como resultado, a Suprema Corte alterou o entendimento autorizando que os Estados tributassem fornecedores de fora do estado que mantivessem presença virtual significativa.

⁸⁸ No caso *Carpenter v. United States* - 138 S. Ct. 2206 (2018), a Suprema Corte norte-americana entendeu que as informações e registros de localização de celulares (ainda que em poder de terceiros) estariam resguardadas e garantidas pela Quarta Emenda (proteção contra buscas e apreensões arbitrárias). Portanto, o acesso prolongado a esses registros e informações estaria condicionado à obtenção de autorização / mandado.

⁸⁹ O Recurso Especial nº 1.559.264-RJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, se analisou o cabimento da cobrança de direitos autorais decorrentes de execução musical via internet de programação da

pelo Ministro Joaquim Barbosa no Recurso Extraordinário 547.247 e Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.413/DF no Supremo Tribunal Federal (“STF”).

Assim, dada a rapidez com que as tecnologias mudam (e com que os modelos de negócio são desenvolvidos e pensados para maximizar as versões mais novas da tecnologia), nos parecer ser necessário fazer mais um corte epistemológico, a partir do qual analisaremos o as características e dinâmicas do intangível da economia digital.

rádio OI FM nas modalidades webcasting e simulcasting (tecnologia streaming); bem como se tais transmissões seriam aptas a gerar pagamento ao Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD).

3 SEGUNDO CORTE EPISTEMOLÓGICO: DEFINIÇÃO DO INTANGÍVEL DA ECONOMIA DIGITAL

Intangíveis não são fenômenos exclusivos do paradigma econômico-social da contemporaneidade. Segundo Baruch Lev, intangível existe desde os primórdios da civilização; sempre que ideias eram criadas e colocadas em práticas pelas famílias, nos campos e nas oficinas, intangíveis eram criados⁹⁰.

No entanto, concepção de uma economia centrada em recursos intangíveis surgiu em meados do século XX; desde a década de 1960 e 1970 Alvin Toffler⁹¹ e Daniel Bell⁹² falavam de um futuro pós-industrial cujo principal eixo da matriz econômico-social e política seria o saber teórico, a ciência. Nesse contexto, vale lembrar que Peter Ferdinand Drucker ⁹³ já descrevia a sociedade pós-capitalista como aquela cujos meios de produção estariam centrados no conhecimento⁹⁴.

Estudiosos da área de Inovação apontam o desenvolvimento dos intangíveis como o fenômeno propulsor dos avanços tecnológicos da informação e comunicação. Ao traçar as origens da atual sociedade, James Beniger ⁹⁵ aponta como gênese desse desenvolvimento a necessidade de controle e gerenciamento da produção e operações, inicialmente no campo bélico e, posteriormente, nos negócios⁹⁶.

Agenita Ameno explica que a passagem da economia industrial (ou da fase pesada e corpórea do capitalismo) para a chamada sociedade do conhecimento (fase do capitalismo leve e incorpóreo) é decorrente de alterações da organização do capital. Para Ameno, o desenvolvimento do processo de geração de riquezas e o acúmulo do capital financeiro

⁹⁰ LEV, Baruch. 2001, op. cit., pp.7-8.

⁹¹ Escritor e futurista norte-americano conhecido por seus trabalhos a respeito da revolução digital, revolução das comunicações e sobre a singularidade tecnológica.

⁹² Sociólogo e professor da Universidade de Harvard, Daniel Bell é considerado um dos líderes intelectuais norte-americanos da era pós-guerra e responsável pela noção de sociedade da informação. O conceito foi formulado por Bell em sua obra de 1973 - *Advento da Sociedade Pós-Industrial* - e é caracterizado por uma sociedade fundamentada no conhecimento técnico e teórico, cuja estrutural central é uma economia de serviços (em substituição à economia de produção de bens) e na qual as ideologias se tornam supérfluas. Para Bell, a base do poder na sociedade pós industrial é a ciência (e não mais a propriedade) - a primazia do teórico sobre o empírico. Além do *Advento da Sociedade Pós-Industrial*, suas obras incluem *O Fim da Ideologia* (1960); e *As Contradições Culturais do Capitalismo* (1976).

⁹³ Considerado como o pai da Administração moderna e um dos mais reconhecidos estudiosos dos impactos decorrentes da globalização na Economia e organizações.

⁹⁴ DRUCKER, Peter Ferdinand. *Post-capitalist Society*. New York. Routledge, 2011, Edição Kindle.

⁹⁵ Sociólogo, historiador e professor de Comunicação e Sociologia da Escola Annenberg de Comunicação da *University of Southern California*. Beniger é conhecido pelo seu trabalho sobre as origens econômicas e tecnológicas da sociedade da informação.

⁹⁶ BENIGER, James Ralph. *The Control Revolution: Technological and Economic Origins of the Information Society*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1986. Edição Kindle.

propiciaram investimentos maiores em tecnologia e uma maior divisão do trabalho. Em decorrência disso, os trabalhadores passaram a ter mais tempo livre para adquirir conhecimentos e aprimorar sua qualificação⁹⁷.

É o que alguns denominam de quarta revolução industrial ou simplesmente, de Indústria 4.0 – precedida pela revolução digital (terceira revolução industrial) a partir da década de 1970, caracterizada pela automação dos processos e avanços das tecnologias da informação e eletrônica; anteriormente pela revolução do final do século XIX, marcada pela eletrificação e divisão do trabalho inspirada no Taylorismo (segunda revolução industrial); e finalmente pela revolução da introdução da manufatura no processo fabril a partir segunda metade do século XVIII (primeira revolução industrial)⁹⁸.

Com a influência e abrangência dos computadores e da *internet* ficou mais evidente na década de 1990 a concepção de que recursos imateriais eram economicamente relevantes tornou-se amplamente aceita entre economistas, historiadores e sociólogos.

A esse respeito, Mario Hermann, Tobias Pentek e Boris Otto enfatizam que a mudança do paradigma na produção (passando a ser desconcentrada) – que caracteriza a sociedade contemporânea pós-industrial em que vivemos – foi viabilizada pelo auxílio de mecanismos digitais “inteligentes” interligados e por decisões descentralizadas, mas fundamentadas em informações adquiridas, gerenciadas e processadas de forma automatizada⁹⁹.

A influência dos ativos intangíveis na definição da estrutura e relações econômico-social e política da sociedade contemporânea ficam evidentes nos primeiros estudos quantitativos sobre a influência dos intangíveis na Economia, que datam do começo dos 2000¹⁰⁰.

Em termos quantitativos, se verificou que os investimentos em intangíveis aumentaram de forma gradual e significativa ao longo do final do século XX. A partir da década de 1990, em muitos países, tal como nos Estados Unidos e Reino Unido, a parcela de

⁹⁷ AMENO, Agenita. 2014. op. cit. posição 906-915. E-book.

⁹⁸ HERMANN, Mario; PENTEK, Tobias; OTTO, Boris. *Design principles for Industrie 4.0 scenarios: a literature review*. 49th Hawaii International Conference on System Sciences, 2016, 5-8 jan., Hawaii, US, p. 3929.

⁹⁹ HERMANN, Mario; PENTEK, Tobias; OTTO, Boris. 2016, op. cit. pp. 3932-3933.

¹⁰⁰ Em 2002 o tema da Conferência para Pesquisa de Renda e Patrimônio (Conference on Research in Income and Wealth) de Washington foi relacionado às formas de mensurar e quantificar os investimentos realizados no contexto da nova economia; e em 2005 Carol Corrado e Daniel Sichel, membros do comitê do banco central americano (US Federal Reserve) em conjunto com o professor de economia Charles Hulten da Universidade de Maryland publicaram sua primeira estimativa de quanto os negócios norte-americanos estavam investindo em intangíveis.

investimentos intangíveis ultrapassou a de investimentos tangíveis – Jonathan Haskel e Stian Westlake batizaram esse fenômeno de *ascensão da economia intangível*¹⁰¹.

3.1 Notas sobre a ascensão da economia intangível

Sob a perspectiva econômica, entender a dinâmica e lógica dos investimentos é essencial para compreensão e condução da Economia, à medida que é através deles que se constroem e estruturam os ativos e meios de produção.

Uma explicação plausível para Haskel e Westlake a respeito da ascensão da economia intangível foi exatamente a alteração na estrutura e condições de produção¹⁰² motivadas por fatores tecnológicos, políticos e sociais.

Alterações das regulamentações trabalhistas bem como restrições comerciais influenciam o comportamento dos investimentos e, assim, das condições e estruturas de produção. Investimentos em países com restrições trabalhistas tendem a ser mais focados em ativos tangíveis; e mercados menores ou/e com restrições tendem a ser menos atrativos para investidores de intangíveis. Isso porque, como se verá à frente, ativos intangíveis dependem massivamente de trabalhos e esforços humanos.

Corroborando esse raciocínio, Baruch Lev explica que a partir de meados da década de 1980 a combinação única de dois fenômenos – a intensificação da competição impulsionada pela globalização do comércio e privatização de atividades de infraestrutura (telecomunicação, energia, transporte, serviços financeiros); e o advento das tecnologias da informação – alterou a estrutura econômica das entidades e alavancou a participação dos intangíveis na criação de valor das entidades. Como resultado, a participação dos intangíveis, em termos de valor patrimonial e em termos de contribuição no desenvolvimento e crescimento de negócios, supera a dos ativos tangíveis na economia do século XXI¹⁰³.

Como reação à exaustão da economia em escala e redução de vantagens competitivas, verifica-se um processo de desverticalização dos negócios com simultâneo aumento da terceirização (*outsourcing*) a partir de uma rede integrada (e conectada graças às inovações tecnológicas) de colaboradores, parceiros, fornecedores, clientes e empregados. O modelo

¹⁰¹ HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. *Capitalism without Capital: The rise of the Intangible Economy*. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 2017, edição Kindle, posição 315. E-book.

¹⁰² HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 580. E-book.

¹⁰³ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 8-9

econômico tradicional industrial é substituído pela economia em rede¹⁰⁴. Nesse contexto verifica-se também aumento da dependência de capital humano e da necessidade de inovações – ambos recursos intangíveis¹⁰⁵.

Apesar de tudo, vale dizer que para a Economia, a alteração da estrutura de investimento, das condições e forças produtivas é um fenômeno trivial, normal e, até certo ponto, esperado. No entanto, o que chama atenção dos economistas em relação a economia dos intangíveis são as dinâmicas decorrentes desse tipo de investimento. Por possuírem características fundamentalmente *diferentes* dos ativos tangíveis, os ativos intangíveis derivam em comportamentos humanos e desafios jurídicos inéditos¹⁰⁶.

3.2 Características dos intangíveis da economia digital

Ao contrário dos ativos tangíveis, que em sua maioria são manufaturados e dependem menos do esforço e trabalho de pessoas, os ativos intangíveis dependem massivamente de trabalhos e esforços humanos; é necessário o envolvimento (e remuneração) de programadores, engenheiros e profissionais do ramo da computação para criação de determinado *software*, *design* ou *know-how*¹⁰⁷. Exatamente por isso, intangíveis representam gastos irrecuperáveis para seus desenvolvedores; são ilíquidos e insusceptíveis à alienação, troca, aluguel, empréstimo ou revenda como alternativa no caso de fracasso¹⁰⁸.

Via de regra, os intangíveis tendem a ser altamente específicos para entidade os criou. Por outro lado, e exatamente em razão dessa especificidade, tendem a apresentar valor de mercado reduzido e de difícil alienação para terceiros – o que geralmente ocorre com menor frequência com ativos tangíveis, pois tendem a ser fabricados de forma padronizada e em larga escala, tornando-os fungíveis para os negócios e empresas¹⁰⁹.

A combinação da iliquidez dos intangíveis com a irrecuperabilidade dos custos e dispêndios necessários para seu desenvolvimento – a que Haskel e Westlake denominam *subsidiariedade* – induz à classificação desses investimento como de alto risco. Como resultado, investimentos em ativos intangíveis raramente são financiados com recursos de

¹⁰⁴ Economia em rede é a ordem econômica dentro da sociedade da informação na qual serviços e produtos são criados e têm valor adicionado através de redes sociais de grande escala (podendo ser até global).

¹⁰⁵ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 11-14.

¹⁰⁶ HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 255. E-book.

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Por exemplo, o tempo, esforço e remuneração empregados no desenvolvimento de uma marca ou processo industrial não podem ser reavidos ou monetizados.

¹⁰⁹ HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 1197-1221. E-book.

terceiros (via empréstimo, por exemplo) – até porque não podem constituir garantias reais e possuem pouca liquidez no caso de inadimplência¹¹⁰.

Apesar da subsidiariedade, diferentemente dos ativos tangíveis (tais como recursos físicos, humanos e financeiros que só podem estar em um único lugar de cada vez), os intangíveis podem ser usados simultaneamente e de forma ilimitada¹¹¹. Assim, a partir do momento em que uma empresa ou negócio adquire ou desenvolve determinado intangível, pode usá-lo simultaneamente e repetidamente a um custo relativamente menor (se comparado com os ativos tangíveis)¹¹², sem que haja diminuição de seu valor ou usabilidade¹¹³. A esse atributo, Haskel e Westlake denominam *escalabilidade*.

Vale enfatizar que por conta da escalabilidade, os intangíveis são considerados como ativos "não concorrentes", já que seu uso por um agente não priva outro de usá-lo ou consumi-lo também (diferentemente de um copo de água ou sanduíche). Assim, por exemplo, o sistema de reservas da *United Airlines* pode ser usado para realizar reserva e/ou *check-in* de vários passageiros em diversos voos simultaneamente – o que não ocorre com os ativos tangíveis da empresa, já que o Boeing 747 designado para determinado voo só pode ser utilizados naquele determinado trajeto.

A escalabilidade também dá ensejo a outra característica; os intangíveis têm retornos crescentes de escala¹¹⁴ ilimitada¹¹⁵, isto é, a produção aumenta em mais do que a mudança proporcional em todos os insumos¹¹⁶. A alavancagem e usabilidade dos intangíveis é, portanto, infinita, limitada apenas pelo tamanho do mercado¹¹⁷ - ao passo que recursos físicos ou tangíveis são finitos e de alavancagem limitada (e.g., máquinas e equipamentos se deterioram, sendo, portanto, substituíveis).

Importa dizer também que a escalabilidade dos intangíveis é potencializada pelo efeito em rede (ou externalidades de rede), segundo o qual algo fica mais valioso a medida em

¹¹⁰ HASSEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 1146-1172. E-book.

¹¹¹ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 22.

¹¹² HASSEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 1197-1264. E-book.

¹¹³ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 23.

¹¹⁴ No contexto de função de produção uma entidade, os retornos de escala descrevem o comportamento da produção em relação aos fatores de produção. Dessa forma, se a mudança proporcional de todos os insumos gera mudança proporcional na produção então há retornos constantes de escala. Se a produção aumentar menos que a mudança proporcional dos insumos, se fala que haverá retornos decrescentes de escala. No entanto, se o aumento da produção for maior do que a mudança proporcional dos insumos, haverá retornos crescentes de escala.

¹¹⁵ SCHLÜTER, Melissa dos Santos. 2010, op. cit. 16.

¹¹⁶ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 23-25.

¹¹⁷ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 23; SCHLÜTER, Melissa dos Santos. 2010, op. cit. 16.

que é mais usado e difundido¹¹⁸. Para Baruch Lev a potencialidade de criar o efeito em rede – e portanto, influenciar a demanda – seria uma característica estratégica dos intangíveis. Portanto, a demanda exercida por um consumidor depende também das demandas exercida por outros consumidores ou pela quantidade de consumidores que já tenham adquirido a mercadoria¹¹⁹. Segundo LEV, o efeito de rede prevalece em setores de tecnologia e inovação científica, no entanto também ocorre nos setores e indústrias predominantemente tangíveis, e nesses casos, relacionado ao um componente intangível¹²⁰.

Apesar dos benefícios e dinâmicas inéditas decorrentes da escalabilidade, se verificam fragilidades e vazamentos no uso e reprodução de intangíveis, pois, a não ser que a ideia seja mantida em segredo, patenteada, registrada ou protegida pela lei¹²¹, os investimentos podem beneficiar direta ou indiretamente terceiros. É o que Haskel e Westlake definem como *vazamentos*. Segundo esses economistas, medidas legais protetivas decorrentes dos registros autorais e intelectuais têm a pretensão de mitigar e/ou evitar os vazamentos, no entanto a prática ainda está longe do ideal legal – mesmo nos países mais desenvolvidos. Por essa razão, patentes e direitos autorais/intelectuais tendem a estar mais sujeitos à discussão de propriedade e extensão dos direitos que lhes sejam inerentes.

Ademais, Haskel e Westlake afirmam que ativos intangíveis têm *sinergias*, à medida que podem ser combinados entre si (ou até mesmo com ativos tangíveis) e se tornar mais valiosos¹²². Assim, se por um lado os vazamentos estimulam investidores e desenvolvedores a manter os intangíveis para si, a sinergia promove e condiciona inovação aberta e compartilhada entre os agentes (públicos e privados), bem como fomenta a criação de novos intangíveis e de formas mais eficientes de proteção.

Como regra geral, riscos e incertezas são inerentes aos investimentos – não se pode saber com certeza e de antemão se haverá retorno, tampouco sua grandeza, por isso investimentos em intangíveis tendem a ser mais ariscados e incertos. Exatamente em função

¹¹⁸ Via de regra o efeito de rede – fenômeno pelo qual algo se torna mais valioso à medida que é cada vez mais usado – decorre tanto de ativos tangíveis como intangíveis, no entanto, esse o fenômeno fica mais evidente quando está relacionado a um intangível. Para ilustrar, podemos usar as mídias sociais; quanto mais pessoas divulgam conteúdo, *posts* e *links* em determinada mídia social – como *Facebook*, *Instagram* ou *Twitter*, mais a mídia se torna útil ao público em geral (incluindo os demais agentes e sujeitos).

¹¹⁹ SCHLÜTER, Melissa dos Santos. 2010, op. cit. 18.

¹²⁰ LEV, Baruch. 2001, op. cit., 28-31.

¹²¹ Jonathan Haskel e Stian Westlake afirma que todos os tipos de ativos de intangíveis estão sujeitos a vazamentos. É o caso dos iPhones da Apple; o *design*, *software* e até mesmo o *marketing* dos seus *smartphones* foram replicados por outras empresas. Assim, a Apple não só gerou benefícios e lucros para si mesma, como também para outros agentes do segmento - como a Samsung, Google, HTC, etc.

¹²² HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 1410-1422. E-book.

de suas características e dinâmicas únicas, os resultados dos investimentos em intangíveis são intensificados; porque representam custos irre recuperáveis (subsidiariedade), terão valor muito reduzido e dificilmente serão vendidos se derem errado. Por outro lado, em razão da escalabilidade e sinergia tenderão a valer muito mais¹²³. Os vazamentos geram espaço para questionamentos relacionados à autoria desses intangíveis – questionamentos esses, muitas vezes, potencializados pelas sinergias e falta de clareza das regras de direitos autorais e propriedade intelectual.

Danny Quah ¹²⁴ prefere definir bem digital como uma sequência de dígitos binários que podem afetar a utilidade ou retorno para determinado indivíduo, como se fosse uma receita que contivesse codificação de instruções economicamente valiosas para que a utilidade fosse consumida ou reproduzida¹²⁵. Nesse contexto, atribuem aos bens digitais cinco características - algumas características comuns àquelas apontadas por Haskel, Westlake e Lev (escalabilidade e sinergias).

As duas primeiras, a não rivalidade e expansividade infinita que – tal como a escalabilidade – indica que o uso de determinado bem digital não exaure seu potencial e utilidade; em realidade, podem ser reproduzidos de forma imediata e infinita sem custos. Como terceira característica, Quah elenca a indivisibilidade, pois a utilidade e funcionalidade do bem digital só existem se a sequência binária estiver completa. A quarta característica, seria a ausência de espacialidade, isto é, os bens digitais estão em nenhum lugar e em todos ao mesmo tempo. Por fim, o autor afirma que os bens digitais são recombinantes, já que – como explicam Haskel e Westlake – têm sinergia, podendo ser combinados entre si dando origem à novos bens e conteúdos¹²⁶.

¹²³ HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 1511-1518. E-book.

¹²⁴ Professor de Economia da Lee Kuan Yew School of Public Policy da Universidade Nacional de Singapura (National University of Singapore), conhecido por suas contribuições na área de crescimento econômico, desenvolvimento econômico, economia monetária, macroeconomia e da chamada economia sem peso (weightless economy).

¹²⁵ QUAH, Danny. *Digital Goods and the New Economy*. 2002. 44p. Artigo apresentado como parte do Center's Technology and Growth Programme da London School of Economics and Political Science. Londres, 2002, p. 6.

¹²⁶ QUAH, Danny. 2002, op. cit., pp. 13-19.

4. OS GRANDES DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL E SEUS REFLEXOS JURÍDICOS

Tendo em vista as características dos intangíveis e suas dinâmicas, Haskel e Westlake afirmam que a economia digital traz, pelo menos, dois grandes desafios¹²⁷.

4.1 A mensuração dos intangíveis

Em razão da gênese, natureza, características e por ser impossível tocar, ver ou pesar um ativo intangível¹²⁸, Haskel e Westlake elencam *a mensuração* como *primeiro desafio da economia digital*.

As medidas e formas de medidas convencionais para mensurar os investimentos e capital não atendem à economia digital¹²⁹ – pois se estaria tentando medir o capital sem efetivamente contar o capital¹³⁰. Além disso, também há dificuldade para se medir o volume de operações na economia digital, bem como para quantificar os recursos físicos e não físicos empregados na produção de determinado bem intangível¹³¹.

