

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS DA PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

CAIO CALZADO TOSCHI

**A TRIBUTAÇÃO DOS *SOFTWARES* COMO SERVIÇOS – ASPECTOS DO
ICMS E DO ISSQN**

SÃO PAULO

2023

CAIO CALZADO TOSCHI

**A TRIBUTAÇÃO DOS *SOFTWARES* COMO SERVIÇOS – ASPECTOS DO
ICMS E DO ISSQN**

Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Constitucional e Processual Tributário

Orientadora: Professora Luiza Nagib

SÃO PAULO

2023

CAIO CALZADO TOSCHI

**A TRIBUTAÇÃO DOS *SOFTWARES* COMO SERVIÇOS – ASPECTOS DO
ICMS E DO ISS**

Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo como requisito para obtenção
do título de mestre em Direito

Data de aprovação: 30/08/2023

Banca examinadora:

Profa. Dra. Luiza Nagib (orientadora), Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo

Prof. Dr. Claudio de Abreu, Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo

Profa. Pós-Dra. Renata Elaine Silve Ricetti Marques,
Escola Paulista de Direito

“Savoir, penser, rêver. Tout est là”.

Victor Hugo

RESUMO

É notório e antigo o debate sobre as múltiplas interpretações a respeito do enquadramento jurídico, para fins tributários, da licença de uso de *software*. No entanto, em razão da evolução dos formatos tecnológicos na distribuição dos *softwares*, a discussão permanece atual e desafia os entendimentos pavimentados em tempos pretéritos, para fins de definição do correto tratamento tributário a ser dispendido às operações que envolvem esses bens. Como consequência do potencial de arrecadação que cresce exponencialmente, são editadas normas e materializados entendimentos pelas autoridades fazendárias que tentam legitimar a tributação de *softwares* padronizados pelo ICMS e pelo ISS, pouco importando o formato de acesso a ele. Na esfera judicial, a questão também se mostra tormentosa, pois a definição da adequada tributação dos *softwares* distribuídos por *download* foi definida muito recentemente e a evolução da tecnologia já está tornando esse formato de disponibilização obsoleto, com a migração para a distribuição do *software* como um serviço (*Software as a Service*). Nesse panorama de evolução, este estudo objetiva analisar, da perspectiva técnica e normativa, o tratamento tributário adequado dessas operações de distribuição de *software* como um serviço, de modo a verificar se estaria sujeito à incidência do ICMS ou do ISS e sinalizar medidas que permitam o reconhecimento efetivo do tratamento jurídico-tributário a ser dado a ele, de modo a trazer segurança jurídica às operações que envolvam esse tipo de bem.

Palavras-chave: *Software*. *Software* como um serviço. ICMS. ISS. Competência tributária.

ABSTRACT

It is notorious and old the discussions about the multiple interpretations possible regarding the legal treatment, for tax purposes, of software's license of use. However, due to the evolution of technological ways of software distribution, the discussions are present and challenge the understandings built in the past, aiming to the correct tax treatment to be given to operations involving such goods. Because of the potential tax collection that grows exponentially, laws are set forth and the understandings of tax authorities try to legitimate ICMS and ISS taxation of standard software, no matter how the program was delivered. In the courts, the matter is still unsettling, since the downloaded software tax treatment was defined only very recently and the evolution of technology is turning given way of distribution obsolete, with the migration for the distribution of the software as a service. From this evolution outlook, this study aims to analyze, from the legal and technical perspective, the adequate tax treatment to be given to this software as a service distribution operation, to verify whether it is a ICMS or ISSQN tax triggering event and point solutions that allow the effective recognition of its proper legal treatment, to give legal certainty to operations involving these kinds of goods.

Key words: Software. Software as a service. ICMS. ISS. Tax jurisdiction.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ARE – Recurso Extraordinário com Agravo

CAT – Coordenação de Administração Tributária do Estado de São Paulo

CD-ROM – *Compact Disc Read-Only Memory*, em tradução livre: “Disco Compacto de Memória Apenas para Leitura”

CMT – Conselho Municipal de Tributos de São Paulo

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

COSIT – Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil

CPC – Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015)

EC – Emenda Constitucional

GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade*, em tradução livre: “Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS ou ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

SaaS – *Software as a Service* ou, em tradução livre “*Software* como serviço”

SEFAZ/SP – Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo

SMF/SP – Secretaria Municipal de Fazenda do Município de São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SV STF – Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 CONCEITOS INTRODUTÓRIOS DE TECNOLOGIA E DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS ENVOLVENDO <i>SOFTWARES</i> NO BRASIL.....	14
1.1 Conhecimentos Prévios de Informática Necessários à Navegação deste Estudo	15
1.1.1 Definição e características de <i>hardware</i> e <i>software</i>	15
1.1.2 Definição e características de computação em nuvem (<i>cloud computing</i>)	18
1.1.3 Definição e características do <i>SaaS</i>	21
2 ELEMENTOS NORMATIVOS E CONTRATUAIS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA RELATIVOS AOS <i>SOFTWARES</i> NO BRASIL	25
2.1 A Legislação Brasileira Relativa Aos <i>Softwares</i> e à Proteção ao Direito Autoral	25
2.2 Os Principais Negócios Jurídicos Envolvendo <i>Softwares</i> no Brasil.....	28
2.2.1 Instrumento contratual que versa sobre a licença de uso dos programas <i>softwares</i>	30
2.2.2 Instrumento contratual que versa sobre a cessão