As regras contábeis convencionais, por exemplo, foram desenhadas para que houvesse controle e registro dos fluxos de entrada e saída de ativos nas empresas. Ativos estes que tradicionalmente são bem definidos e distintos e sobre os quais se tem previsibilidade dos benefícios econômicos futuros e valorização ao longo do tempo (*e.g.*, depreciação). No entanto, tais regras não se mostram apropriadas para quantificar, controlar ou registrar os fluxos (muitas vezes não lineares e indiretos) de trabalho, esforço e recursos empregados no desenvolvimento e criação de marcas, reputação, nome, tecnologias, fórmulas, desenhos, etc. das empresas.

A dificuldade de mensuração adequada reverbera de forma negativa em todos os setores da sociedade; no dia a dia das empresas e indústrias para a tomada de decisões estratégicas de investimento, performance e governança; no mercado financeiro e de capitais para avaliação de riscos e riquezas; e até mesmo nas atividades do Estado, à medida em que a

¹²⁷ HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., posição 255. E-book

¹²⁸ BLAIR, Margaret M.; WALLMAN, Steven M. H. *Unseen Wealth*: Report of the Brookings Task Force on Intangibles. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2001, p. 15.

¹²⁹ UNCTAD. *Digital Economy Report – Value Creation and Capture*: Implications for Developing Countries. United Nations Publications. New York. 2019, p. 25.

¹³⁰ HASKEL, Jonathan; WESTLAKE, Stian. 2017, op. cit., Introduction.

¹³¹ BLAIR, Margaret M.; WALLMAN, Steven M. H., 2001, op. cit. p. 7-11.

ausência de base econômica confiável, assertiva e viável agrega dificuldades às atividades fiscalizatória e arrecadatória^{132 133}.

Para Marco Aurélio Greco, a mudança consiste na alteração de referencial de valor e utilidade; o valor não está mais atrelado às características físicas das coisas, mas passa ser dimensionado pela utilidade que os *bits* podem proporcionar¹³⁴.

4.2 As novas relações econômicas e modelos de negócio

O segundo desafio decorrente da economia dos intangíveis revolve em torno das *novas relações econômicas e modelos de negócio*.

Assim, ao mesmo tempo em que suas características peculiares resultam em dinâmicas e comportamentos diferentes – abrindo espaço a oportunidades e inovações – simultaneamente, geram incertezas e questionamentos acerca dos atributos, poderes e alcances da propriedade dos agentes quem detém tais ativos.

Nesse sentido, Jamie P. Hopkins e Gonçalves enfatizam que a digitalização resultou em armazenamentos de grandes quantias de riquezas *online*, em dispositivos digitais e em nuvem. No entanto, porque estão espalhados (entre dispositivos digitais, *online* e em nuvem) verificam-se desafios e dificuldades no gerenciamento e transferência desses ativos¹³⁵.

Parece lógico afirmar que as estruturas, soluções e normas informadas pela fisicalidade¹³⁶ do contexto pré-economia se mostram inadequadas para a nova economia digital¹³⁷, – exatamente por não compartilharem da intangibilidade e imaterialidade que caracterizam a economia digital – dando espaço à imprevisibilidade e insegurança nas relações.

Para Nicholas Guedes Coppi e Thiago Santos Da Silva haveria um descompasso entre as novas realidades advindas da digitalização e as categorias jurídicas analógicas; na medida

¹³² BLAIR, Margaret M.; WALLMAN, Steven M. H. 2001, op. cit. p. 23-31.

¹³³ A respeito dos desafios jurídicos e tributários decorrentes da dificuldade de mensuração dos ativos intangíveis, cabe esclarecer que não farão parte do escopo do presente estudo.

¹³⁴ GRECO, Marco Aurélio. Transações eletrônicas. Aspectos Jurídicos. In: *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*. São Paulo, vol. 8, p. 60-85, abr-jun/2000.

¹³⁵ HOPKINS, Jamie P. Afterlife in the Cloud: Managing a Digital Estate. *Hastings Science and Technology Law Journal*. San Francisco, v. 5, n. 2, p. 209-244, Summer 2013, p. 221; GONÇALVES, Thatiane Rabelo, 2019.

¹³⁶ MONTEIRO, Gonçalo Grade. 2018, op. cit. pp. 70-71.

¹³⁷ FILHO, Jorge José Roque Pires. *Os desafios da tributação na economia digital*. 2017. 140f. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra., Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017. p., 19.

em que essas seriam insuficientes para identificação das materialidades (construídas a partir de operações tangíveis e na localização física dos contribuintes) em ambiente digital¹³⁸.

4.3 Breves notas a respeito dos impactos jurídicos do segundo desafio da economia digital

O Direito, – assim como o próprio Estado – produto de cada sociedade e cultura, é por excelência, instrumento de organização social e planificação prévia de comportamentos desejáveis¹³⁹. Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que é através do Direito que condutas e comportamentos humanos são valorados, qualificados e associados a consequências dependendo da utilidade social sugerida pelos valores daquela sociedade.

Nesse contexto, Ruy Barbosa Nogueira explica que a palavra *lei* exprime sentido de ligação, vínculo entre o fato ou relação fática concreta (antecedente) e o seu efeito (consequente). Dessa forma, a lei transforma realidades concretas em fatos jurídicos ou em relação jurídica sendo ambos valorados juridicamente. Essa é a razão pela qual se diz que jurídico é tridimensional, isto é, composto de forma indissociável pelo valor-fato-norma, de forma que o valor corresponde de forma adequada, recíproca e exata do vínculo entre a norma e o fato.¹⁴⁰ Alfredo Augusto Becker ao tratar da instrumentalidade e função do Direito afirma que, a partir da deformação e transformação dos fenômenos reais e da valoração comparativa de interesses que inspira determinados critérios, busca conferir certeza às incertezas das relações sociais¹⁴¹.

Tendo em vista as novas relações, modelos de negócios e dinâmicas decorrentes da economia digital; incertezas que decorrem dessa nova conjuntura; e a instrumentalidade do Direito como ferramenta de organização, o desafio é verificar se a ordem vigente abrangeria esse novas relações, modelos e negócios ou se seria necessário desenvolvimento de regulamentação específica.

Ciente desse desafio, em âmbito jurídico tributário, Tamanaha aponta como relevante atentar-se não apenas para as características técnicas da inovação tecnológicas, mas

¹³⁸ COPPI, Nicholas Guedes; SILVA, Thiago Santos da. Breves Considerações sobre a Digitalização da Economia e seus Impactos na Tributação. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, v. 42, ano 37, p. 358-371, 2º semestre 2019, p. 369.

¹³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*., 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, edição Kindle, Capítulo 1, item 1.4.

¹⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 1995, pp.44-45.

¹⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. 2010, op. cit., pp. 80-84.

principalmente para o revestimento jurídico – que revelam o conteúdo econômico – das formas de utilização das tecnologias e processos tecnológicos¹⁴².

4.3.1 Atipicidade das relações e dinâmicas na economia digital

Wanda Orlikowski¹⁴³ e C. Suzanne Iacono¹⁴⁴ percebem a tecnologia – na qual se inserem os intangíveis – como uma multiplicidade de ferramentas de configuração variada. Para elas, a tecnologia é um fenômeno humano, resultado de um processo criativo contínuo, múltiplo e dinâmico¹⁴⁵, sem jamais atingir completude ou absoluta estabilidade – já que sua natureza e atributos sofrem alterações desencadeadas por forças competitivas, políticas, culturais, sociais, ambientais, econômicas aleatórias e imprevisíveis¹⁴⁶.

Nesse contexto altamente dinâmico, o substrato jurídico das operações e estruturas da economia digital se socorre no poder de autorregulação que vigora na área contratual¹⁴⁷. Como reflexo dessa complexidade¹⁴⁸, as operações são lastreadas em estruturas jurídicas igualmente dinâmicas e inovadoras (em situação análoga à sinergia característica dos intangíveis) através de negócios jurídicos anômalos¹⁴⁹.

A lei, conforme explica Honório Monteiro, descreve disciplina e prevê contratos típicos que correspondem as exigências mais comuns do tráfico jurídico. No entanto, são insuficientes em face aos novos fatos sociais e manifestações econômicas, que necessitam de novas modalidades contratuais¹⁵⁰ – os contratos atípicos. E exatamente por não se conformar ou coincidir com as categorias legalmente disciplinadas (já que traduzem a ascensão ininterrupta da escala do processo da vida social), há o problema de sua disciplina jurídica¹⁵¹.

¹⁴² TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. 2020, op. cit., p. 145.

¹⁴³ Teórica organizacional, pesquisadora de Sistema de Informação e professora de Tecnologias da Informação e Estudos Organizacionais do Massachusetts Institute of Technology.

¹⁴⁴ Chefe do departamento de Atividades Integrativas da fundação norte-americana para pesquisa e educação de todas as ciências não-médicas e engenharia – a National Science Foundation.

¹⁴⁵ ORLIKOWSKI, Wanda J.; IACONO, C. Suzanne. The truth is not out there: An enacted view of the ‘Digital Economy’. In: BRYNJOLFSSON, Erik; KAHIN, Brian. (Editors). *Understanding the Digital Economy – Data, Tools and Research*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press: 2000. Edição Kindle, posição 3902-3907.

¹⁴⁶ ORLIKOWSKI, Wanda J.; IACONO, C. Suzanne. 2000, op. cit., posição 3907-3912. E-book.

¹⁴⁷ MELLO Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: plano da existência*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva Educação: 2019. Edição Kindle, posição 4453. E-book.

¹⁴⁸ GOMES, Susete. *A Interpretação dos contratos complexos: uma visão dos contratos coligados*. 2016. 263f. Tese (Doutorado em Direito Civil) Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 34.

¹⁴⁹ MONTEIRO, Honório. Contrato mixto. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 33, n. 3, p. 532-542, 1 jan. 1937, 533.

¹⁵⁰ MONTEIRO, Honório. 1937. op. cit., 533.

¹⁵¹ MONTEIRO, Honório. 1937. op. cit., 539.

Ao mesmo tempo, os contratos atípicos são essenciais para respaldar as relações e dinâmicas da economia digital. Victor Borges Polizelli e Luiz Carlos de Andrade Junior corroboram afirmando que o fator de viabilidade e sucesso do acelerado desenvolvimento da economia digital foi a liberdade contratual, qual forneceu substrato jurídico para as práticas inovadoras da economia digital¹⁵².

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, apoiando-se nas lições de Marcos Bernardes de Mello, acrescenta enfatizando que alguns contratos de exploração de conteúdo digital¹⁵³ são complexos e unos, à medida que combinam de forma indissociável elementos negociais diferentes e os condicionam a um liame impartível¹⁵⁴. As estruturas e operações fundamentadas em contratos complexos, portanto, são compostas de partes de espécies negociais diferentes encadeadas para finalidade preponderante específica.

Apesar disso, essa mesma flexibilidade contratual (que forneceu o substrato mutável necessário à evolução das relações e dinâmicas econômico-sociais da economia digital), trouxe uma dificuldade adicional à hermenêutica e aplicação das normas jurídicas tributárias.

4.3.2 Atipicidade contratual e a hermenêutica tributária

No entender de Susete Gomes, as estruturas jurídicas não possuem elasticidade e alcance compatíveis com a complexidade das relações jurídicas da contemporaneidade¹⁵⁵. Por essa razão, a proliferação de vínculos e de combinações contratuais inéditas favoreceu preferência por contratos atípicos e carentes de regulação¹⁵⁶.

Em âmbito fiscal o fenômeno se repete, pois a regra tributária compartilha da mesma estrutura lógica das demais regras jurídicas, isto é, a existência de uma relação jurídico-tributária pressupõe prévia subsunção da norma aos fatos da vida¹⁵⁷. Portanto, à medida que o nascimento da relação tributária (a) alcança fenômenos da economia privada (já configurados

¹⁵² POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: Tipicidade econômica e fracionamento de contratos. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 39, 2018, pp. 475-476.

¹⁵³ Especificamente aos contratos de licenciamento dos *Software as a Service*, conforme será explicado mais a frente.

¹⁵⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente*. 2016. 369 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, pp. 135-138.

¹⁵⁵ GOMES, Susete, 2016, op. cit., pp. 50-52.

¹⁵⁶ ROCHA, Roberto Silva da. Natureza jurídica dos contratos celebrados com sites de intermediação no comércio eletrônico. In: *Revista de Direito Consumidor*. São Paulo, v. 61, p. 230-269, jan-mar. 2007, p. 243.

¹⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. 2010, op. cit. pp. 339-340.

pelo Direito Privado); e (b) requer estudo e compreensão dos institutos particulares¹⁵⁸, a prevalência de contratos atípicos não regulados, tende a gerar incerteza e imprecisão quando da condução do fato ao arquétipo tributário¹⁵⁹.

A título ilustrativo, vale mencionar o caso da tributação incidente sobre os pagamentos decorrentes da contratação de *data center*.

No contrato de *data center*, o usuário acessa e utiliza por meio da *internet* recursos físicos (equipamentos) e não-físicos (*software*) que armazenam e processam seus dados. A contratação e manutenção desses recursos é feita pelo fornecedor do *data center* em seu próprio benefício como forma de garantir qualidade da disponibilização de infraestrutura ao usuário (que é sua atividade-fim).

Segundo Thaís Meira e Andrea Oliveira, apesar existirem diversas atividades por trás da infraestrutura disponibilizada (tais como serviços, locação de espaço e equipamentos e até mesmo exploração de direito) essas atividades devem ser entendidas como atividades-meio da atividade de *data center*. São atividades indissociáveis que convergem para a atividade-fim de *data center*, não podendo, portanto, ser consideradas individualmente. Dessa forma, no seu entender, o *data center* trata-se de contrato atípico (inominado)¹⁶⁰.

A Receita Federal do Brasil analisou o assunto em algumas ocasiões¹⁶¹ e o entendimento predominante é que a contraprestação dos contratos de *data center* teria natureza de remuneração de serviço, de forma análoga à remuneração dos serviços de hotelaria¹⁶².

Outros exemplos de contrato de natureza complexa¹⁶³ é (a) o contrato de franquia¹⁶⁴ (que, apesar da atividade estar listada pela lei complementar nº 116/2003 para fins de Imposto

¹⁵⁸NOGUEIRA, Ruy BARBOSA. *Doutrina do professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimentos) – Textos compilados e editados pelo IBDT, sob curadoria do Professor Dr. Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: IBDT, 2019, p. 108.

¹⁵⁹POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos, 2018, op. cit., p. 482.

¹⁶⁰MEIRA, Thaís; OLIVERIA, Andrea. Tributação de *data center* no Brasil. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 612-613.

¹⁶¹Solução de Consulta DISIT nº 122/2011; Solução de Consulta DISIT nº 86/2012; Solução de Consulta DISIT nº 99/2013; Solução de Divergência COSIT nº 6/2014 (que culminou no ADI nº 7/2014), e posteriormente, Solução de Consulta DISIT nº 9091/2017).

¹⁶²Segundo o entendimento da Receita, a acomodação, serviços de limpeza, recepção, serviços de quarto, os serviços de infraestrutura (fornecimento de água, energia, etc.) são componentes indissociáveis para a gestão e oferecimento de acomodação.

¹⁶³Susete Gomes inclusive aponta que os contratos de franquia são atípicos ainda que nominados e previstos em lei.

¹⁶⁴Nesse sentido, ambas turmas do Superior Tribunal de Justiça já se pronunciaram no sentido de que os contratos de franquia são complexos e autônomos, (na Primeira Tuma REsp 912.036-RS/2007; AgRg no Ag

sobre Serviços - item 17.08 - envolve diversos outros elementos tal como uso de *know-how* e nome e aluguel de equipamentos)¹⁶⁵ e (b) o contrato de gestão de programas de fidelidade¹⁶⁶.

Vale dizer que apesar de aceitarmos o entendimento de que os contratos complexos consistem em uma unidade¹⁶⁷, devendo prevalecer o elemento preponderante para fins fiscais (teoria da absorção), é preciso mencionar que há partidários de outras teorias, tais como a da combinação, a da analogia¹⁶⁸ e da teoria eclética.

A partir da teoria da combinação, sistematizada por Heinrich Hoeniger¹⁶⁹, se pressupõe que os contratos atípicos encerram negócio plural, agregando elementos pertinentes a outros contratos. Segundo essa teoria, os elementos devem ser decompostos e isolados, aplicando as regras atinentes a cada parte que compõe o todo¹⁷⁰, à medida que as partes teriam especificidade e finalidade próprias¹⁷¹. Orlando Gomes critica essa teoria, já que o isolamento não pode ser feito sem prejuízo da estrutura e unidade do conteúdo do contrato¹⁷².

Para os adeptos da teoria da analogia, ligada ao nome de Otto Schreiber¹⁷³, a disciplina dos contratos deverá ocorrer a partir de processo que Orlando Gomes denomina analógico de interpretação¹⁷⁴. O processo analógico de interpretação é aquele através do qual o interprete deverá buscar o contrato típico que mais se aproxima do contrato atípico, aplicando as normas disciplinadoras daquele a esse. Caso o processo falhe (por não haver contrato típico de grande afinidade), empregar-se-á a *analogia juris* (através da qual se invoca os princípios gerais de Direito Contratual)¹⁷⁵. Segundo Honório Monteiro, esse processo se justifica, pois (para

757.416-SC/2006; AgRg no Ag 748.334-SP/2006; AgRg no REsp 658.392-DF/2005; e REsp 885.530-RJ/2008. E na Segunda Turma REsp 189.225-RJ/2002; AgRg no Ag 436.886-MG/2002; REsp 221.577-MG/2000; e REsp 403.799-MG/2004). A natureza híbrida e complexa dos contratos de franquias foi reconhecida quando da análise da constitucionalidade da cobrança de ISS sobre esses contratos quando da análise do Recurso Extraordinário 603.136 com repercussão geral (tema 300) pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁶⁵ MEIRA, Thaís; OLIVERIA, Andrea. 2018., op. cit., pp. 614-615.

¹⁶⁶ Jorge N. F. Lopes Jr. e Mariana Monte Alegre de Paiva em seu estudo *Desafios na tributação dos programas de fidelização* explicam que apesar nos programas de fidelização (ou de benefícios ou recompensas) atuais empresas parceiras, muitas vezes de segmentos distintos, se unem para que pontos ou milhas obtidos na aquisição de certos produtos e/ou serviços sejam usados no resgate de produtos e/ou serviços oferecidos por outra(s) empresas.

¹⁶⁷ MELLO Marcos Bernardes de., 2019, op. cit., posição 4483. E-book.

¹⁶⁸ POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos, 2018, p. 479.

¹⁶⁹ MONTEIRO, Honório, 1937, op. cit., 540.

¹⁷⁰ GOMES, Orlando. *Contratos*. 26ª ed., rev. atual. e aumen. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 124.

¹⁷¹ MELLO Marcos Bernardes de., 2019, op. cit., posição 4475. E-book.

¹⁷² GOMES, Orlando, 2007, op. cit., p. 124.

¹⁷³ MONTEIRO, Honório, 1937, op. cit., 539.

¹⁷⁴ GOMES, Orlando, 2007, op. cit., p. 125.

¹⁷⁵ Ibidem.

Schreiber) os contratos atípicos estariam igualmente sujeitos aos princípios gerais das obrigações¹⁷⁶.

No entanto, a aplicação analógica se mostra insuficiente, já que não se obtém tutela jurídica apropriada – regras particulares são necessárias¹⁷⁷. Além disso, como pontua Polizelli e Andrade Junior, a analogia possui aplicação restrita para certos fins – tais como os tributários¹⁷⁸.

Diante das críticas, a doutrina civilista encontra na teoria eclética uma solução, sugerindo que os métodos de combinação, absorção e de aplicação analógica sejam empregadas conforme a espécie¹⁷⁹. Do ponto de vista tributário, no entanto, há vozes que entendem insatisfatória, já que a aplicação da norma fiscais é bifásica (e não trifásica)¹⁸⁰.

No que tange à incidência do Imposto de Renda sobre operações com *software*, Tamanaha, fundamentado nas lições de Alberto Xavier, aponta ser relevante identificar a natureza jurídica das prestações sob o contrato – independentemente da pluralidade do ou unidade do objeto contratual¹⁸¹. Sob essa lógica, a Receita Federal do Brasil tem afastado a incidência do PIS/COFINS-Importação sobre remessas de *royalties* para o exterior pela licença de uso e distribuição de *software*, desde que o contrato discrimine os valores dos *royalties*, dos serviços técnicos e de assistência técnica de forma clara e individualizada¹⁸².

De forma semelhante no plano internacional, a OCDE estabelece algumas diretrizes para operações internacionais com *software* nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, de forma que haja uma partilha razoável (ou conforme disposição contratual) da remuneração paga. Posteriormente, aplica-se o tratamento tributário correspondente da cada parcela partilhada¹⁸³ – do forma análoga à teoria civilista da combinação¹⁸⁴.

¹⁷⁶ MONTEIRO, Honório, 1937, op. cit., 539.

¹⁷⁷ GOMES, Orlando, 2007, op. cit., p. 125.

¹⁷⁸ POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos, 2018, p. 480.

¹⁷⁹ Ibidem.

¹⁸⁰ POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos, 2018, p. 481-482.

¹⁸¹ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit., p. 160.

¹⁸² Solução de Divergência COSIT nº 11 de 28.04.2011; Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 132 de 26.07.2011; Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 192 de 30.09.2011; Solução de Consulta SRRF08/DISIT 263 de 01.12.2011; Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 228 de 25.09.2012; Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 78 de 27.03.2013; Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 121 de 29.05.2013; Solução de Consulta COSIT nº 71 de 04.05.2015; Solução de Consulta COSIT nº 262 de 29.05.2017; Solução de Consulta COSIT nº 316 de 23.06.2017; Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 1025 de 27.07.2017; Solução de Consulta COSIT nº 374 de 29.08.2017; Solução de Consulta COSIT nº 381 de 12.09.2017; Solução de Consulta COSIT nº 74 de 28.03.2019; e Solução de Consulta COSIT nº 146 de 29.04.2019.

¹⁸³ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Condense Version 2017. OECD Publishing, Paris, 2017. Commentary on Article 12, paragraph 17.

¹⁸⁴ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit., p. 160.

Vale dizer que a OCDE também estabelece que, caso se verifique de forma nítida que determinado item ou parte do contrato seja predominante em relação aos demais (que serão acessórios), se aplicará à integralidade dos rendimentos sob o contrato o tratamento tributário correspondente à parcela predominante¹⁸⁵ – em linha com a teoria da absorção¹⁸⁶.

4.4 Primeira premissa do trabalho

Como se viu, o paradigma da economia digital é marcado por dinâmicas e relações econômicas inéditas, viabilizadas, em sua grande maioria, pela intensificação de recursos intangíveis (*e.g.*, *software*).

Enquanto bens, os intangíveis estão sujeitos à tutela jurídica, portanto, podem ser objeto de relações jurídicas; podem ser apropriados, usufruídos, protegidos e alienados. No entanto, em virtude de suas características (especialmente a escalabilidade), as dinâmicas e circunstâncias de apropriação, usufruto, proteção e alienação são condicionadas e limitadas à sua condição de bem incorpóreo. Dessa forma, é natural que se passe a análise em detalhes as relações jurídicas desses bens.

Tendo em vista que o objeto do presente estudo visa identificar os impactos tributários decorrentes do licenciamento e cessão do direito de uso de *software*, o próximo passo consiste na análise dos modelos e formas de exploração comercial do *software*.

¹⁸⁵ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condense Version 2017*. OECD Publishing, Paris, 2017. Commentary on Article 12, paragraph 11.6. .

¹⁸⁶ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit., p. 160.

TÍTULO 2

CONSIDERAÇÕES FUNDAMENTAIS A RESPEITO DE *SOFTWARE* E SUA EXPLORAÇÃO ATRAVÉS DO LICENCIAMENTO E CESSÃO DE USO

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O SOFTWARE

Após entendimento do contexto gerado pelo novo paradigma da economia digital bem como pela posição e função estratégicas dos intangíveis, o capítulo 2 terá como objetivo um novo corte epistemológico, qual seja, a definição da natureza jurídico-tributária do licenciamento e cessão do direito de uso de *software* enquanto formas de consumo e exploração comercial.

Norteados por esse objetivo, o capítulo será dedicado a um breve histórico sobre a origem do *software*. Posteriormente, serão apresentadas algumas definições técnicas (de acordo com os estudos da OCDE e do *National Institute of Standards and Technology*) e a jurídica (com base na legislação em vigor, *i.e.*, lei nº 9.609/1998) de *software*.

2. OS MODELOS DE EXPLORAÇÃO COMERCIAL DE SOFTWARE

Sob a perspectiva mercadológica, um *software* pode ser explorado através inúmeros modelos – na realidade, não existem modelos padronizados, até porque, como se viu no capítulo anterior, os modelos de negócio da economia digital são caracterizados pela mutabilidade, imaterialidade e fluidez decorrentes das constantes inovações tecnológicas; e os substratos jurídicos são igualmente atípicos – e, apesar da ausência de padrões, os modelos usualmente combinam determinadas abordagens e características, tais como (a) sistemáticas de distribuição (usualmente nas modalidades *on-premise*, *cloud* ou híbrida); (b) propriedade exclusiva ou não do código fontes (*proprietary* ou *open-source code*); (c) fontes de únicas ou combinadas de remuneração (taxa de subscrição, licença, vendas de acesso, etc.); (d) interatividade com outras aplicações através de uma plataforma ou/e interface (e) ; e pode haver limitação do mercado consumidor (B2C ou B2B).

3. COMENTÁRIOS SOBRE A TUTELA JURÍDICA DE SOFTWARE À LUZ DO ORDENAMENTO VIGENTE

A despeito da variedade dos modelos de exploração comercial, sob a perspectiva jurídica, o *software* – enquanto bem intangível decorrente da criação e invenção humanas – está sujeito à tutela jurídica de propriedade intelectual. Em outras palavras, está sujeito a direitos patrimoniais (pode ser apropriado, usufruído e usado, cedido de forma permanente ou temporária; de forma gratuita ou onerosa; no todo ou parcialmente; distribuído, reproduzido ou copiado), cujo exercício de fruição está limitado às condições e características de bem intelectual.

Dessa forma, conclui-se que o usufruto (da perspectiva de ambos, de quem autoriza e de quem usa) e exploração comercial (e que não implique em alienação da propriedade a terceiro) de bem intangível como *software* ocorrem sempre e necessariamente por meio de *direito* (seja licença ou cessão de direito). E, via de regra, a remuneração paga como contraprestação a direito (tal como licença e direito de uso) é classificada como regalia / *royalty*; similar ao aluguel pago pelo usufruto de bem tangível.

Tal conclusão encerra a segunda premissa do trabalho, isto é, de que o usufruto e a exploração comercial de um *software* ocorrem através de direito. Portanto, o consumo das utilidades e aplicações de *software* ocorre pela outorga de direito (seja de forma perpétua ou temporária).

TÍTULO 3

**TENTATIVA PARA DEFINIR O TRATAMENTO JURÍDICO APLICÁVEL ÀS
OPERAÇÕES DE LICENCIAMENTO E CESSÃO DE USO DE *SOFTWARE* À LUZ
DOS JULGADOS E RECENTES PRODUÇÕES LEGISLATIVAS**

1. BREVE HISTÓRICO DA TUTELA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE

Os esforços legislativos para atender às necessidades do setor de *software* foram inaugurados em 1984 com a lei nº 7.232/1984, que instituiu a Política Nacional de Informática¹⁸⁷. Segundo Arnoldo Wald, apesar de definir aspectos importantes de política governamental no setor, essa lei não estabeleceu a natureza nem contornos da tutela jurídico do *software*¹⁸⁸.

Foi apenas alguns anos mais tarde, em 1987, com a lei nº 7.646/1987¹⁸⁹, a qual dispunha sobre a proteção da propriedade intelectual e sobre a comercialização de *software* no país, que o conceito jurídico de *software* foi expressamente delimitado e incorporado no ordenamento Brasileiro. Segundo o parágrafo único do artigo 1º deste diploma, *software* era definido como:

A expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

A esse respeito, Carlos Alberto Bittar afirma que através da promulgação da lei nº 7.646/1987 se elegeu o regime de direito autoral para proteção e comercialização de *software* no Brasil¹⁹⁰. Marcos Wachowicz, por sua vez, explica que ao longo da década de 1980 se especulava a possibilidade de patentear *software*. No entanto, segundo a Secretaria Especial de Informática, apenas 1% dos programas de computador existente na época poderia ser patenteáveis, por essa razão atribuiu-se ao *software* tutela do Direito Autoral¹⁹¹.

Em 1998, foram publicadas as leis nº 9.609 e nº 9.610, as quais reforçaram a qualificação do *software* como obra intelectual tutelada pelo Direito de Autor (lei nº 9.610/1998, artigo 7, XII). Em verdade, a lei nº 7.646/1987 foi revogada expressamente pela lei nº 9.609/1998. No entanto, a nova lei, tal como a primeira, não só dispunha especificamente sobre a matéria, como também manteve a mesma definição para de *software*.

¹⁸⁷ ARAUJO, Mirna Maia de., 2012, op. cit., p. 44.

¹⁸⁸ WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do 'software'. In: *Revista de informação legislativa*. Brasília. v. 22, n. 87, pp. 405-428, jul/set. 1985, pp. 427-428.

¹⁸⁹ Recepcionada expressamente pela nova ordem constitucional de 1988 pela lei 7.762/1989.

¹⁹⁰ BITTAR, Carlos Alberto. A lei do 'software'. In: *Revista de informação legislativa*. Brasília. v. 25, n. 98, pp. 393-398, abr/jun 1998, pp. 393-394.

¹⁹¹ WACHOWICZ, Marcos. *O programa de computador e sua proteção no Brasil*. Jus Navigandi, 2002.

Como se verá abaixo, até meados da década de 2010, não houve nenhuma alteração legislativa na seara tributária a respeito de operações com *software* – o que trouxe certa insegurança e imprevisibilidade.

No entanto, ao longo da década de 1990, dentro da competência constitucional do exercício de controle de legalidade¹⁹² e constitucionalidade¹⁹³, o STJ e o STF analisaram casos envolvendo operações com *software* e se pronunciaram sobre a respectiva tributação. Tais casos se tornaram verdadeiros *leading cases*¹⁹⁴ e orientaram o tratamento tributário de operações com *software* ao longo dos anos 1990 e 2000.

No entanto, por conta da crescente intangibilidade e imaterialidade da economia digital, bem como dos avanços, inovações e modificações tecnológicos – naturalmente decorrentes dessa categoria de ativos - as tecnologias dos casos analisados pelo STF e pelo STJ foram superadas, tornando as diretrizes dos *leading cases* insuficientes.

Conforme se verá mais adiante, a partir de 2015, em âmbito estadual e municipal foram publicadas algumas normas no intuito de trazer segurança e previsibilidade para as operações envolvendo *softwares* mais sofisticados. Apesar disso, o efeito econômico e social foi exatamente o contrário.

Tendo em vista as soluções judiciais e administrativas bem como as recentes tentativas legislativas para disciplinar as operações de licenciamento e cessão do direito de uso de *software*, o objetivo desse capítulo é traçar a cronologia do exercício hermenêutico envolvendo tributação das operações com *software* e das manifestações legislativas para regulamentação de seus efeitos tributários.

¹⁹² Conforme artigo 105, III da Constituição Federal de 1988.

¹⁹³ Conforme artigo 102, III da Constituição Federal de 1988.

¹⁹⁴ Susan (Gwynfa Mary) Glazebrook, juíza da Suprema Corte da Nova Zelândia, conceitua *leading case* (também chamado de *landmark case* nos Estados Unidos) a partir de uma definição multifacetada. Nesse sentido, Glazebrook afirma que o *leading case* é uma decisão judicial pioneira que determina certa regra jurídica ou princípio a ser aplicado de forma consistente e frequente; trata-se de precedente importante (senão do mais importante) acerca de determinado assunto; é decisão referenciada como representativa de autoridade e controvérsia. Os *leading cases* são tradicionalmente considerados como cruciais para o desenvolvimento do Direito.

2. AS PRIMEIRAS SOLUÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM SOFTWARE

Apesar de a legislação ter elegido a tutela dos direitos autorais para operações com *software*, os impactos fiscais foram, historicamente, definidos de forma incidental pelos tribunais superiores.

O primeiro caso analisado pelas cortes superiores foi em 1993, através de um recurso especial interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo para questionar acórdão que manteve sentença monocrática do Tribunal Estadual para dispensa do recolhimento de ICMS sobre operações com *software* (REsp 39.797-9/SP).

No entendimento da Fazenda, essas operações ensejariam tributação de ICMS pois a reprodução em escala industrial e colocação à venda em lojas transformaria o *software* em mercadoria circulável (cuja circulação atrairia tributação pelo ICMS). De forma unânime, a Primeira Turma do STJ decidiu pelo não provimento do recurso e afastou a incidência do ICMS. Tal decisão foi fundamentada no entendimento de que a exploração econômica do *software* é realizada através de contratos de licença ou cessão – nos moldes do artigo 27 da lei nº 7.646/1987 – e não através de venda, já que o *software* não é uma coisa corpórea (diferente de seu suporte físico, e com o qual não se confunde). Exatamente por não ser uma mercadoria, a operação não poderia estar sujeita ao ICMS; apenas ao ISS.

O entendimento foi replicado¹⁹⁵ no ano seguinte, em 1994, quando do julgamento do REsp 39.457-0/SP também pela Primeira Turma.

A Segunda Turma, alguns anos depois, em 1996, ao julgar o recurso ordinário em mandado de segurança (RMS 5934/RJ) impetrado contra a Fazenda do Estado do Rio de Janeiro para afastar incidência do ICMS sobre a venda de disquetes gravados com programas de computador teve entendimento diverso daquele então firmado pela Primeira Turma (nos julgamentos dos REsp 39.797-9/SP e REsp 39.457-0/SP).

Acompanhando o voto do ministro relator Hélio Mosimann, a Segunda Turma entendeu que a atividade intelectual verifica-se apenas no momento da concepção e

¹⁹⁵ Vale dizer que o ministro relator Humberto Gomes de Barros enfatizou que os sistemas de computação, constituídos de programas, caracterizam bem imateriais (e não mercadorias), já que derivam da atividade intelectual. Por essa razão, sua exploração econômica ocorre mediante licença ou cessão - afastando a hipótese de incidência do ICMS.

fabricação do *software*, já que no momento em que usuário opera o *software*, usufrui do benefício de uma mercadoria (e não de um serviço¹⁹⁶).

No entendimento do ministro relator, haveria diferença entre o *software* feito para utilização em massa e aquele feito para atender especificidades de determinado usuário (*i.e.*, sob encomenda). Com base nessa distinção, os programas para utilização em massa, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, seriam mercadorias e, portanto, tributáveis pelo ICMS. Por outro lado, os programas feitos para certo usuário exprimiriam verdadeira prestação de serviço, sujeitando-se ao ISS.

Por fim, o relator ressaltou que a situação analisada pela Segunda Turma não era igual à dos precedentes existentes, já que em ambos precedentes (REsp 39.797-9/SP e REsp 39.4570/SP) a exploração econômica do *software* ocorria por meio de contratos de licença ou de cessão – atraindo incidência apenas do ISS.

Em 1997, a partir da análise do recurso REsp 123.022/RS, a Primeira Turma – então com nova composição – reafirmou o entendimento manifestado pela Segunda Turma ao diferenciar o *software* produzido em grande escala daquele feito por encomenda.

Segundo o ministro relator José Delgado, o princípio informador do direito do autor é a indisponibilidade. Caso haja cessão dessa indisponibilidade para que determinada pessoa possa usar e usufruir da criação do autor (o *software*), fica caracterizada a prestação de serviço. Por outro lado, caso seja cedida para possibilitar o uso por pessoas indeterminadas, sem que haja nenhuma veiculação direta com a criação do autor, fica configurada típica circulação de mercadoria.

Desde então, o entendimento pacificado do STJ é no sentido de que o ICMS incide nas operações de comercialização despersonalizadas de programas de computador, isto é, de *software* padronizado vendido em grande escala. Programas de computador desenvolvidos para clientes (de forma personalizada), por sua vez, atrairiam somente a incidência do ISS (nesse sentido, REsp 216.967/SP de 2002; REsp 633.405/RS de 2004; REsp 222.001/SP de 2005; REsp 814.075/MG de 2008; REsp 1.070.404/SP de 2008; AgRg no AREsp 32.547/PR de 2011; AgRg no AREsp 79.386/RS de 2012; AgInt no REsp 1.553.801/SP de 2018).

¹⁹⁶ Para o ministro relator, o *software* não presta serviço ao(s) usuário(s); é apenas o programador que presta um serviço de produção e desenvolvimento do *software*.

No ano seguinte, em 1998, o Estado de São Paulo levou a questão acerca da tributação incidente sobre operações de software para análise da Primeira Turma do STF através de um Recurso Extraordinário (RE 176.626-3/SP).

De pronto, o ministro relator Sepúlveda Pertence definiu os contornos do conceito de ‘mercadoria’ contido no artigo 155, II da Constituição Federal – considerado como fundamental para delimitação do campo de incidência do ICMS – como todo e qualquer bem corpóreo sujeito (ou destinado) aos atos de comércio; excluídos, portanto, os bens incorpóreos. Nessa linha, afirmou que as operações que têm como objeto direito de uso desses bens não deve ser incluído no conceito de mercadoria (tampouco no campo de incidência do ICMS).

No entanto, segundo o ministro, haveria diferença importante entre a operação de aquisição de um *exemplar*; e a operação de licenciamento ou cessão do direito de uso, já que a operação com o exemplar se negocia com o *corpus mechanicum* na qual a criação intelectual (do autor do *software*) se materializa. Dessa forma, o comerciante (na qualidade de vendedor dos exemplares de *software*) adquiriria a mesma posição de vendedor de livro ou discos; ele negocia uma coisa, um bem corpóreo sujeito à mercancia e, por isso, sujeito à incidência do ICMS.

Nesse recurso, o Estado de São Paulo apresentou distinção conceitual - considerada pela Corte como procedente - para o *software* a partir de três categorias; (i) a dos programas *standard* ou *off the shelf*, que constituem pacotes de programas bem definidos, fabricados e comercializados em massa; (ii) a dos programas por encomenda, desenvolvidos para atender às necessidades de determinado usuário ou cliente; e (iii) os *customized software*, uma forma híbrida entre os programas *standard* e os por encomenda, pois apesar de se basear nos programas *standard*, os *customized software* pode ser modificados para se adequar às necessidades daquele usuário/cliente.

Portanto, independentemente da modalidade do *software* (*standard*, por encomenda ou *customized*), nesse julgado o suporte físico (*i.e.*, o *corpus mechanicum*) foi considerado elemento determinante para a incidência do ICMS.

Nesse sentido vale trazer à baila crítica de Rodolfo Tsunetaka Tamanaha sobre a parte final da ementa desse julgado. Segundo seu entendimento, a redação poderia levar à interpretação de que haveria subsunção do ICMS por se tratar de um *standard software*

(padronizado e produzido em escala), quando, na realidade, a Corte decidiu pela incidência do ICMS porque seu suporte físico (produzido em escala) caracterizava-se como mercadoria¹⁹⁷.

No ano seguinte, a Turma analisou um novo recurso do Estado de São Paulo (RE 199.464-9/SP) e aplicou o entendimento proferido quando da análise do RE 176.626¹⁹⁸ do ano anterior; de que o *standard software*, enquanto suporte material se equipararia a uma mercadoria, sujeita à tributação pelo ICMS, ao passo que o uso *software* (enquanto bem imaterial) é passível de licenciamento e cessão, além de estar fora do campo de incidência do ICMS¹⁹⁹.

Alguns anos mais tarde, o Município de São Paulo tentou levar a questão acerca da tributação de um periódico informatizado da Saraiva – *Legislação Informatizada Saraiva* – produzido e fornecido pela Saraiva mediante contrato com usuários de atualização periódica. No entanto, porque a análise da matéria implicaria reexame de fatos, à luz da Súmula 279, a procedência do recurso foi negada²⁰⁰.

Em linha com o entendimento proferido em 1998, em 2010 a Corte analisou a medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 oposta pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (“1945/MT”) em face da lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso.

Entre os dispositivos da lei questionada, se solicitava a suspensão dos efeitos do inciso VI do §1º do artigo 2, o qual autorizava a cobrança de ICMS em operações com *software* ainda que realizadas por meio de *download*.

A Corte decidiu manter o entendimento da incidência do ICMS sobre operações com *software* de produção e comercialização em massa (em linha com o entendimento proferido nos anos anteriores) mas inovou ao entender que a inexistência de bem corpóreo não seria relevante para afastar a incidência tributária do ICMS.

A matéria foi revisitada²⁰¹ e encontra-se em análise definitiva pela Corte²⁰². Até agora, foram proferidos 10 votos, sendo 7 pela inconstitucionalidade e 3 pelas constitucionalidade da

¹⁹⁷ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit., p. 287.

¹⁹⁸ Vale dizer que quando da análise da tributação sobre comercialização de fitas para “vídeo-cassete” gravadas em série (RE 191.454/SP e RE 191.732/SP) a Corte aplicou de forma análoga o entendimento proferido em relação aos programas de computador nos RE 176.626 e RE 199.464

¹⁹⁹ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit. p. 287.

²⁰⁰ Cf. decisão proferida no AgRg no RE 285.870-6/SP.

²⁰¹ O julgamento da ADI 1945/MT foi julgada em conjunto com a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659/MG, ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços para excluir da incidência do ICMS operações com *software*, tendo em vista legislação aprovada pelo Estado de Minas Gerais.

cobrança de ICMS. No entendimento majoritário dos ministros (*i.e.*, daqueles que votaram pela inconstitucionalidade da exação estadual), o licenciamento e a cessão de direito de uso de *software* (padronizado ou por encomenda) estariam sob o campo de incidência do ISS, por possuírem caráter de serviço (enquadrados sob o item 1.05 – *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação* do rol de serviços da lista anexa da lei complementar nº116/2003). Dessa forma, o posicionamento adotado pela maioria dos ministros afastaria o tradicional entendimento do STF (que admite a tributação de *software* de prateleira pelo ICMS).

Vale frisar que apesar do julgamento e manifestações dos ministros terem ocorrido no final de 2020, a fundamentação legal para a inconstitucionalidade foi a lei complementar nº 116/2003 com a redação *anterior* às alterações instituídas pela lei complementar nº 157 de 2016.

Finalmente, em 2012 o STF reconheceu existência de repercussão geral na matéria veiculada no RE 688.223/PR²⁰³ (tema 590), o mérito ainda está pendente de julgamento e não há previsão de data.

O mencionado RE 688.223/PR originou-se no final de 2006 com um mandado de segurança preventivo impetrado pela Tim Celular S.A.. A pretensão original da empresa era assegurar o não recolhimento de ISS sobre licenciamento e cessão do direito de uso de *software* adquirido de empresa estrangeira, mas a segurança foi denegada. Em sede de apelação o Tribunal de Justiça do Paraná confirmou a decisão sob o entendimento de que tratava-se de *software* adquirido de forma personalizada. Em ambos os casos, a sentença e o acórdão de apelação foram fundamentados nos precedentes do STJ de que o fornecimento de *software* desenvolvido para clientes e usuários de forma personalizada se sujeitaria ao ISS, por constituir prestação de serviços.

No entendimento da recorrente, no entanto, a cobrança de ISS seria indevida, já que a operação consubstanciaria uma obrigação de dar (e não de fazer), por essa razão, em 2010 apresentou Recurso Extraordinário questionando a constitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de licenciamento e cessão de uso de *software* desenvolvido para clientes de forma personalizada.

²⁰² Segundo informações disponíveis no *site* do STF, durante a sessão do plenário de 11.11.2020, após voto-vista do Ministro Luiz Fux, o Ministro Nunes Marques pediu vistas dos autos. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em 24 jan. 2021.

²⁰³ De acordo com informações disponíveis (<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4245695>), os autos estão conclusos com o relator desde Março de 2020. No final de Setembro de 2020 o relator foi substituído e o processo convertido em eletrônico. No entanto, atualmente, não existe previsão para julgamento.

O entendimento emanado pelas cortes superiores a respeito da tributação das operações com *software* foi replicado pelos órgãos municipais e estaduais do judiciário²⁰⁴ e administrativo²⁰⁵ até meados da década de 2010.

Vale dizer que em âmbito federal, a Receita Federal do Brasil replicou o entendimento proferido pelos tribunais superiores quando da análise de consultas feitas pelos contribuintes. Nesse contexto, vale enfatizar que para fins de Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), desde 1997 prevalece o entendimento de que remessas para o exterior para remunerar aquisição de *software* produzido em larga escala, de maneira uniforme, para qualquer interessado (sob modalidade de cópias múltiplas) não estão sujeitas ao IRRF, por se tratar de importação de mercadoria. Sobre eventual componente de remuneração de direitos autorais (tal como licença de comercialização ou de distribuição), há incidência do IRRF²⁰⁶ (e, eventualmente, de CIDE)²⁰⁷.

Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”); ao Imposto de Importação (“II”), Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Contribuição para o PIS/Pasep (“PIS”); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) também foram emitidas algumas soluções de consulta no sentido de que em se tratando de *software* na modalidade mercadoria, a importação ensejaria pagamento de IPI²⁰⁸, II²⁰⁹ PIS/COFINS-Importação também – exceto se adquiridos na modalidade de *download*²¹⁰.

²⁰⁴ Como referência no Estado do Rio Grande do Sul vale mencionar julgado de Apelação Cível nº 70002191187 de 26 de Junho de 2002; Apelação Cível nº 70006626337 de 30 de Junho de 2004; Reexame Necessário nº 70009900135 de 04 de Maio de 2005; Reexame Necessário nº 70021650692 de 08 de Outubro de 2007; e Apelação Cível nº 70035850031 de 01 de Dezembro de 2010 pelo Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul.

²⁰⁵ Como referência, no Estado de São Paulo, as Respostas à Consulta nº 548/2010; nº 630/2010 de 05 de Novembro de 2010; nº 2204/2013 de 01 de Novembro de 2013; nº 2367/2013 de 12 de Dezembro de 2013; e nº 4441/2014 de 05 de Janeiro de 2015 emitidas pela Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. No Estado de Minas Gerais, a Consulta de Contribuinte nº 037/2005 de 21 de Março de 2005; nº 107/2011 de 28 de Junho de 2011; nº 077/2012 de 02 de Maio de 2012; e nº 046/2013 de 22 de Março de 2013 emitidas pela Divisão de Orientação Tributária. No Estado de Santa Catarina, as Consultas nº 23/98 de 08 de Maio de 1998 e nº 06/2001 de 09 de Fevereiro de 2001; emitidas pela Comissão Permanente de Assuntos Tributários.

²⁰⁶ Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 e Solução de Consulta nº 6014/2018

²⁰⁷ Na Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 de 27 de Março de 2017 se distingue o direito de comercialização (e/ou distribuição) com a licença do uso de *software*. Sob esse entendimento, a licença de distribuição / comercialização não se confundiria com o produtos a ser distribuído. Por essa razão, o entendimento seria de que o licença de distribuição e/ou comercialização teria natureza de *royalty*; ao passo que a licença de uso ficaria sujeita à análise do tipo de *software* (i.e., se padronizado ou sob encomenda). Apesar de outras soluções de consulta terem reproduzido esse entendimento (i.e., Solução de Consulta nº 381/2017; nº 402/2017; nº 441/2017; nº 99124/2017; nº 58/2018; nº 2010/2018; nº 99004/2019; e nº 9004/2019 , não nos parece fazer sentido, já que a licença de uso também pode ser considerada como *royalty* à luz da definição do artigo 22 e 23 da lei nº 4.506/1964 – essa questão será aprofundada nos capítulos subseqüentes.

²⁰⁸ Solução de Consulta nº 183/2003 e nº 190/2006.

Com base no acima, se percebe que desde final da década de 1990 os contribuintes mantêm a mesma estratégia reiterada e consistente de socorrer-se junto aos tribunais superiores para identificar os impactos tributários das operações com *software* – muito provavelmente em razão de ausência de completa clareza legislativa sobre o assunto.

A despeito da evidente ausência de razoabilidade dessa estratégia – tudo leva a crer que para cada novo modelo de exploração e *software* os tribunais superiores serão chamados a se manifestar – coloca-se também a questão acerca da juridicidade da regra consuetudinária ou jurisprudencial em uma ordem jurídica cujo pilar mais fundamental e importante é o da legalidade²¹¹.

Nesse contexto, se fazem necessárias algumas breves considerações acerca da aplicabilidade e constitucionalidade de tal estratégia.

²⁰⁹ Soluções de Consulta nº 63/2002 e nº 183/2003.

²¹⁰ Cf. Solução de Consulta nº 421/2010; nº 43/2009; nº 303/2017; e nº 9092/2017.

²¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio, 2019, op. cit., p. 204-205.

3. ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A APLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO EMANADO PELAS CORTES SUPERIORES ÀS OPERAÇÕES ENVOLVENDO SOFTWARE

Como mencionado, o entendimento emanado pelas cortes superiores acerca da tributação de operações com *software* estabeleceu as diretrizes jurídicas tributárias, as quais foram aplicadas pelos órgãos do judiciário e pela Administração Pública de forma semelhante aos precedentes do *common law*, sistema marcado pelo respeito ao julgado judicial em que a aplicação é feita por analogia²¹².

Essa aproximação reflete o processo transformativo das concepções de direito e jurisdição impulsionado pela constitucionalização do Direito e influência neoconstitucionalismo no *civil law* Brasileiro²¹³ ao longo da segunda metade do século XX. Em outras palavras, traduz o reconhecimento da supremacia formal, material e axiológica das normas constitucionais²¹⁴, o que ensejou novas interpretações jurídicas, deslocando o centro de produção jurídica do Legislativo para o Judiciário²¹⁵.

Luís Roberto Barroso aponta que no Brasil, tal como os demais países²¹⁶ de democratização mais tardia, verificou-se um processo intenso de constitucionalização do Direito; a Constituição, com sua ordem, unidade e harmonia, deixa de ser *apenas* um sistema em si e passa a ser *também* um modo de interpretação e concretizar o Direito²¹⁷.

Simultaneamente, sob a égide da Constituição de 1988, verifica-se um aumento significativo da busca pela justiça na sociedade brasileira - seja pela redescoberta da cidadania, conscientização dos direitos e ampliação da legitimidade ativa para tutela de direitos – que culminou em expressiva judicialização de questões sociais e políticas²¹⁸.

O Judiciário fica abarrotado e instaura-se uma crise de celeridade. Algumas instituições do *common law* – tais como os precedentes e decisões com eficácia *erga omnes* –

²¹² BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. In: *Revista da Faculdade de Direito UFMG*. Belo Horizonte. n. 71, jul/dez. 2017, p. 520.

²¹³ MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de *civil law* e de *common law* e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. In: *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 49, dec. 2009, pp. 39-40.

²¹⁴ BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, pp. 1-42, abr. 2005, p. 21.

²¹⁵ LAURINDO, Maria Mangili. Entre *common law* e *civil law*: o poder judiciário brasileiro em tempos de neoconstitucionalismo e neoliberalismo. 2017. 147f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Santa Catarina. 2017, p. 66.

²¹⁶ Tal como Portugal e Espanha.

²¹⁷ BARROSO, Luis Roberto, 2005, op. cit., p. 7.

²¹⁸ BARROSO, Luis Roberto, 2005, op. cit., p. 36.

passam a ser incorporadas e aplicada como medida remediadora da situação²¹⁹ (muito embora alguns, tais como Fabíola Utzig Haselof, determinem como marco inicial de influência do *common law* a adoção do controle incidental de constitucionalidade (*judicial review*) na Constituição Republicana de 1891; e posteriormente, a introdução do efeito vinculante através do controle concentrado de constitucionalidade estipulado pela Emenda Constitucional 16/1965²²⁰). A adoção desses institutos é reforçada pelo caráter vinculativo e pelo seu efeito uniformizador, ambos fundamentados pelos princípios da segurança jurídica e isonomia²²¹.

Em âmbito tributário, não é diferente; a necessidade de previsibilidade²²², cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade referidas pelo sistema tributário instituído pela Carta de 1988 – que revelam, no entender de Humberto Ávila²²³, a preocupação constitucional com o contribuinte – respaldam a racionalização e coerência objetivadas pelo sistema de precedentes²²⁴.

No entanto, em razão da genealogia²²⁵ da relação tributária, a qual emerge a partir da concretização e conformação das ações humanas a uma hipótese normativa – cuja origem embrionária é situada por Ricardo Mariz De Oliveira no texto constitucional – e vincula de forma irrefreável²²⁶ o sujeito à obrigação tributária, se fazem necessárias algumas considerações acerca da influência e alcance dos precedentes na seara tributária.

3.1 Considerações sobre a teoria dos precedentes e sua influência no Direito Brasileiro

O *common law* e o *civil law* são sistemas jurídicos que, segundo a concepção clássica de Venosa, compõe um agrupamento de ordenamentos unidos por elementos sociais, jurídicos e políticos comuns²²⁷.

Apesar de modernamente não haver mais pureza entre os sistemas²²⁸, em linhas gerais, é possível diferencia-los em razão da aplicação e da estruturação do direito e seus resultados.

²¹⁹ CHULAM, Eduardo. A função e relevância dos precedentes judiciais no direito brasileiro. In: *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. São Paulo, v. 32, p. 115-150, jul-dez/2013.

²²⁰ HASELOF, Fabíola Utzig. Jurisdições mistas: *civil law & common law*. In: *Revista de Processo*. São Paulo, vol. 270, pp. 385-406, ago/2017.

²²¹ CHULAM, Eduardo, 2013, *ibidem*.

²²² IGLESIAS, Tadeu Puretz, Reflexões sobre a aplicação da teoria dos precedentes no direito tributário brasileiro. In: *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, jul/dez 2018, p. 154.

²²³ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2011, pp. 258-259.

²²⁴ IGLESIAS, Tadeu Puretz, 2018, *op. cit.*, p. 154.

²²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato Gerador da Obrigação Tributária – Critérios e Questões Fundamentais. In: *Revista Direito Tributário Atual*, v. 39. Ano 37 São Paulo: IBDT: 1º semestre de 2018, p. 446.

²²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, 2018, *op. cit.*, p. 450.

²²⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, pp. 69-71.

Sob *civil law* parte-se de uma regra geral e abstrata de forma dedutiva (silogística), ao passo que no *common law* a discussão e resolução das lides são indutivas e casuísticas²²⁹, a partir de casos concretos; dos precedentes²³⁰.

Grant Lamond²³¹ explica que os precedentes e analogia são elementos centrais da hermenêutica e raciocínio jurídico do *common law*. Para ele, o traço distintivo desse sistema é o preenchimento de lacunas jurídicas para assuntos relevantes (como contratos, atos ilícitos, fideicomissos e propriedade pessoal) a partir de decisões judiciais. Portanto, a despeito de haver regulamentação pelo legislativo²³², as normas do ordenamento jurídico são inferidas a partir das decisões²³³.

Corroborando tal afirmação, Joseph Dainow²³⁴ declara que o ordenamento jurídico do *common law* é essencialmente formado pelos precedentes judiciais; as regras, normas e princípios que regem a ordem jurídica são fundamentalmente derivados de costumes e desenvolvidos de forma casuística a partir dos julgados judiciais²³⁵ (que, ao mesmo tempo são aplicáveis ao caso imediato e aos futuros²³⁶; criando não apenas lei entre as partes, mas também vinculando casos idênticos no futuro²³⁷).

Eduardo Kowarick Halperin concebe o precedente como uma decisão cujos critérios de classificação dos fatos e normas gerais subjacentes exercem função argumentativa relevante diante de determinado caso concreto²³⁸. Grant Lamond aprofunda o conceito afirmando que precedente é uma decisão (emanada por uma corte ou órgão de função jurisdicional) de relevante valor jurídico por conter autoridade *teórica* e *prática*. Explica que determinada decisão reputa-se de elevada autoridade teórica em razão das circunstâncias em

²²⁸ CAMILOTTI, José Renato. *Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)*. 2016. 441 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 179.

²²⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo, 2013, op. cit., 74.

²³⁰ HASELOF, Fabíola Utzig, 2017, ibidem.

²³¹ Grant Lamond é professor de Filosofia do Direito da Universidade de Oxford.

²³² LAMOND, Grant. Precedent and Analogy in Legal Reasoning. In: *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Spring 2016 Edition.

²³³ POSNER, Richard A, 1986, op. cit., p. 187.

²³⁴ Professor de direito da Universidade do Estado de Louisiana (Louisiana State University) e membro do comitê de edição do *American Journal of Comparative Law*.

²³⁵ DAY, Jack G. Why Judges Must Make Law. In: *Case Western Reserve Law Review*. Cleveland, v.26, n. 3, pp. 563-593, Spring 1976, p. 568.

²³⁶ STEINMAN, Adam N. A Constitution for Judicial Lawmaking. In: *University of Pittsburg Law Review*. Pittsburg, v. 65, n. 3, pp 545-596, 2004, p. 583.

²³⁷ DAINOW, Joseph. The Civil Law and the Common Law: Some Points of Comparison. In: *The American Journal of Comparative Law*. Oxford, v. 15, n. 3, p. 419-435, 1966-1967, p. 424.

²³⁸ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Qual a força argumentativa dos precedentes no Direito Tributário Brasileiro? In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 41, ano 37, São Paulo: IBDT: 1º semestre de 2019, p. 159.

que foi proferida (*e.g.*, identidade dos julgadores e/ou entidade emissora, pessoas envolvidas na arguição do caso, disponibilidade de evidências ou tempo, etc.), pois indicam estar em consonância com o Direito. Por outro lado, precedentes com autoridade prática são aqueles reputados (parcialmente) como norma de natureza jurídica²³⁹, pois “(...) o direito é o que o juiz determinou como tal”²⁴⁰.

Nesse contexto, vale esclarecer que autoridade prática dos precedentes resulta na vinculação para casos futuros – à medida que os juízes e cortes estão obrigados a aplicar a lei e o precedente veicula conteúdo a lei. Esse fenômeno é conhecido como doutrina dos precedentes²⁴¹.

De forma geral, a doutrina dos precedentes comporta duas correntes teóricas. A primeira encabeçada por Sir Willian Blackstone – e parcialmente corroborada por Roger Dworkin – concebe o *common law* como universal e permanente, portanto, as decisões seriam meras evidências dessa universalidade permanente; são expressões concretas do Direito. Dessa forma, quando o juiz se depara com uma nova questão desencadeada pelo desenvolvimento tecnológico, alterações dos modelos de negócios ou condições sociais, explica Zechariah Chafee ²⁴², a regra aplicável é obtida a partir de derivações lógicas das normas e princípios pré-existentes; não há inovação jurídica nem criação de lei nova²⁴³. John Hanna ²⁴⁴ acrescenta que, segundo os adeptos dessa teoria, tais como Matthew Hale e James C. Carter, as decisões não criam direito; o juiz apenas declara e dá publicidade à Lei²⁴⁵.

Para os adeptos da segunda corrente – da teoria realista (também referida como criativa²⁴⁶) encabeçada por John Austin²⁴⁷, David Kairy²⁴⁸ e H.L.A. Hart, o direito é mutável, e os casos decididos seriam a própria fonte e essência do Direito²⁴⁹. Para Richard A. Posner

²³⁹ LAMOND, Grant. Precedent and Analogy in Legal Reasoning. In: *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Spring 2016 Edition.

²⁴⁰ Idem

²⁴¹ Ou doutrina do *stare decisis*, que significa exatamente que as razões de decidir (de decisões mais antigas) devem ser mantidas, vinculando os casos mais atuais.

²⁴² Ilustre professor de direito da Harvard Law School.

²⁴³ CHAFEE, Zechariah. Do Judges make or discover law? In: *Proceedings of the American Philosophical Society*. Philadelphia, v. 91, n. 5. pp. 405-420, 1947, p. 405.

²⁴⁴ Professor de direito na Escola de Direito da Universidade de Columbia (*Columbia University School of Law*)

²⁴⁵ HANNA, John. The role of precedente in judicial decision. In: *Villanova Law Review*. Villanova, vol. 2, issue 3, p. 367-384, abril 1957, p. 369.

²⁴⁶ DAINOW, Joseph, 1966-1967, op. cit. p. 423.

²⁴⁷ Jurista inglês, fundador da jurisprudência analítica anglo-saxã e uma das principais figuras do positivismo jurídico do século XIX.

²⁴⁸ Professor de direito na Temple University Beasley School of Law.

²⁴⁹ DAINOW, Joseph, 1966-1967, op. cit. pp. 423-425.

²⁵⁰ a essência do *common law* consiste no Direito criado pelos juízes, à medida em que criam e alteram o ordenamento jurídico do *common law*; a partir do qual se derivam outras normas²⁵¹.

Apesar da diferença²⁵² entre as correntes, é inegável que a importância das decisões enquanto fonte primária de direito; no *common law* as decisões proferidas pelos julgadores se equiparam à criação de normas jurídicas²⁵³.

Vale enfatizar que a chamada doutrina dos precedentes é factível apenas em um contexto em que vigore a regra do *stare decisis*, segundo a qual os casos presentes devem ser decididos da mesma forma em que se decidiu no passado²⁵⁴. Segundo Mary Garvey Algero²⁵⁵, a única parte do precedente que é vinculante é a *ratio decidendi*. No entender de Lenio Luiz Streck, trata-se de uma força atrativa capilarizante que irradia efeitos no sistema²⁵⁶. Para Renato Lopes Becho a *ratio decidendi* é o fundamento do precedente, já que esse é construído a partir de uma *ratio decidendi*²⁵⁷ universalizável (i.e., justificação formal do julgador; suficiente e necessária à solução do caso²⁵⁸) alcançada através de um processo de elucidação²⁵⁹.

A aplicação dos precedentes é, portanto, sistemática²⁶⁰, mas não automática²⁶¹; caso a situação fática não recaia no âmbito de aplicação do precedente, ele é mantido, mas não aplicável²⁶² - caso contrário se configuraria o *overruling*²⁶³.

²⁵⁰ Jurista e economista norte-americano que atuou como juiz de apelação do Seventh Circuit em Chicago de 1981 a 2017 e é professor de direito da Universidade de Chicago (University of Chicago Law School).

²⁵¹ POSNER, Richard A. Legal Formalism, Legal Realism, and the Interpretation of Status and the Constitution. In: *Case Western Reserve Law Review*. Cleveland, vol. 37, issue 2, pp. 179-217, 1986, p. 186.

²⁵² Para ilustrar a diferença entre as correntes é possível considerar o caso *Donoghue v. Stevenson* de 1932, o qual definiu a fundamentação da concepção moderna de negligência bem como o primado do dever de cuidar. O caso envolvia o consumo de uma cerveja a base de gengibre em cuja garrafa continha um caracol morto. Em razão da ingestão do caracol morto, a consumidora da bebida (srta. May Donoghue) passou mal e processou o fabricante da cerveja (sr. Stevenson). Os julgadores (House of Lords) entenderam que o fabricante teria violado o seu dever de cuidar, já que seria razoável supor que a violação da segurança dos produtos poderia ser danosa aos consumidores daquele produto. Para os adeptos da teoria declaratória, a responsabilidade do fabricante pelo produto defeituoso seria resultado da extensão e derivação de um primado existente (de que as pessoas têm o dever de não lesar os demais); ao passo que para os defensores da teoria realista, uma nova norma teria sido criada para preencher uma lacuna jurídica.

²⁵³ Em 1972, James Scott Cumberland Reid – ou somente Lord Reid (é conhecido como um dos juízes britânicos mais ilustres do século XX) preferiu discurso intitulado *The Judge as Lawmaker* no qual afirmou ser necessário aceitar que (para o bem ou para o mal) juízes criam Direito.

²⁵⁴ HALPERIN, Eduardo Kowarick, 2019, op. cit., pp. 154-155.

²⁵⁵ Professora de Direito da Loyola University New Orleans School of Law.

²⁵⁶ STRECK Lenio Luiz. Súmulas, Vaguezas e Ambiguidades. Precisamos de uma “teoria Geral dos precedentes”? In: *Direitos Fundamentais & Justiça*. Salvador, n.5, – out./dez. 2008 p. 165.

²⁵⁷ BECHO, Renato Lopes, 2017, op. cit., 520.

²⁵⁸ HALPERIN, Eduardo Kowarick, 2019, op. cit., p. 155.

²⁵⁹ BECHO, Renato Lopes, 2017, op. cit., 520.

²⁶⁰ BECHO, Renato Lopes, 2017, op. cit., 520-521.

Assim, havendo incompatibilidade entre as circunstâncias do caso e o precedente, o juiz afasta sua aplicação a partir do *distinguish* – mecanismo de diferenciação entre caso concreto e o precedente, o qual justifica a não aplicação da mesma *ratio decidendi* consubstanciada no precedente. José Renato Camilotti corrobora afirmando que o *distinguish* é construção argumentativa através da qual se revela a existência de elementos que impedem o reconhecimento da similaridade necessária para aplicação do precedente²⁶⁴.

Nesse sentido, a partir das lições de Humberto Ávila²⁶⁵, Halperin afirmar que o *distinguish* (exigência de justificação e explicação jurídica para não aplicação do precedente) é compatível com a prevalência axiológica conferida pelo ordenamento brasileiro ao princípio da igualdade²⁶⁶, isto é, com a superioridade abstrata conferida pela Constituição à igualdade em relação aos demais princípios²⁶⁷.

Ao mesmo tempo, a vinculatividade inerente aos precedentes encontra fundamento normativo no princípio da segurança jurídica, a medida que promove cognoscibilidade e confiança do direito, possibilitando ao cidadão planejar o futuro e exercer sua liberdade²⁶⁸. Corroborando o acima, Dainow é categórico ao afirmar que a doutrina dos precedentes é compatível com o corolário da razoável proteção das partes e segurança das relações jurídicas; ao passo que a técnica do *distinguish* (e do *overruling*) confere flexibilidade e ajustabilidade às novas condições – ambas para assegurar a continuidade do Direito²⁶⁹.

Nessa senda, vale mencionar que a justificação de Grant Lamond para adoção e manutenção da doutrina de precedentes apoia-se na consistência resultante da aplicação das decisões para casos iguais, em favor do que ele chama de justiça formal. Em termos de igualdade, Lamond reputa inconsistente aquele sistema (moralmente legítimo e tenha autoridade sobre seus jurisdicionados) que trate pessoas em situações legalmente indistinguíveis de formas diferentes. Outro argumento levantado por Lamond é a proteção de expectativas e replicabilidade das decisões, à medida que as pessoas podem planejar suas vidas e exercer certo controle sob as situações tendo em vista as decisões sobre as consequências jurídicas de determinadas situações. A justificação final para a doutrina dos

²⁶¹ STRECK Lênio Luiz, 2008, op. cit. 165-166.

²⁶² HALPERIN, Eduardo Kowarick, 2019, op. cit., pp. 156-157.

²⁶³ Superação e revogação de um precedente, o qual poderá ser declarado expressamente como inaplicável (*express overruling*) ou não (*implied overruling*).

²⁶⁴ CAMILOTTI, José Renato, 2016, op. cit., pp. 98-99.

²⁶⁵ AVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª edição. Malheiros: São Paulo. 2009, pp. 148-149.

²⁶⁶ HALPERIN, Eduardo Kowarick, 2019, op. cit., pp. 160-163.

²⁶⁷ AVILA, Humberto, 2009, p. 148.

²⁶⁸ HALPERIN, Eduardo Kowarick, 2019, op. cit., pp. 160-163

²⁶⁹ DAINOW, Joseph, 1966-1967, op. cit., p. 425.

precedentes consiste na prerrogativa legislativa do judiciário para criar o direito. Segundo Lamond, é desejável que o judiciário crie direito em razão da incompletude e generalidade das normas, cabendo ao judiciário (no seu processo decisório) melhora-las, complementa-las e, até em alguns casos, corrigi-la. Nesse sentido, o judiciário teria poder²⁷⁰ legislativo análogo aos que os legisladores têm para criar o direito²⁷¹.

Em linha com o acima, Renato Becho afirma que o sistema de precedentes teria sido incorporado ao direito Brasileiro – através da edição da lei nº 13.105/2015 que instituiu o novo Código de Processo Civil – como reação à insegurança e injustiça do *civil law* Brasileiro, que permitia o Poder Judiciário decidir de formas diversas a pessoas em situações jurídicas iguais²⁷².

Tal inconsistência decisória não é, segundo Luiz Guilherme Marinoni, fenômeno exclusivo do *civil law*; no seu entendimento, ambos os sistemas conteriam normas que comportem interpretações variadas (capazes de gerar decisões diversas). Para ele, a diferença consiste na concepção de que a doutrina do *civil law* está presa à ideia do juiz como mero revelador do direito, sem poderes discricionários para ultrapassar a moldura da lei²⁷³ – ausente, portanto, a consciência de que a elaboração dogmática seria medida necessária para garantia de segurança, igualdade e previsibilidade frente à variedade interpretativa da lei – ao passo que no *common law*, logo se teria percebido que a *stare decisis* é ferramenta eficaz para obtenção de certeza jurídica²⁷⁴.

3.2 A aplicação do precedente do *common law* em âmbito tributário

Considerando o objetivo subjacente da aplicação dos precedentes – *i.e.*, harmonização de casos e decisões com as bases jurídica e fática análogas – Ricardo Victor Ferreira Bastos

²⁷⁰ Sob a égide da Constituição Brasileira de 1988 o detentor legítimo do poder é o povo; os entes políticos detêm competências. Assim, não se pode afirmar que os juízes, tribunais, cortes e demais órgãos do Judiciário não tenham poder; têm sim autoridade para exercer determinadas atribuições e funções (típicas e não típicas) dentro dos limites constitucionais. Segundo ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, apenas a Assembleia Nacional Constituinte tinha poder; ela eram quem tudo podia (inclusive em matéria tributária). A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o poder retornou ao detentor da soberania – o povo.

²⁷¹ Vale dizer que ao apresentar os argumentos em favor da doutrina de precedentes, Grant Lamond também faz ponderações. Por exemplo, acerca da consistência, afirma que os precedentes errados não poderiam se perpetuados; ou aqueles que veiculavam situações com possibilidade de múltiplos desfechos à luz dos argumentos jurídicos. A respeito da expectativa, Lamond pondera que apenas as expectativas *legítimas* devem ser consideradas no processo decisório.

²⁷² BECHO, Renato Lopes, 2017, op. cit., 520.

²⁷³ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. (Título original: / Reine Rechtslehre) Tradução João Baptista Machado. 6a ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 247-248.

²⁷⁴ MARINONI, Luiz Guilherme, 2009, op. cit., p. 25.

afirma que na seara tributária a utilização de precedentes pressupõe linearidade de aplicação de conceitos e fixação expressa da *ratio decision*²⁷⁵.

Corroborando esse raciocínio, Halperin conclui que em âmbito tributário os precedentes exercem função de argumentos de prevalência relativa (inclusive linguística); seriam “superargumentos” de força vinculante forte horizontal e verticalmente (*i.e.*, entre cortes de mesmo nível hierárquico e entre cortes de nível hierárquico diferentes)²⁷⁶.

Vale enfatizar que, complementar aos precedentes, a argumentação, hermenêutica e processo decisório do *common law* também se fundamentam na analogia; seja como forma de assimilar os resultados de determinado precedente para uma lide cujos fatos não se enquadram à *ratio* de nenhum precedente; seja como base para afastar aplicação de um precedente (*distinguishing*) caso os fatos da lide se enquadrem à *ratio* de precedente existente²⁷⁷. Apesar de parte de a doutrina afirmar o *distinguish* e análoga são reflexos da mesma técnica, Grant Lamond explica que a simetria é incompleta²⁷⁸.

Verifica-se que até o julgamento da liminar da ADI 1945/MT, os casos analisados pelas cortes superiores consideravam a comercialização de *software* como operação sujeita à exação estadual, principalmente em virtude de cuidarem de operações de revenda de bens (*i.e.*, disquete ou CD-ROM contendo cópia do *software*) realizadas por comerciantes aos consumidores no Brasil.

No entanto, à medida que os modelos de negócios para exploração e comercialização de *software* se aprimoram (*i.e.*, a exploração do software passa a ser não mais a partir da venda dos suportes físicos, mas sim por meio de *download*²⁷⁹ direto do *site* do proprietário / licenciante e posteriormente por *streaming*²⁸⁰), verifica-se diversificação das *condições e circunstâncias* dos casos envolvendo *software*.

²⁷⁵ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. A compreensão do sistema tributário nacional e sua importância para fixação dos precedentes. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo., v. 134, pp. 133-150, mai-jun/2017.

²⁷⁶ HALPERIN, Eduardo Kowarick, 2019, op. cit., p. 165-166.

²⁷⁷ LAMOND, Grant. Precedent and Analogy in Legal Reasoning. In: *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Spring 2016 Edition.

²⁷⁸ Idem.

²⁷⁹ Como explicado anteriormente, a operação de *download* consiste na disponibilização mediante cópia de conteúdos digitais, *i.e.*, *software* no computador ou servidor do usuário. A disponibilização do conteúdo digital se dá a partir do acesso e transferência por rede (*internet*) do conteúdo digital armazenado em computador ou servido remoto.

²⁸⁰ Conforme dito, o *streaming* consiste no acesso temporário de conteúdos digitais disponibilizadas pelos detentores de seus direitos (*e.g.*, uso, exploração, distribuição, licenciamento, etc.). Vale enfatizar que o *streaming* possibilita a fruição e uso transitórios e incidentais dos conteúdos digitais.

Essa alteração dos termos e condições de exploração e comercialização de *software* seria o *distinguish* que autorizaria a não aplicação do *ratio decidendi* estampada nos precedentes da década de 1990. Dito de outra forma, conforme o modelo de exploração de *software* passar a ser através de licenciamento e/ou cessão do direito de uso *diretamente* entre o usuário final e o autor (*i.e.*, proprietário do *software*), a compatibilidade necessária à aplicação da *ratio decidendi* dos julgados da década de 1990 deixa de existir, afastando a pretensão tributária estadual sobre essas operações.

Nesse contexto, Tadeu Puretz Iglesias reconhece que as diretrizes das cortes superiores não foram suficientes para dirimir consequências, já que se instalou inúmeras discussões entre os entes tributantes²⁸¹ a partir de meados da década de 2010.

Por fim, vale lembrar que a relação tributária tem natureza obrigacional²⁸² - a qual consiste no explicar de Paulo de Barros Carvalho, em vínculo abstrato que decorre da imputação normativa²⁸³ do dever de levar dinheiro aos cofres público²⁸⁴, no intuito de contribuir com recursos para viabilização das atividades e funções do Estado²⁸⁵ - cujo nascimento se verifica somente quando e se há ocorrência concreta da hipótese prevista na norma²⁸⁶. Portanto, a despeito da necessidade da ação humana, a (pré) existência da norma é condição essencial para o nascimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza é categórico ao afirmar que inexistindo norma, não há dever de pagar tributo²⁸⁷. Em verdade, a Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio da legalidade como fundante da ordem tributária, não se admitindo nenhuma forma de surgimento de obrigação tributária que não a lei²⁸⁸. Trata-se de forma de prevenção contra o que Inocência Mártires Coelho chama de investidas surpreendentes do

²⁸¹ IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos *softwares*. In: *Revista Direito Tributário Atual*. n. 44, ano 38, p. 408-435, 1º quadrimestre 2020, p. 412.

²⁸² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, 2018, op. cit., pp. 442-443; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, posição 14253-14290. Edição Kindle.

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 358-359.

²⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 17ª tiragem., Malheiros: São Paulo, 2018, pp. 22-23.

²⁸⁵ ATALIBA, Geraldo, 2018, op. cit., p.29; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 9-10 e 256.

²⁸⁶ ATALIBA, Geraldo, 2018, op. cit., p.43; BECKER, Alfredo Augusto. 2010, op. cit. p. 283; MELO, José Eduardo Soares de, 2012, op. cit., p. 259; SCHOUERI, Luís Eduardo, 2019, op. cit., Edição Kindle, posição 15057.

²⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, 2019, op. cit., p. 206.

²⁸⁸ *Ibidem*.

poder tributário²⁸⁹. A esse respeito, Geraldo Ataliba inclusive menciona que o regime Brasileiro é peculiar e mais estrito do que os demais, pois só a Lei obriga (*i.e.*, nenhuma norma pode ter força obrigatória e inovadora além da lei)²⁹⁰.

Por essa razão, sob a ordem tributária instaurada pela Carta de 1988, não se pode conceber situação em que o juiz ou corte determine obrigação de pagar qualquer tributo para fatos, operações ou atos que não tenham respaldo em lei – mesmo que dentro do exercício constitucional hermenêutico das cortes superiores²⁹¹, seja de forma concentrada ou difusa. Ou seja, na ordem jurídica Brasileira não há possibilidade de criação normativa pelos órgãos adjudicantes – diferentemente do que ocorre no *common law*. Como consequência, as decisões teriam força argumentativa apenas (e nunca normativa).

Vale ressaltar que, apesar do entendimento consolidado (até meados de 2010) acerca das operações com *software*, não houve análise acerca da natureza jurídica das operações que envolvessem licença de uso de *software*, conforme reconhece o ministro Ricardo Lewandowski durante os debates do julgamento da ADI 1945/MT²⁹². Tamanha enfatiza que, à época, os precedentes se limitaram apenas em determinar as consequências fiscais das diferentes modalidades de *software*, como se esse fosse o único aspecto relevante das operações com *software*²⁹³.

Apesar dos julgamentos recentes em que se analisou a tributação do licenciamento e cessão do direito de uso de *software* – como se verá adiante – ainda há grandes expectativas para que o julgamento do RE 688.223/PR defina mais diretrizes mais claras em âmbito econômico e jurídico.²⁹⁴

²⁸⁹ COELHO, Inocêncio Mártires. Princípios da Ordem Tributária. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4a ed. rev., atual.. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 1395-1404, p. 1397.

²⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 99.

²⁹¹ Controle de constitucionalidade e legalidade previstos nos artigos 102 e 105 da Constituição Federal.

²⁹² Muito embora nos os primeiros julgados do STJ acerca do tema (*i.e.*, REsp 39.797-9/SP e REsp 39.4.457-0/SP) se tenha decidido pela não-incidência do ICMS, com base no entendimento de que em sendo um bem imaterial, o modelo de exploração do *software*, segundo a lei seria através de contrato de licenciamento ou cessão de direito e uso. Operações sujeitas apenas ao ISS.

²⁹³ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit. p. 291-292.

²⁹⁴ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit. p. 290-293.

4. TENTATIVAS DE REGULAMENTAÇÃO E AS RECENTES PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA: REBUSCAMENTO DO CAOS

Como se viu, as primeiras diretrizes a respeito do tratamento tributário para operações com *software* derivadas dos casos analisados pelos tribunais superiores foram reproduzidas pelos entes federados até meados da década de 2010. No entanto, em razão da sofisticação das tecnologias e diversificação dos modelos de exploração, as diretrizes tornaram-se insuficientes.

4.1 Propostas legislativas infraconstitucionais

A partir do final do ano de 2015, verifica-se um movimento legislativo em âmbito estadual e municipal para confecção de normas voltadas a conferir mais clareza e certeza para operações realizadas com *software* – apesar de tudo, o efeito foi exatamente o oposto.

Descaracterizando o entendimento manifestado pelos tribunais superiores a respeito da relevância do suporte físico na mercantilização do *software*²⁹⁵, no dia 28 de Dezembro de 2015 o Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”) aprovou o Convênio ICMS 181/2015 autorizando 19 estados a conceder reduções na base de cálculo do ICMS incidente em operações com *softwares* de qualquer natureza (independente se padronizados ou padronizáveis) disponibilizados por qualquer meio, inclusive via *download*²⁹⁶.

Após a publicação do Convênio ICMS 181/2015, alguns estados²⁹⁷ publicaram normas internalizando disposições em linha com as do Convênio, muito embora o posicionamento do plenário do STF quando da análise da medida cautelar da ADI 1945/MT pela aplicação do

²⁹⁵ IGLESIAS, Tadeu Poretz, 2020, op. cit., p. 412.

²⁹⁶ A cláusula primeira do Convênio ICMS 181/2015 determina que os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins ficam autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

²⁹⁷ O estado do Rio Grande do Sul, através do decreto nº 53.121/2016 incluiu previsão a respeito da redução da base de cálculo do ICMS em operações de *software* disponibilizados por qualquer meio (conforme autorização do Convênio ICMS 181/2015), mas estabeleceu suspensão da exigibilidade até que houvesse definição do local da ocorrência do fato gerador.

O mesmo ocorreu no estado de São Paulo através do Decreto nº 61.791/2016. Vale dizer que, diferentemente do decreto gaúcho, suspensão da exigibilidade do ICMS foi revogada alguns anos mais tarde (pelo Decreto nº 63.099/2017) autorizando a cobrança do ICMS sobre operações de *software* realizadas por *download*. Vale dizer que a constitucionalidade e legalidade do Decreto nº 63.099/2017 já foram questionadas em 2018 (liminar concedida no Mandado de Segurança Coletivo Fesesp 1019249-28.2018.8.26.0053; e no Mandado de Segurança Coletivo Brasscom 1010278-54.2018.8.26.0053).

O estado do Ceará editou o decreto nº 31.903/2016 para incorporar as disposições do Convênio 181/2015, mas de forma genérica.

mesmo tratamento dos *softwares* comercializados em bases físicas aos comercializados em forma eletrônica (*i.e.*, *download*) não fosse definitiva. E exatamente por essa razão que Maurício Barros afirma que o Convênio 181/2015 seria inconstitucional; à medida que pretendeu estender o campo de incidência do ICMS para abarcar operações com *software* adquiridos via *download*²⁹⁸.

Importante ressaltar que o Convênio ICMS 181/2015 autorizava que a redução de base de cálculo a ser concedida pelos estados resultasse em carga efetiva de 5% do valor da operação – coincidentemente a mesma alíquota geralmente aplicável aos serviços de licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computador²⁹⁹. Para Matheus Augusto Ferraz Rector e Raphael de Campos Martins a promulgação do Convênio ICMS 181/2015 seria o marco da competição entre estados e municípios³⁰⁰.

No entendimento de Tathiane Piscitelli e de Theodoro Malavoglia, o objetivo do CONFAZ com o advento do Convênio ICMS 181/2015 era encerrar o debate a respeito de qual ente teria a competência para tributar operações de *software* (frente à evidente pretensão municipal de tributar com base no item 1.05³⁰¹ da então lei complementar nº 116), já que a concessão de incentivo avocaria a competência estadual para tributar³⁰².

Vale dizer que sob a ótica econômico-social, a situação de insegurança continuava: Em agosto de 2016 a Confederação Nacional de Serviços ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5576/SP) contra legislação paulista³⁰³ que instituiu a incidência do ICMS sobre operações com *softwares*, sob o argumento de que (i) ao exigir o ICMS o estado de São Paulo estaria inovando no ordenamento e extrapolando sua competência; além de que (ii) a exigência do ICMS resultaria em bitributação, à medida em que tanto a

²⁹⁸ BARROS, Maurício. O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: invalidade do ICMS nas operações com os chamados “bens digitais”. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018.

²⁹⁹ Conforme artigo 8, II da lei complementar nº 116/2003 e item 1.05 da lista de serviços anexa. Vale dizer que atualmente em muitos municípios (tal como de São Paulo), a alíquota foi reduzida para 2,9% (conforme lei 13.701/2003, artigo 16, III).

³⁰⁰ RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; MARTINS, Raphael de Campos. Aspectos tributários do *download* de *software*: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 447-461.

³⁰¹ O item 1.05 consiste no *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação*.

³⁰² PISCITELLI, Tathiane; MALAVOGLIA, Theodoro. Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018.

³⁰³ Trata-se da lei nº 8.198/1992; do decreto nº 61.522/2015 e do decreto nº 61.791/2016 do Estado de São Paulo, que dispõem sobre o ICMS em operações com *software*.

elaboração de *software* como seu licenciamento ou cessão de uso já são sujeitos aos ISS, conforme a lei complementar nº 116/2003. Atualmente, não há previsão para data de julgamento da ADI 5576/SP.

No começo de 2017 a Confederação Nacional de Serviços ajuizou uma nova Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5659/MG) em razão de fatos e fundamentos semelhantes aos que motivara a ADI 5576/SP; para declaração da inconstitucionalidade de legislação mineira³⁰⁴ que pretende submeter empresas de processamento de dados e serviços de informática ao ICMS. Segundo a autora da ADI 5659/MG, a exigência do ICMS resultaria em bitributação, à medida que tanto a elaboração de *software* como o licenciamento ou cessão de uso já são tributados pelo ISS.

Importa dizer que a questão trazida através da ADI 5659/MG está sendo analisada em conjunto com a ADI 1945/MT. O entendimento majoritário é no sentido de que a exigência de ICMS sobre operações com *software* seria inconstitucional. O julgamento ainda está pendente do voto do Ministro Kássio Nunes Marques, no entanto, ainda que ele acompanhe a cobrança de ICMS, a maioria (José Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio Mello e Luiz Fux) já descartou essa possibilidade.

Vale notar que apesar da pretensão de se buscar confirmar a competência estadual através da publicação do Convênio ICMS 181/2015, o Convênio prescindia de elementos para determinar o sujeito passivo da transação³⁰⁵. Por essa razão, o Convênio ICMS 106/2017, publicado em 29 de setembro de 2017, como objetivo suprir essa lacuna e trazer os elementos necessários para essa definição, no entanto, nesse meio tempo, a lei complementar nº 157/2016 foi publicada.

Em 30 de dezembro de 2016 foi publicada a lei complementar nº 157/2016 para alteração do texto da lei complementar nº 116/2003³⁰⁶, que traz as diretrizes do ISS, listando os setores e serviços sobre os quais municípios podem exigir o ISS.

Conforme a Justificação do projeto original (PLS 386/2012), as modificações da nova lei complementar objetivavam (i) adequar o ISS às novas dinâmicas sócios-econômicas, de

³⁰⁴ Trata-se do decreto nº 46.877/2015; do artigo 5º da lei nº 6.763/1975 e do artigo 1, I e II do decreto nº 43.080/2002 do estado de Minas Gerais, que dispõem sobre o ICMS em operações com *software*.

³⁰⁵ Ibid.

³⁰⁶ Conforme se verá mais adiante, apesar do ISS ser um tributo municipal, cabe a legislação federal estipular através de lei complementar as diretrizes do imposto, listando os setores e serviços sobre os quais municípios podem exigir o ISS. Atualmente, o ISS é regulamentado pela lei complementar nº 116/2003.

forma que abrangesse novos serviços, tais como os prestados pelo Netflix, Spotify, HBO Go, Amazon Prime Video, Google Play e Deezer; (ii) aumentar a autonomia financeira dos municípios; e (iii) conter a guerra fiscal entre os municípios a partir da definição de uma alíquota mínima efetiva.

Dentre as modificações trazidas, incluem-se a alteração das atividades de informática listada nos itens **1.03** (Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres³⁰⁷) e **1.04** (Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres³⁰⁸); e inclusão do item **1.09** para atividade de *streaming*³⁰⁹.

Sem dúvida, tais alterações geraram muitas discussões (principalmente no que tange à tributação de atividades de *streaming* – que está fora do escopo do presente estudo), mas o item **1.05** não foi alterado tampouco revogado, de forma que a legislação manteve dentro da competência municipal licenciamento e cessão do direito de uso de *software*. Na realidade, nos parece que as alterações trazidas pela lei complementar nº 157/2016 teriam estendido a competência municipal ao incluir outras atividades e operações com *software*.

Nesse contexto e sob o argumento de uniformizar o entendimento e trazer segurança, o município de São Paulo editou o Parecer Normativo SF 1/2017, através do qual determinou que operações de licenciamento ou cessão de direito de uso *software*, através de suporte físico, transferência eletrônica de dados ou, ainda, quando instalados em servidor externo estarão sujeitas ao ISS, independentemente de se tratar de *software* padronizado ou desenvolvido sob encomenda.

O efeito foi exatamente o contrário, pois, conforme explica Roberto França de Vasconcellos³¹⁰, à época, a pretensão municipal colidia com a jurisprudência pacificada pelo

³⁰⁷ Originalmente, a descrição do item 1.03 era apenas “Processamento de dados e congêneres”

³⁰⁸ Originalmente, a descrição do item 1.04 era apenas “Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”

³⁰⁹ A descrição que consta na lei é a seguinte: “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”.

³¹⁰ VASCONCELLOS, Roberto França de. Linhas iniciais sobre o conflito de competência entre estados e municípios. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018, pp. 20-21.

do STF³¹¹. Corroborando esse entendimento, Frederico Menezes Breyner acrescenta ser também conflitante com entendimento externado pelos estados (através, por exemplo, do Convênio ICMS 181/2015)³¹².

Segundo Roberto França de Vasconcellos³¹³, a reação foi imediata; em âmbito do estado de São Paulo a Decisão Normativa CAT 4/2017 foi editada estabelecendo incidência do ICMS sobre operações com *software* padronizados realizadas por *download* ou *streaming*. No âmbito do CONFAZ, foi editado o Convênio ICMS 106/2017.

O objetivo primordial do Convênio ICMS 106/2017 era encerrar o conflito entorno da tributação de operações com itens digitais a partir da definição de todos os elementos da hipótese de Convênio ICMS 106/2017 (à medida que as disposições do Convênio ICMS 181/2015 não haviam sido suficientes).

Em apertada síntese, o Convênio ICMS 106/2017 regulamentou operações realizadas com *softwares* padronizados ou patronizáveis³¹⁴ adquiridos por meio de *download* – aproximando e atualizando, portanto, a tributação à nova realidade digital³¹⁵.

No que tange aos demais elementos da exação, estabeleceu que o ICMS fosse devido ao estado no qual estivesse situado o adquirente³¹⁶, em regra, pelo detentor do *site* ou plataforma eletrônica que realize a venda ou disponibilização³¹⁷. A respeito da sujeição passiva, o Convênio ainda possibilita aos estados a atribuição pela responsabilidade a terceiros, inclusive no caso de importação³¹⁸.

Apesar de trazer diretrizes para a cobrança do ICMS, as disposições do Convênio abrem espaço para novos desafios práticos e, principalmente, questionamentos em torno da

³¹¹ Nesse sentido, TATHIANA PISCITELLI e ROBERTO VASCONCELLOS enfatizam que a disposição do parecer emitido pelo município de São Paulo também rompe com a jurisprudência do STF gerando total falta de insegurança jurídica nas atividades realizadas com bens digitais realizadas em ambiente virtual.

³¹² MENEZES, Frederico Breyner. *O parecer do fisco paulistano sobre ISS de software*. 08 set. 2017.

³¹³ VASCONCELLOS, Roberto França de. Linhas iniciais sobre o conflito de competência entre estados e municípios. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018, pp. 20-22.

³¹⁴ Conforme se extrai da leitura da cláusula primeira: “As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.”

³¹⁵ FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 173-192.

³¹⁶ Conforme determinação da cláusula terceira.

³¹⁷ Conforme cláusula quarta.

³¹⁸ Conforme cláusula quinta.

constitucionalidade e legalidade³¹⁹ de tais disposições. Por essa razão, em 11 de junho de 2018 foi apresentada a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5958/DF) pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (“Brasscom”) contra o Convênio ICMS 106/2017.

No entendimento da Brasscom, o Convenio 106/2017 teria criado uma regra de arrecadação de ICMS sobre operações de comercialização de conteúdo digital por meio de transferência eletrônico, a qual afrontaria as disposições constitucionais e implicaria em bitributação de tais operações (pois, no entendimento da Brasscom tais operações já estariam sujeitas à incidência do ISS). Ademais, também alega que o Convenio 106/2017 extrapola a competência material atribuída pelo artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal; que o disposto nas cláusulas quarta e quinta afrontam a reserva de lei complementar para estabelecer regras gerais de direito (conforme artigo 146, III “a” e artigo 155, §2º, XII “a” e “d”); que há ofensa e supressão da competência senatorial para definir alíquotas de ICMS em operações interestaduais; e violação da regra de repartição do ICMS nas operações interestaduais.

Atualmente, não há previsão para data de julgamento da ADI 5958/DF.

4.2 Propostas para alteração e reforma constitucional

É importante mencionar que em 2019 foram apresentados duas propostas de emenda constitucional (“PEC”) ao Congresso com o intuito de simplificar e racionalizar o sistema tributário; a PEC 45/2019 foi apresentada na Câmara dos Deputados em abril de 2019; e alguns meses mais tarde, em Julho, a PEC 110/2019 foi apresentada no Senado Federal.

Tanto a PEC 45/2019 como a PEC 110/2019 propõem que alguns tributos sejam extintos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), que seria compatível com a economia digital e abrangeria operações com *software* (bens intangíveis); e um outro imposto seletivo, específico para alguns bens e serviços (“Imposto Seletivo”).

³¹⁹ Com base na legislação em vigor (artigo 146, III, “a” da Constituição Federal e artigo 121, II do Código Tributário Nacional), a atribuição pela responsabilidade pelo recolhimentos do tributo a pessoa diversa do contribuinte deveria ocorrer mediante disposição em *lei*. Tathiana Piscitelli e Theodoro Malavoglia exploram os problemas na delimitação da sujeição passiva a partir do seu estudo intitulado *Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis*. A questão da sujeição passiva é indicada por Maurício Barros como uma das patologias do Convênio 106/2017 em seu estudo *O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: invalidade do ICMS nas operações com os chamados “bens digitais”*. No artigo *Desafios da tributação doméstica de operações com software na era da economia digital* Paulo César Teixeira Duarte Filho e Arthur Pereira Muniz Barreto chamam a atenção para essa questão e levantam outras igualmente controversas.

A proposta veiculada pela PEC 45/2019 determina que o IPI; PIS; COFINS; ICMS; e ISS sejam substituídos pelo IBS, o qual será previsto no rol de tributos de competência da União sob o novo artigo 152-A. O IBS será instituído por lei complementar cuja competência será da União.

A alíquota do IBS proposta pela PEC 45/2019 será determinada pela soma de sub-alíquotas fixadas por cada ente federado por meio de lei ordinária. Dessa forma, a alíquota do IBS (resultado da soma das sub-alíquotas) será aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada município/estado brasileiro. A arrecadação devida a cada ente será determinada a partir da aplicação direta das sub-alíquotas sobre a base de cálculo do IBS.

A PEC 45 não admite concessão de qualquer benefício fiscal relacionados ao IBS. Apesar disso, prevê a devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda (observadas algumas condições).

Por fim, o Imposto Seletivo a ser instituído pela PEC 45/2019 terá índole extrafiscal, portanto, será cobrado sobre determinados conteúdos (*i.e.*, bens, serviços e direitos) no intuito de desestimular seu consumo. A definição dos conteúdos sujeitos ao Imposto Seletivo ocorrerá por meio de lei ordinária ou por medida provisória.

A PEC 110/2019, por sua vez, prevê que o IBS substituirá também o Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (“IOF”); Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico incidente sobre operações com combustíveis (“CIDE-Combustíveis”); e Salário-Educação (além do IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS). Esse IBS será de competência estadual e será instituído pelo Congresso Nacional através de lei complementar.

No que tange ao aspecto quantitativo, o IBS a ser instituído pela PEC 110/2019 terá uma alíquota padrão. Existe a possibilidade de fixar alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços, as quais serão aplicadas de forma uniforme em todo território nacional. Além disso, operações com determinados conteúdos (tais como alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, saneamento básico e educação) poderão ser beneficiadas via lei complementar. E, tal como a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 também prevê devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda.

O produto arrecadado pelo IBS da PEC 110/2019 será partilhado entre todos os entes federados segundo percentuais previstos constitucionalmente sobre a receita bruta do IBS (repassa de cota-parte).

Vale enfatizar que a PEC 110/2019 também prevê o Imposto Seletivo, mas este terá índole arrecadatória e será cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados; combustíveis e lubrificantes de qualquer origem; gás natural; cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações referidas pelo artigo 21, XI da Constituição; bebidas (alcoólicas e não alcoólicas) e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

A PEC 110/2019 também trata de outras matérias tributárias (não previstas pela PEC 45/2019), tais como extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (cuja base será incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica); ampliação do campo de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor para incluir aeronaves e embarcações, com arrecadação integral destinada aos municípios; e autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social.

Até o momento, as duas PECs ainda estão sob análise do Congresso.

Em maio de 2020 foi apresentado³²⁰ na Câmara dos Deputados o projeto de lei nº 2.358/2020 para instituição da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de determinados serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (“CIDE-Digital”).

Segundo a justificativa do projeto, a CIDE-Digital teria sido criada à luz do *digital service tax* nos moldes propostos pela OCDE para a criação de um tributo sobre o faturamento das grandes empresas de tecnologia – como medida para não desestimular *startups* nacionais – focadas em publicidade digital, venda de dados (dos usuários) e intermediação pela venda de conteúdo digital em plataformas digitais.

A principal crítica da CIDE-Digital é praticamente oposta aos motivos que lhe deram origem; o contexto fiscal brasileiro e o europeu são muito diferentes. A criação do *digital service tax* nos países europeus se justifica em razão da ausência de tributação sobre as receitas auferidas pelas empresas digitais em seus respectivos países; reflexo dos tratados assinados, que proíbem retenções de fonte e só permitem a tributação nos países de consumo apenas no caso de haver estabelecimento (permanente) físico da empresa nesses países. No

³²⁰ Pelo Deputado João Maia

Brasil, por outro lado, as remessas internacionais ³²¹ já estão sujeitas a uma carga tributária expressivamente alta.

Em termos qualitativos, a CIDE-Digital incidirá de forma progressiva (1% a 5%)³²² sobre a receita bruta auferida por empresas de tecnologia que sejam parte de grupos econômicos que auferiam receita brutas globais anuais superiores a R\$ 3 bilhões e, ao mesmo tempo ultrapassem R\$ 100 milhões de receita bruta no Brasil³²³. Nesse contexto, vale esclarecer que a inclusão do faturamento do grupo como parte do aspecto material foi estrategicamente determinado com o objetivo de evitar planejamentos que envolvessem fracionar as operações em entidades menores.

O projeto ainda está em análise pelo Congresso Nacional, no entanto, o projeto apresenta inconsistência³²⁴, a começar pela inconstitucionalidade da nova exação quanto à (ausência) de competência para tributar receitas auferidas por não residentes; não conformidade dos requisitos das contribuições interventivas (referibilidade) e violação à isonomia; bem como pela possível invasão de materialidade da CIDE instituída pela lei nº 10.168/2000 (“CIDE-Royalties”).

Um mês após a apresentação do projeto de lei nº 2.358/2020, a Brasscom emitiu um manifesto para rejeição da CIDE-Digital argumentando que a proposta violaria os princípios da isonomia, capacidade contributiva, proporcionalidade e compensação; aumentaria despropositadamente a carga tributária (de um setor que *já* recolhe tributos); ignoraria a realidade do mercado; e isolaria o país das cadeias globais de valor.

Em meados de Julho de 2020 um novo projeto de lei foi apresentado³²⁵ na Câmara dos Deputados para instituição da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (“CBS”) em substituição ao PIS/COFINS³²⁶ e ao PIS/COFINS-Importação³²⁷.

³²¹ A carga efetiva varia em razão da natureza da remuneração (*i.e.*, importação de serviços em geral; serviços técnicos; serviços de telecomunicação; e *royalties*, incluindo licenças de uso de propriedade intelectual diversas), mas geralmente está sujeita ao Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), PIS/COFINS-Importação, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico de Tecnologia (“CIDE-Royalties”), ISS, ICMS e Imposto sobre Operações Financeiras de Câmbio (“IOF-Câmbio”).

³²² Cf. artigo 6 do projeto de lei nº 2358/2020.

³²³ Cf. artigo 4 do projeto de lei nº 2358/2020.

³²⁴ BARROS, Maurício; FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. Digital Service Tax à Brasileira: 10 razões porque a CIDE-Digital não deve ser aprovada pelo Congresso Nacional. **Jota**. São Paulo: 13 out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/digital-services-tax-a-brasileira-10072020>. Acesso em 24 jan. 2021.

³²⁵ Pelo ministro da economia Paulo Roberto Nunes Guedes.

³²⁶ Instituídas pela lei complementar nº 70/1999 (lei complementar nº 07/1970 e nº 08/1970), regulamentadas pela lei nº 10.833/2003; e pela lei nº 10.637/2002.

Segundo a justificativa do projeto de lei nº 3.887/2020, a CBS teria sido desenhada de forma a garantir neutralidade, simplificação e transparência a partir da tributação do valor adicionado. Nesse sentido, a CBS incidirá³²⁸ apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial (*i.e.*, operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo, incluindo intangíveis) a uma alíquota única de 12%³²⁹.

De forma a sanar as imperfeições e dificuldades da não-cumulatividade estabelecida para o PIS/COFINS, os créditos da CBS são reconhecidos a partir do tributo incidente nas etapas anteriores e destacado nos documentos fiscais³³⁰ (vedada a apropriação de créditos em relação às operações não oneradas pela CBS³³¹). Tais créditos poderão ser usados para compensar tributos federais e eventuais créditos acumulados serão devolvidos³³².

O projeto tem alguns aspectos de melhoria (dada a materialidade da exação e os requisitos constitucionais³³³ seria recomendável³³⁴ alterar a denominação de *contribuição social*; além disso, em razão de sua materialidade, poderia se argumentar que a CBS incidiria sobre resultados decorrentes do método de equivalência patrimonial e sobre os lucros/dividendos recebidos por pessoas jurídicas que investissem em outras entidades, tais como *holding* e bancos; por fim, a previsão de multa incompatíveis com as aplicáveis aos demais tributos federais), mas talvez o aspecto de maior debate revolve em torno da alíquota única de 12%.

A despeito da eficácia econômica, do ponto de vista social, a aplicação linear da alíquota gera consequências distributivas indesejáveis, já que submetem todos os agentes, independente desses estarem em condições semelhantes, ao mesmo tratamento. No entanto, em Nota Informativa³³⁵ publicada em 05 de Outubro de 2020, a Secretaria de Política

³²⁷ De forma similar ao atual PIS/COFINS-Importação, a hipótese de incidência da CBS será a importação de bens e serviços (independentemente da denominação) do exterior, inclusas importações de intangíveis, bem como remuneração para o exterior de cessão e licenciamento de direitos. (cf. artigos 61, 70). A alíquota também será de 12% (cf. artigos 67 e 76).

³²⁸ Cf. artigos 2 e 7 do projeto de lei nº 3887/2020.

³²⁹ Cf. artigo 8 do projeto de lei nº 3887/2020.

³³⁰ Cf. artigos 9 e 10 do projeto de lei nº 3887/2020. Vale esclarecer que em relação às operações de importação, também é permitido a apropriação de créditos correspondente ao valor de CBS efetivamente recolhido (artigo 82) – já que a importação é usualmente amparada por uma nota comercial (*commercial invoice*) a ser emitida pelo exportador no exterior; e não por um documento fiscal (nos termos da legislação tributária Brasileira).

³³¹ Cf. artigo 11 do projeto de lei nº 3887/2020.

³³² Cf. artigo 14 do projeto de lei nº 3887/2020.

³³³ Artigo 195, §4º combinado com artigo 154, I da Constituição Federal de 1988.

³³⁴ FUNARO, Hugo; ODORIZZI, Douglas Guidini; CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. O Projeto da CBS precisa ser aperfeiçoado. *Conjur*. São Paulo: 15 out. 2020.

³³⁵ SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Nota Informativa – CBS: em direção a menor regressividade do sistema tributário brasileiro (05/10/2020). Ministério da Economia. Brasília.

Economia do Ministério da Economia demonstra que em razão do perfil diferenciado de consumo dos indivíduos e das diferentes etapas e cadeias produtivas a CBS provocaria impactos diferenciados nas diferentes classes de renda – em observância à progressividade do tributo³³⁶.

O projeto de lei nº 3.887/2020 foi entregue como primeira etapa da reforma tributária em originalmente com pedido para atribuição de regime de urgência³³⁷. No entanto, no começo de setembro de 2020, o pedido de urgência foi retirado³³⁸ como forma de evitar trancamento da pauta³³⁹, principalmente em virtude do recebimento da PEC 32/2020 para reforma administrativa.

Como se viu, as propostas legislativas mais recentes pressupõem alterações das normas tributárias – sejam de cunho estrutural como as PEC, sejam de cunho ordinário como os projetos de lei de 2020. E, enquanto resultado do exercício legislativo³⁴⁰, tais propostas são derivações do exercício da autonomia popular, motivada pela alteração das condições e valores sociais, culturais e econômicos. Portanto, as discussões acerca da reforma tributária e alterações do sistema tributário – que é eminentemente constitucional e, por isso, é orientado por valores e princípios, que no ensinar de José Afonso de Silva, traduzem escolhas políticas fundamentais que informam a Constituição e moldam a nação³⁴¹; e no entender de Geraldo Ataliba, expressa a substância última do querer popular³⁴² – pressupõe análise de aspectos extrajurídicos, que estão fora do escopo desse trabalho.

³³⁶ A partir da (1) Pesquisa de Orçamentos Familiares (que tem por objetivo mensurar as estruturas de consumo, gastos, rendimentos e parte da variação patrimonial das famílias); (2) Matriz de Insumo Produto (que quantifica a cadeia produtiva de cada produto e serviço); e (3) cruzamento das cadeias produtivas com o perfil de alíquotas fornecido pela Receita Federal do Brasil, foi possível calcular o impacto da CBS sobre o consumo dos indivíduos por faixa de renda (identificando, também, nível de regressividade).

Nesse contexto, se verificou que os indivíduos de menor poder aquisitivo tendem a gastar mais com serviços e bens essenciais (tais como água, gás, etc.), ao passo que aqueles com maior poder aquisitivo tendem a gastar mais com bens e serviços menos essenciais (hotéis, restaurantes, etc.). Nesse contexto, cada perfil de consumo produz alíquota final diferente.

³³⁷ Mensagem nº 405 de 21 de julho de 2020, através do Despacho do Presidente da República publicado na Edição Extra do Diário Oficial da União do dia 21 de Julho de 2020 – Edição 138-C.

³³⁸ Mensagem nº 506 de 4 de setembro de 2020, através do Despacho do Presidente da República publicado na Edição Extra do Diário Oficial da União do dia 04 de Setembro de 2020 - Edição 171-A..

³³⁹ TERRA. Disponível em: <<https://www.terra.com.br/economia/governo-pede-retirada-de-urgencia-em-reforma-tributaria-no-congresso,386cdccb05dfdfde7d00d3a2e089d58cacb0hx35.html>>. Acesso em 21 jan. 2021.

³⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, 2019, op. cit., p. 563

³⁴¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª ed., rev. e atual. nos termos nos termos da Reforma Constitucional, Emenda até a Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005. São Paulo: Malheiros. 2005, p. 93.

³⁴² ATALIBA, Geraldo, 2011, op. cit., p. 7.

No que pese as manifestações e tentativas legislativas em âmbito estadual e municipal, a Receita Federal manifestou posicionamento interessante a respeito de operações com *Software as a Service*, o qual merece ser citado.

4.3 Criticável tributação da remuneração do *Software as a Service* como serviço pela Receita Federal do Brasil

No começo de 2017 a Receita Federal publicou a Solução de Consulta COSIT nº 191 de 23 de Março de 2017 para esclarecer diretrizes sobre a incidência de IRRF e CIDE sobre pagamentos internacionais para remunerar autorizações de acesso e uso remoto de *Software as a Service* (“SaaS”).

Segundo publicação especial³⁴³ do *National Institute of Standards and Technology* do *U.S. Department of Commerce*, o *SaaS* é uma espécie de *cloud computing* – que, como já explicado, consiste em modelo de exploração para acesso de um conjunto de aplicações de computador digitais compartilhadas (*e.g.*, servidores, rede, armazenamento, , programas, serviços, etc.), sob demanda e de forma conveniente, de disponibilização rápida e com mínimo de esforço de gerenciamento e interação.

Sob um contrato de *SaaS* o contratante remunera o contratado pela disponibilidade de uma ou mais aplicações criadas ou de titularidade do provedor/contratado em nuvem³⁴⁴; ou seja, o usuário paga pelo uso³⁴⁵ (e não pela propriedade) da(s) aplicação(ções) (*i.e.*, *software*). O acesso geralmente ocorre através de uma interface em ambiente digital (*i.e.*, navegador de *internet*), à distância, através de senha previamente definida. O usuário não tem nenhuma ingerência, poder ou responsabilidade sobre a infraestrutura e/ou aplicações (com exceção de determinadas configurações específicas e limitadas)³⁴⁶. Eventual manutenção, atualização, suporte técnico e inclusão de novas versões do *software* / aplicações são responsabilidade exclusiva do provedor.

Na situação analisada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, a consulente remunerava fornecedores nos Estados Unidos pela aquisição de autorizações de

³⁴³ MELL, Peter; GRANCE, Timothy. *The NIST Definition of Cloud Computing* – Recommendations of the National Institute of Standards and Technology. Special Publication 800-145. Gaithersburg, 2011, p. 2.

³⁴⁴ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit. p. 198.

³⁴⁵ ARCOVERDE, Daniel F.; FREITAS, Rodrigo Q.; MELO, Cássio A.; MORAES, Éfrem R. A.; PIMENTEL, João H.C. *Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente*.

³⁴⁶ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, 2020, op. cit. p. 198; MELL, Peter; GRANCE, Timothy, 2011, op. cit., p. 2.

acesso e uso do *SaaS* (através de senhas de acesso remoto), as quais seria repassadas a usuários no Brasil.

Em razão dos contratos serem feitos de maneira padronizada, a Coordenadoria-Geral de Tributação equiparou-os a contratos de adesão em que são oferecidos serviços de acordo com a escolha feita pelo cliente (pacote de utilização eleito). Além disso, também se entendeu que as aplicações e funcionalidades oferecidas seriam típicas operações de *prestação de serviços*; mais especificamente, como *prestação de serviços técnicos*, à medida que decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Tendo em vista que em situação anterior, a mesma Coordenadoria Geral de Tributação se manifestou (Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 de 27 de Março de 2017) no sentido de que remessa para remunerar licença de comercialização ou distribuição de *software* a usuários finais no Brasil teria natureza de *royalty*, não nos parece que a resolução dada à consulta é razoável (a revenda das licenças de uso seria uma forma de sublicenciar ou simplesmente de explorar um direito).

Tudo leva a crer que a diferença no tratamento foi motivada pela diferença das tecnologias envolvidas – o *SaaS* é um *software* com funcionalidades, usos e utilidades diferentes dos demais programas – no entanto, em termos jurídicos, nos quer parecer que a operação seria mesma (*i.e.*, licença de direito).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pela perspectiva do contribuinte, o consumo das funcionalidades de *software* sempre foi o mesmo; desde 1993 o contribuinte usa se beneficia e aproveita das funcionalidades de programas de computador; a despeito da forma de como os adquire (*i.e.*, aquisição de caixinha com disquete ou com CD-ROM; através de cópia obtida por transmissão eletrônica de dados (*i.e.*, *download*) ou até mesmo por acesso remoto mediante senha).

No entanto, sob a perspectiva jurídico-tributário, o entendimento sobre a tributação mudou algumas vezes – inicialmente sujeito ao ISS (até 1996); posteriormente ao ICMS (até meados de 2010); com as inovações legislações a partir de 2015, ao ICMS e ISS; e mais recentemente, ao ISS, conforme manifestações mais recentes no julgamento da ADI 1945/MT e ADI 5659/MG – o que por si só sugere que uma análise cuidadosa das materialidades dos tributos sobre o consumo seja necessária.

TÍTULO 4

A TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E ANÁLISE DAS MATERIALIDADES POSSÍVEIS

1. INTROITO

Com base em seus estudos das finanças públicas, Antonio de Marco de Viti³⁴⁷ concluiu que, a despeito da denominação jurídica, os tributos são sempre e necessariamente pagos com a renda da produção corrente³⁴⁸. Segundo De Viti, tais rendas podem ser categorizadas conforme sua origem e natureza (i.e., decorrentes de propriedades pessoais, imóveis, atividades profissionais, etc.); e também de acordo com seu estágio (se em produção, já distribuída, consumida ou investida). Com isso conclui que, economicamente, os tributos seriam equivalentes, diferenciando-se apenas quanto o momento de incidência da renda³⁴⁹.

A infalibilidade desse critério financeiro dos tributos é corroborada por financistas mais modernos como Paul Studensk³⁵⁰ e por juristas que, tal como Rubens Gomes de Sousa, respaldam a concepção de Viti a respeito da natureza econômica dos tributos³⁵¹.

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, distingue a base econômica dos tributos de sua fonte de pagamento e, em seu entendimento, haveria dois substratos econômicos para a tributação; a renda e o capital; muito embora os tributos sejam pagos, na maioria das vezes, mediante renda³⁵².

Tendo em vista que a tributação pressupõe incidência econômica (seja apenas a renda ou binômio renda-capital), a lei busca alcançar no mundo pré-jurídico (plano econômico) fatos e atos que contenham conteúdo econômico ou que indiquem a sua existência – é o que Becker chama de ‘fato-signo’ presuntivo de renda ou capital³⁵³. São fatos ou atos que, na definição de Roque Antonio Carrazza, fazem presumir que haja riqueza suficiente para arcar com o tributo³⁵⁴ e, indiretamente, custear os gastos públicos.

As sociedades contemporâneas vivem o novo paradigma da economia digital – marcado pela imaterialidade, mobilidade e inovações tecnológicas que permitem que os

³⁴⁷ DE VITI DE MARCO, Antonio. *First Principles of Public Finance*. Tradução de Edith Pavlo Marget. London: Jonathan Cape Thirty Bedford Square, 1952. Título original: I primi principii dell'economia finanziaria, p. 205.

³⁴⁸ STUDENSKI, Paul. Characteristics, Developments and Present Status of Consumption Taxes. In: *Law and Contemporary Problems*. vol. 8, no. 3, 1941, pp. 417-418.

³⁴⁹ DE VITI DE MARCO, Antonio, 1952, op. cit., pp. 213-214..

³⁵⁰ Professor de Economia da Universidade de Nova York (NYU), economista consultor de diversas agencias publicas norte-americanas (tais como a *United States Social Security Board*), vice-presidente da *Tax Research Foundation* e diretor de pesquisa sobre os problemas de finanças públicas do *New York State Constitutional Convention Committe* e do *New York State Commission for the Revision of the Tax Law*.

³⁵¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 10, out./dez/ 1947, p. 54-55.

³⁵² BECKER, Alfredo Augusto, 2010, op. cit., p. 384-385.

³⁵³ BECKER, Alfredo Augusto, 2010, op. cit. p. 537.

³⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ª ed., revisada, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 83.

agentes operem em escala global a partir de um único local central – e não há dúvida de que as operações que ocorrem nessa nova economia possuem conteúdo econômico³⁵⁵, denotando capacidade de concorrer nas despesas públicas.

Apesar de essencialmente atrasado em relação aos fenômenos da vida fática, o Direito (inclusas, portanto, as normas tributárias) usualmente contém mecanismos de adequação para alcançar novas realidades, no entanto estes parecem insuficientes perante às circunstâncias econômico-culturais e sociais da economia digital; em parte porque as normas existentes não são compatíveis com as novas dinâmicas e modelos de negócio da economia digital; mas principalmente porque não foram elaboradas à luz da intangibilidade e fluidez que prevalece no novo paradigma econômico.

Em âmbito internacional, os países que compõe o G-20 e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE") já endereçaram a questão ao expor a necessidade da adoção de estratégias coordenadas³⁵⁶ entre os países para harmonizar a legislação tributária internacional no intuito de mitigar e evitar migração e distribuição artificiais de lucros, decorrentes de planejamentos internacionais no contexto da economia digital.

Formalmente, o Brasil ainda não faz parte da OCDE³⁵⁷ – apesar de ser considerado um parceiro-chave – mas atualmente enfrenta em âmbito doméstico as mesmas questões e desafios no que tange à tributação na economia digital.

Diante da variedade de utilidades consumíveis da economia desmaterializada e da atipicidade dos contratos que as respaldam, há grande incerteza no que tange aos aspectos fiscais. Mais especificamente, há pouca ou nenhuma previsibilidade das consequências tributárias decorrentes do consumo das funcionalidades e atributos de *software* – comercialmente viabilizado por meio de licenciamento e cessão do direito de uso.

³⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato Gerador da Obrigação Tributária – Critérios e Questões Fundamentais. In: *Revista Direito Tributário Atual*, v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, pp. 441-455.

³⁵⁶ O plano de ação denominado BEPS – *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* – contempla quinze ações, sendo a ação nº 01 dedicada para endereçar os desafios da economia digital. Em apertada síntese, a Ação nº 01 consiste na análise conjunta das estruturas existentes adotadas pelos agentes econômicos e dos novos modelos de negócio, focando nas principais características da economia digital, dentre as quais se inclui a mobilidade de intangíveis, isto é, o desenvolvimento, exploração e alta dependência de intangível, à medida em que o investimento e desenvolvimento em intangíveis é essencialmente o que criar valor gerar crescimento às empresas na economia digital.

³⁵⁷ Em Maio 2017 o Brasil expressamente manifestou interesse em se tornar um membro da OCDE, desde então intensificou sua participação e cooperação de forma a convergir com os padrões do grupo.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Esse capítulo será inaugurado com um breve histórico da tributação do consumo no Brasil (*i.e.*, desde a primeira Constituição republicana de 1981 até a Constituição de 1988), pois a tributação sempre foi assunto de relevância constitucional (pois pressupõe invasão ao patrimônio e imposição à liberdade dos jurisdicionados).

Considerando as disposições constitucionais atuais acerca do sistema tributário, verifica-se que os três entes da Federação têm competência para instituir tributos sobre o consumo. Nesse contexto, serão feitas breves considerações sobre alguns valores e princípios que informam o sistema tributário – quais sejam, princípio federativo, da república, autonomia e legalidade – pois é em razão de tais princípios e valores que se atribui competência para a União, Estados e Municípios para tributar o consumo (através do IPI, ICMS e ISS).

Antes de passar à análise das materialidades de cada tributo, também serão feitos comentários sobre a competência tributária.

3. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Mais especificamente, sobre o que é a competência tributária e suas características. Além disso, serão feitas considerações sobre as definições trazidas pela norma constitucional; se são tipo ou conceitos. Vale enfatizar que as colocações acerca da discussão *tipo vs conceito* serão ponderadas tendo em vista a razoabilidade, segurança jurídica e legalidade das regras tributárias, pois servirão de base para a análise crítica quanto ao alcance e abrangência das materialidades.

Com base no acima, passe-se à análise dos tributos individualmente.

4. COMPETÊNCIA FEDERAL PARA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Como adiantado, a Constituição atualmente atribui à União competência para instituir o IPI. Tendo em vista a natureza e característica dos *intangíveis* – enquanto bens imateriais – parece razoável assumir que dificilmente serão sujeitos a um processo de industrialização ou considerados como produtos industrializados. Por essa razão, não serão feitos comentários detalhados sobre a materialidade do IPI e de pronto será descartada como exação apropriada para operações de licenciamento e cessão do direito de uso de *software*.

5. COMPETÊNCIA ESTADUAL PARA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Em âmbito estadual, a Constituição autoriza os estados a instituírem imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). A análise da materialidade do ICMS será focada na circulação de mercadoria, mais especificamente no que consiste circulação (para fins do imposto); e (2) conceito de mercadoria. Em ambos os casos, serão trazidos argumentos, explicações e esclarecimentos da doutrina, bem como julgados (e manifestações administrativas) relevantes. No entanto, apesar do conceito de mercadoria ter sido alterado e/ou flexibilizado em razão da alteração dos padrões de consumo e negócios - muito embora uma flexibilização possa parecer temerária para fins de segurança jurídica e legalidade – será concluído que a exação apropriada também não será do ICMS – a despeito das recentes alterações legislativas trazidas pelos convênios.

Nesse ponto, serão recordadas as considerações feitas no capítulo 2: a exploração comercial de um *software* é sempre via cessão ou licenciamento (seja de uso, distribuição, exploração, comercialização) - a despeito da forma como é viabilizado o uso (*i.e.*, cópia local a partir de compra de caixinha com CD-ROM/disquete/disco; a partir de transferência eletrônica (*download*); ou acesso em nuvem (*cloud computing*). Portanto, a oferta de *software* ao mercado, enseja consumo de utilidade via autorização de uso (perpétua ou temporária) – aproximando a operação do aluguel ou *royalty*.

6. COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Por fim, se passará aos comentários da materialidade do ISS.

Inicialmente, serão feitas breves considerações acerca das normas vigentes (*i.e.*, a lei complementar nº 116/2003 enquanto lei complementar); isto é, com base na lei complementar nº 116/2003, as operações de licenciamento e cessão de uso de *software* estariam sujeitas ao ISS – inclusive foi com base nesse argumento que o STF sinalizou a resolução da ADI 1945/MF e da ADI 5659/MG.

No entanto, historicamente existiram atividades que originalmente constavam na lista (das atividades sujeitas ao ISS) e posteriormente foram excluídos em sede de controle de constitucionalidade. Por esse motivo, se faz necessária análise detalhada da materialidade do ISS (serão trazidos argumentos, explicações e esclarecimentos da doutrina, bem como julgados e manifestações administrativas relevantes).

A análise iniciará com breves considerações sobre a concepção econômica e do direito comparado, nas quais a definição de ‘serviços’ é residual, isto é, contempla tudo aquilo que não for bem tangível. No entanto, tendo em vista a norma constitucional (*i.e.*, a expressão ‘serviços de qualquer natureza’) bem como a necessidade de listar as atividades sujeitas ao ISS em lei, serão feitas reflexões sobre a possibilidade de adotar esse entendimento (*i.e.*, de que toda e qualquer utilidade não tangível esteja sob o campo de incidência do ISS), especificamente, se ponderará a pertinência dessa linha de raciocínio para fins tributários.

A princípio, não parece razoável adotar esse entendimento diante de um sistema em que vigora legalidade estrita e no qual se preocupa com a segurança jurídica. Inclusive como forma de afastá-lo, se usará o posicionamento tradicional da jurisprudência da concepção civilista de ‘serviço’ como argumento (*i.e.*, as decisões dos tribunais superiores e estaduais desconsiderando certos itens da lista como serviço, tais como aluguel de bens móveis (STF) e cessão de marca e sinais publicitários (TJ SP) – apesar da (críticável) decisão recente sobre tributação das atividades das operadoras de saúde.

O capítulo será concluído com o entendimento de que a operação de licenciamento e cessão de direito de uso de *software* não está contida na materialidade do IPI nem do ICMS. No que tange ao ISS, há uma linha de raciocínio no sentido de que não, essas operações não estão contidas na materialidade do ISS; mas também há posicionamento para afirmar que sim.

No caso de se entender que tais operações estão no campo de incidência do ISS, surgem outras questões de ordem prática, principalmente porque (a) o ISS é um tributo municipal; e (b) trata-se de consumo de um bem imaterial (em tese consumível por qualquer um, em qualquer lugar).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No intuito de sintetizar as ideias e conclusões do trabalho, abaixo seguem as considerações finais elencadas na forma de itens.

1. O final do século XX é marcado pelo novo paradigma econômico-social derivado da chamada economia digital, cujos os fatores determinantes de riqueza, crescimento e desenvolvimento são intangíveis.
2. A despeito das possíveis definições (*e.g.*, contábil, econômica, financeira, etc.), os intangíveis – caracterizados pela imaterialidade, já que são fruto da criação abstrata do ser humano – possuem relevante conteúdo econômico. Portanto, embora não haja uma definição legal do termo, não há dúvidas de que os intangíveis podem ser objeto de relações jurídicas (tais como as tributárias).
3. Os intangíveis da economia digital apresentam características únicas e inéditas – tais como a subsidiariedade, escalabilidade e sinergia – que viabilizam o desenvolvimento de modelos de exploração comercial e dinâmicas operacionais sem precedentes. Ou seja, porque determinado bem é intangível pode ser explorado de formas que um bem tangível jamais poderia.
4. Sua natureza abstrata gera uma aproximação lógica dos institutos jurídicos que regulamentam os direitos da propriedade intelectual. No entanto, em função dos novos modelos e dinâmicas – decorrentes das características inerentes dos intangíveis – e da constante inovação tecnológica, verifica-se que as normas jurídicas vigentes são ineficientes para endereçar os desafios e questões correlatas.
5. Vale enfatizar que esses os novos modelos e dinâmicas requerem substratos jurídicos igualmente inovadores e inéditos, o que representa um desafio significativo para a hermenêutica tributária, quando da (eventual) condução dos fatos aos arquétipos tributários.
6. Nesse sentido, o *software* – intangível comum da nova economia digitalizada – pode ser explorado comercialmente de formas mais abrangentes e diversas do que um bem tangível. Seu uso e consumo não reduz sua existência ou valor (diferente de uma máquina ou equipamento); pelo contrário, pode ser múltiplo, simultâneo e repetitivo.
7. Apesar de não existirem modelos padronizados para exploração comercial de *software* (que não impliquem em transmissão da propriedade), em razão de sua natureza e características, a

exploração comercial se dá através de autorizações, permissões e/ou licenças dos direitos patrimoniais de uso, fruição e gozo que lhes são inerentes, tais como o direito de uso, acesso, distribuição e comercialização (de forma combinada ou individualizada) – semelhante à exploração comercial da propriedade intelectual.

8. Tendo em vista que a exploração comercial do uso, fruição e gozo desse intangível ocorre por meio de direito (seja licença de uso, distribuição ou comercialização; ou cessão do direito de uso, distribuição ou comercialização), a remuneração é via *regalias/royalty*; similar ao aluguel pago pelo uso de um bem tangível.

9. Segundo a legislação em vigor, os *royalties* estão sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda e pela CIDE.

10. A despeito da clareza quanto à tributação dos *royalties*, a questão ganhou contornos constitucionais, à medida em que Estados e Municípios alegam ter competência para tributar operações envolvendo o consumo de *software* – muito embora, por definição, tal consumo e uso se dê via *licença ou direito*.

11. A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao três entes a competência tributária sobre o consumo; à União compete tributar operações com produtos industrializados (IPI); aos Estados, as operações de circulação de mercadoria e consumo de determinados serviços (ICMS); e finalmente aos Municípios, a competência de tributar o consumo de atividades definidas como serviço (ISS).

12. Tendo em vista a materialidade do IPI e a intangibilidade do *software* nos parece claro que o aspecto material do IPI não alcança operação de licenciamento e cessão do direito de uso de *software*. O mesmo se dá com o ICMS, já que a sua materialidade pressupõe transferência da propriedade do bem – o que não ocorre no caso da aquisição de licença ou cessão de direito de uso (muito embora haja decisões administrativas e judiciais em sentido contrário).

13. A materialidade do ISS, por sua vez, alcança apenas as atividades que sejam listadas expressamente pela norma (Lei Complementar 116/2003) como serviços sujeitos à exação. Portanto, a princípio, bastaria realizar uma consulta a lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, verificaríamos que o licenciamento e cessão de direito de uso de *software* consta na lista (em razão de alteração recente pela Lei Complementar 157/2016) e portanto, estaria sujeita ao ISS.

14. Essa perspectiva formalista pode ser questionável, já que historicamente algumas atividades originalmente listadas como serviços foram excluídas do rol de atividades do ISS

sob o argumento de que conceitualmente não eram serviços. É o caso da locação de bens móveis (Súmula 31 do STF); originalmente incluída como atividade sujeita ao ISS conforme o antigo item 3.01 da lista anexa a Lei Complementar 116/2003 e posteriormente excluída em virtude de declaração de inconstitucionalidade pelo STF; e da cessão de direito de uso de marca e de sinais de propaganda, conforme declaração via Arguição de Inconstitucionalidade de alguns Tribunais de Justiça estaduais.

13. No entanto, em razão de decisões recentes proferidas pelos tribunais superiores (tese do Tema 581 do STF) a respeito da definição jurídica de serviço, bem como da natureza residual do ISS (sobre serviços de qualquer natureza), nos parece haver argumentos para corroborar e justificar a decisão política por trás da alteração da Lei Complementar 116/2003, a qual culminou na inclusão do licenciamento e cessão do direito de uso de *software* como atividade tributável pelo ISS.

14. Apesar do acima, vale dizer que sob uma perspectiva econômico-financeira, todos os tributos incidem sobre a renda – alterando-se apenas o momento da renda. Dado que o licenciamento e cessão do direito de uso já está sujeito ao Imposto de Renda e à CIDE, é preciso questionar a razoabilidade de sujeitar tais operação também à exação municipal, sob pena de oneração excessiva da operação de forma global.

15. Por fim, tendo em vista que as operações com *software* são caracterizadas por imaterialidade singular – que potencialmente informaria as normas jurídicas forma diversa das operações tangíveis – se faz necessário questionar a razoabilidade e compatibilidade do exercício da competência residual pela União para instituir novo tributo específico para operações com intangíveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Otávio. *Direito Autoral: conceitos essenciais*. Barueri: Manole, 2009. Edição Kindle.

AMENO, Agenita. *Usufrutuarismo: A metamorfose do capital*. São Paulo: KBR, 2014. Edição Kindle.

ARAUJO, Mirna Maia de. *Avaliação de Ativos Intangíveis: O caso de uma empresa de software*. 2012. 80f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2012. Disponível em: <http://www.uece.br/ppga/index.php/arquivos/doc_download/157-mirnamaia>. Acesso em 02 nov. 2019.

ARCOVERDE, Daniel F.; FREITAS, Rodrigo Q.; MELO, Cássio A.; MORAES, Éfrem R. A.; PIMENTEL, João H.C.. *Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente*. Disponível em: <https://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>. Acesso em 20 nov. 2020.

ASCENSÃO, José Oliveira. A pretensa ‘propriedade’ intelectual. In: *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. São Paulo, vol. 20/2007, pp 243-261, jul-dez/2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 17ª tiragem., Malheiros: São Paulo, 2018.

_____. *República e Constituição*, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª edição. Malheiros: São Paulo. 2009.

_____. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2011.

BARROS, Maurício. O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: invalidade do ICMS nas operações com os chamados “bens digitais”. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018, pp. 135-162.

BARROS, Maurício; FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. Digital Service Tax à Brasileira: 10 razões porque a CIDE-Digital não deve ser aprovada pelo Congresso Nacional. Jota. São Paulo: 13 out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/digital-services-tax-a-brasileira-10072020>. Acesso em 24 jan. 2021.

BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, pp. 1-42, abr. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>>. Acesso em: 07 out. 2020.

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. A compreensão do sistema tributário nacional e sua importância para fixação dos precedentes. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo., v. 134, pp. 133-150, mai-jun/2017. Disponível em: <<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000174fc44bca6b37d2782&docguid=If1af15203b8211e7bf7b010000000000&hitguid=If1af15203b8211e7bf7b010000000000&spos=26&epos=26&td=305&context=215&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em 06.out.2020.

BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. In: *Revista da Faculdade de Direito UFMG*. Belo Horizonte. n. 71, pp. 499-530, jul/dez. 2017. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1892/1794> Acesso em 04. out 2020

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5a ed., São Paulo: Noeses, 2010.

BENIGER, James Ralph. *The Control Revolution: Technological and Economic Origins of the Information Society*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1986. Edição Kindle.

BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um Diálogo Normativo entre o Direito Contábil e o Direito Tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; DA SILVEIRA; Rodrigo Maito (coord.) *Direito Tributário: Princípio da realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

BITTAR, Carlos Alberto. *Direito de Autor*. 7ª ed., rev., atual., ampl. por Eduardo C.B. Bittar. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

_____.A lei do ‘software’. In: *Revista de informação legislativa*. Brasília. v. 25, n. 98, pp. 393-398, abr/jun 1998.

BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre os intangíveis e seus reflexos tributários. In: *Revista Tributária das Américas*. São Paulo, v. 4, p. 233-253, jul-dez/2011.

Disponível em: <<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b00000174430a6a7fe062cba8&docguid=Ied33db00051b11e1b3cf00008558bdfc&hitguid=Ied33db00051b11e1b3cf00008558bdfc&spos=12&epos=12&td=21&context=64&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>> Acesso em 31 ago. 2020.

BLAIR, Margaret M.; WALLMAN, Steven M. H. *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intagibles*. Washington, D.C.: Brooking Institution Press, 2001.

BRITES, Ana Catarina Rasteiro. *A economia digital e os desafios da tributação: análise das propostas da OCDE e da União Européia*. 2017. 80f. Dissertação. (Mestrado em

Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra, 2017. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.26/18852>>. Acesso em: 20 out. 2019.

CAMILOTTI, José Renato. *Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)*. 2016. 441 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 3ª ed., rev e ampl. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

CHAFEE, Zechariah. Do Judges make or discover law? In: *Proceedings of the American Philosophical Society*. Philadelphia, v. 91, n. 5. pp. 405-420, 1947. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/3143421>>. Acesso em 15 nov. 2020.

CHAKRAVORTI, Bhaskar. The Missing Political Debate Over the Digital Economy. *Harvard Business Review Digital Articles*. Oct. 6, 2016. Disponível em: <<https://hbr.org/2016/10/the-missing-political-debate-over-the-digital-economy>>. Acesso em: 20 out. 2019.

CHULAM, Eduardo. A função e relevância dos precedentes judiciais no direito brasileiro. In: *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. São Paulo, v. 32, p. 115-150, jul-dez/2013. Disponível em: <<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b000001750bb023edc06bd0b9&docguid=I32a2fd20694111e39170010000000000&hitguid=I32a2fd20694111e39170010000000000&spos=21&epos=21&td=1977&context=189&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em 09 out. 2020

COELHO, Inocêncio Mártires. Princípios da Ordem Tributária. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4a ed. rev., atual.. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 1395-1404.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*., 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Edição Kindle.

COPPI, Nicholas Guedes; SILVA, Thiago Santos da. Breves Considerações sobre a Digitalização da Economia e seus Impactos na Tributação. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, v. 42, ano 37, 2º semestre 2019, pp. 358-371.

DA SILVA, Alini; DE SOUZA, Taciana Rodrigues; KLANN, Roberto. A influência dos ativos intangíveis na relevância da informação contábil. In: *Revista Contemporânea de*

Contabilidade. Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 26-45, jan-abril, 2017. Disponível em <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76250678003>>. Acesso em 01 mai. 2020.

DAINOW, Joseph. The Civil Law and the Common Law: Some Points of Comparison. In: *The American Journal of Comparative Law*. Oxford, v. 15, n. 3, pp. 419-435, 1966-1967. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/838275>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

DAY, Jack G. Why Judges Must Make Law. In: *Case Western Reserve Law Review*. Cleveland, v.26, n. 3, pp. 563-593, Spring 1976. Disponível em: <<https://scholarlycommons.law.case.edu/caselrev/vol26/iss3/3/>>. Acesso em 15 nov. 2020.

DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz; PINTO, Alexandre Evaristo. Direito e Contabilidade: Novas Perspectivas para a relação entre as duas Ciências a partir do Convênio entre o IBDT e a FIPECAFI. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, v. 42, ano 37, 2º semestre 2019, pp. 463-475.

DE VITI DE MARCO, Antonio. *First Principles of Public Finance*. Tradução de Edith Pavlo Marget. London: Jonathan Cape Thirty Bedford Square, 1952. Título original: I primi principii dell'economia finanziaria.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da legalidade tributária suficiente no Supremo Tribunal Federal e a definição tributária de intangíveis. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 45, ano 38. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre, 2020, pp. 87-108.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil*. 25a ed. rev., atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Post-capitalist Society*. New York. Routledge, 2011, Edição Kindle.

FILHO, Arlindo Villaschi. Paradigmas Tecnológicos: Uma visão histórica para a transição presente. In: *Revista de Economia*, Curitiba, PR, v. 30, n.1, p. 65-105, jan/jun. 2004. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/economia/article/view/2010/1671>. Acesso em 02 nov. 2019.

FILHO, Jorge José Roque Pires. *Os desafios da tributação na economia digital*. Os desafios da tributação na economia digital. 2017. 140f. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/84100>. Acesso em: 20 out. 2019.

FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 173-192.

FRANCO, Karin Klempp. *A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia* – Perspectiva do Direito de Propriedade Industrial, das normas cambiais e

tributárias e do Direito Concorrencial. 2010. 242f. Tese (Tese de Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

FUNARO, Hugo; ODORIZZI, Douglas Guidini; CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. O Projeto da CBS precisa ser aperfeiçoado. *Conjur.* São Paulo: 15 out. 2020.

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/opinioao-projeto-cbs-aperfeicoado>

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil – Volume 1: Parte Geral*. 10a ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

GLAZEBROOK, Susan. What Makes a Leading Case? The Narrow Lens of the Law or a Wider Perspective?. In: *Victoria University of Wellington Law Review*, v. 41, n. 3, p. 339-360, nov. 2010. Disponível em: <<https://ojs.victoria.ac.nz/vuwlr/article/view/5226>> Acesso em: 18 oct. 2020.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 26ª ed., rev. atual. e aumen. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Direitos Reais*. 21ª ed., rev. e atual. por Luiz Edson Fachin, Rio de Janeiro: Forense, 2020.

_____. *Introdução ao Direito Civil*. 18 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GOMES, Susete. *A Interpretação dos contratos complexos: uma visão dos contratos coligados*. 2016. 263f. Tese (Doutorado em Direito Civil) Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

GONÇALVES, Thatiane Rabelo. Novos bens: A realidade dos bens imateriais no direito privado. In: *Revista de Direito Privado*. São Paulo, vol. 100, p.19-37, jul-ago/2019.

Disponível em: <<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000174411cee688123ff81&docguid=I7ad147a0a2ca11e9bab0010000000000&hitguid=I7ad147a0a2ca11e9bab0010000000000&spos=2&epos=2&td=1608&context=112&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em: 30 ago. 2020.

GRECO, Marco Aurélio. Transações eletrônicas. Aspectos Jurídicos. In: *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*. São Paulo, vol. 8, p. 60-85, abr-jun/2000.

Disponível em: <<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b000001744317494cef204771&docguid=I53912f90f25511dfab6f010000000000&hitguid=I53912f90f25511dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=183&context=103&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>> Acesso em 31 ago. 2020.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. Qual a força argumentativa dos precedentes no Direito Tributário Brasileiro? In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 41, ano 37, São Paulo: IBDT: 1º semestre de 2019, pp. 152-171.

HANNA, John. The role of precedente in judicial decision. In: *Villanova Law Review*. Villanova, vol. 2, issue 3, p. 367-384, april 1957. Disponível em: <<https://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol2/iss3/2>> .Acesso em 18 nov. 2020.

HASELOF, Fabíola Utzig. Jurisdições mistas: *civil law & common law*. In: *Revista de Processo*. São Paulo, vol. 270, p. 385-406, ago/2017. Disponível em: <[https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000174fc216f1ed3b7f334&docguid=I40fe304066ba11e7b8f6010000000000&hitguid=I40fe304066ba11e7b8f6010000000000&spos=9&epos=9&td=3784&context=153&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1#](https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000174fc216f1ed3b7f334&docguid=I40fe304066ba11e7b8f6010000000000&hitguid=I40fe304066ba11e7b8f6010000000000&spos=9&epos=9&td=3784&context=153&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1#>)>. Acesso em 06 out. 2020.

HASKEL, Jonathan; WESLAKE, Stian. *Capitalism without Capital: The rise of the Intangible Economy*. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 2017. Edição Kindle.

HERMANN, Mario; PENTEK, Tobias; OTTO, Boris. *Design principles for Industrie 4.0 scenarios: a literature review*. 49th Hawaii International Conference on System Sciences, 2016, 5-8 jan., Hawaii, US, pp. 3928-3937.

Disponível em: <<https://www.computer.org/csdl/proceedings/hicss/2016/5670/00/5670d928.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2019.

HOPKINS, Jamie P. Afterlife in the Cloud: Managing a Digital Estate. *Hastings Science and Technology Law Journal*. San Francisco, v. 5, n. 2, pp. 209-244, Summer 2013.

Disponível em: <https://repository.uchastings.edu/hastings_science_technology_law_journal/vol5/iss2/1> Acesso em 30 ago. 2020.

_____. Reflexões sobre a aplicação da teoria dos precedentes no direito tributário brasileiros. In: *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, jul/dez 2018, pp. 136-158. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36380/26819>>. Acesso em: 25 out. 2020.

IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos *softwares*. In: *Revista Direito Tributário Atual*. n. 44, ano 38, p. 408-435, 1º quadrimestre 2020.

JUNIOR FERRAZ, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 5ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

KAYO, Eduardo Kazuo et al . Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. In: *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba , v. 10, n. 3, p. 73-90, Set. 2006.

Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552006000300005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 01 mai. 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6a ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998. Título original: Reine Rechtslehre.

LAURINDO, Maria Mangili. Entre *common law* e *civil law*: o poder judiciário brasileiro em tempos de neo-constitucionalismo e neoliberalismo. 2017. 147f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Santa Catarina. 2017.

LAMOND, Grant. Precedent and Analogy in Legal Reasoning. In: *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Spring 2016 Edition. Disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/spr2016/entries/legal-reas-prec/>>. Acesso em: 20 nov 2020.

LEV, Baruch. *Intangibles: management, measurement, and reporting*. Digital printing. Washington, D.C.: Brookings Institutional Press, 2001.

LIMA, Cíntia Rosa Pereira de. *Validade e obrigatoriedade dos contratos de adesão eletrônicos (shrink-wrap e click-wrap) e dos termos e condições de uso (browse-wrap): um estudo comparado entre Brasil e Canadá*. 2009. 673f. Tese (Doutorado em Direito Civil) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2131/tde-03062011090910/publico/Tese_Final_TOTAL.pdf> Acesso em 15 ago. 2020.

MARCONDES, Rafael, Marchetti. *A Tributação dos royalties*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de *civil law* e de *common law* e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. In: *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 49, pp. 11-58, dec. 2009. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/17031>>. Acesso em: 06 oct. 2020.

MARTINS, Eliezer Pereira. Segurança jurídica e certeza do direito em matéria disciplinar - Aspectos atuais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 230, p. 141-152, out. 2002. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46338/45107>>. Acesso em: 26 fev. 2020.

MARTINS, Vinicius Aversari. *Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível*. 2001. 227f. Dissertação de mestrado (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MEIRA, Thaís; OLIVERIA, Andrea. Tributação de *data center* no Brasil. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 606-623.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. *The NIST Definition of Cloud Computing – Recommendations of the NAtional Institute of Standards and Technology*. Special Publication 800-145. Gaithersburg, 2011. Disponível em: <<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>> Acesso em 20 nov. 2020.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: plano da existência*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva Educação: 2019. Edição Kindle.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENEZES, Frederico Breyner. *O parecer do fisco paulistano sobre ISS de software*. 08 set. 2017. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/o-parecer-do-fisco-paulistano-sobre-iss-de-sofware/>>. Acesso em: 02 nov 2019.

MONTEIRO, Gonçalo Grade. *As incertezas da tributação direta na economia digital: A metamorfose do estabelecimento estável*. 2018. 168f. Dissertação (Mestrado em Direito das Empresas) – Escola de Ciências Sociais e Humanas do Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa. 2018.

MONTEIRO, Honório. Contrato mixto. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 33, n. 3, p. 532-542, 1 jan. 1937.

NAPOLITANO, Carlo José. A regulação da propriedade imaterial na Constituintes de 87/88: Direito à comunicação, direitos fundamentais e econômicos. In: *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 48, n. 189 jan/mar, pp. 95-104, 2011. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242863/000910795.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 09 ago 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

_____. *Doutrina do professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimentos) – Textos compilados e editados pelo IBDT, sob curadoria do Professor Dr. Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: IBDT, 2019.

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Acesso em 02 nov. 2019.

_____. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em 02 nov. 2019.

_____. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condense Version* 2017. OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Acesso em: 14 nov. 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato Gerador da Obrigação Tributária – Critérios e Questões Fundamentais. In: *Revista Direito Tributário Atual*, v. 39. Ano 37, São Paulo: IBDT: 1º semestre de 2018, pp. 441-455.

ORLIKOWSKI, Wanda J.; IACONO, C. Suzanne. The truth is not out there: an enacted view of the ‘Digital Economy’. In: BRYNJOLFSSON, Erik; KAHIN, Brian. (Editors). *Understanding the Digital Economy – Data, Tools and Research*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press: 2000. Edição Kindle.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente*. 2016. 369 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

_____. *O Software as a Service (SaaS) e a tributação pelo ISS*. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 711-726.

PARANAGUÁ; Pedro; BRANCO, Sérgio. *Direitos Autorais*. 1ª ed., Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, Otto. *Princípios da Economia*. 6a ed. rev.. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMA, Rubens. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. In: *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 17, n. 40, p. 7-24, Abr. 2006.

Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772006000100002&lng=en&nrm=iso.

Acesso em 01 mai. 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil – vol. IV Direitos Reais: Posse, Propriedade, Direitos Reais de Fruição, Garantia e Aquisição*. 21ª ed., rev. e atual. por Carlos Edison do Rêgo Monteiro Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

PISCITELLI, Tathiane; MALAVOGLIA, Theodoro. Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018, pp. 163-192.

PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELLOS, Roberto. *Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2018*. Conflito de competência e insegurança jurídica. 27 jul. 2017.

Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>.

Acesso em: 02 nov 2019.

POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: Tipicidade econômica e fracionamento de contratos. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 39, pp.474-506, 2018.

Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Victor-Polizelli-e-Luiz-Carlos-Andrade.pdf>

Acesso em: 08 ago. 2020.

POSNER, Richard A. Legal Formalism, Legal Realism, and the Interpretation of Status and the Constitution. In: *Case Western Reserve Law Review*. Cleveland, vol. 37, issue 2, pp. 179-217, 1986.

Disponível em: <https://scholarlycommons.law.case.edu/caselrev/vol37/iss2/3>
Acesso em: 18 nov. 2020.

QUAH, Danny. *Digital Goods and the New Economy*. 2002. 44p. Artigo apresentado como parte do Center's Technology and Growth Programme da London School of Economics and Political Science. Londres, 2002.

Disponível em: http://eprints.lse.ac.uk/2236/1/Digital_Goods_and_the_New_Economy.pdf
Acesso em: 30 ago 2020.

RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; MARTINS, Raphael de Campos. Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 447-461.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. Vol 1. 28ª ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROCHA, Roberto Silva da. Natureza jurídica dos contratos celebrados com sites de intermediação no comércio eletrônico. In: *Revista de Direito Consumidor*. São Paulo, v. 61, p. 230-269, jan-mar. 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo. A Restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. in: *Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro, v. 27, p. 39-48, jan-mar.1987.

_____. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Edição Kindle.

SCHLÜTER, Melissa dos Santos. *Estudos da avaliação econômica de ativos intangíveis*. 2010. 56f. Dissertação de Mestrado (Mestrado Profissional em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Nota Informativa – CBS: em direção a menor regressividade do sistema tributário brasileiro (05/10/2020). Ministério da Economia. Brasília. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/nicbs_progressividade.pdf/view
Acesso em 15 out. 2020.

SENA, Thiago Souza; LANA, Jeferson; MARCON, Rosilene; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo. A influência da conexão política nos ativos intangíveis. In: *Contabilometria-Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, Monte Carmelo, v. 3, n. 1, pp. 32-51, Jan.-Jun./2016. Disponível em:< <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/contabilometria/article/view/565>>. Acesso em: 02 mai. 2020.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª ed., rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional, Emenda até a Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005. São Paulo: Malheiros. 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 10, out./dez/ 1947, pp. 52-73.

STRECK, Lênio Luiz. Súmulas, Vaguezas e Ambiguidades. Precisamos de uma “teoria Geral dos precedentes”? In: *Direitos Fundamentais & Justiça*. Salvador, n.5, – out./dez. 2008 p. 162- 185.

STEINMAN, Adam N. A Constitution for Judicial Lawmaking. In: *University of Pittsburg Law Review*. Pittsburg, v. 65, n. 3, pp 545-596, 2004. Disponível em: <<https://lawreview.law.pitt.edu/ojs/index.php/lawreview/article/view/13/13>>. Acesso em 15 nov. 2020.

STUDENSKI, Paul. Characteristics, Developments and Present Status of Consumption Taxes. In: *Law and Contemporary Problems*. vol. 8, no. 3, 1941, pp. 417–429. JSTOR. Disponível em: <www.jstor.org/stable/1189403>.. Acesso em 10 mar. 2020.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527.

TAMANAH, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem*. IBDT: São Paulo, 2020.

UNCTAD. *Digital Economy Report – Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*. United Nations Publications. New York. 2019. Disponível em: <<https://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=2466>>. Acesso em: 02 nov. 2019.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Linhas iniciais sobre o conflito de competência entre estados e municípios. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. Notas sobre o Convênio ICMS 106 e outras normas relevantes. Edição 1.0, InHouse Editora e Produtos Educacionais: São Paulo, 2018, pp. 17-24.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

WACHOWICZ, Marcos. *O programa de computador e sua proteção no Brasil*. Jus Navigandi, 2002. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/2530/o-programa-de-computador-e-sua-protecao-no-brasil>>. Acesso em: 31 ago. 2020.

WALD, Arnaldo. Da natureza jurídica do ‘software’. In: *Revista de informação legislativa*. Brasília. v. 22, n. 87, pp. 405-428, jul/set. 1985.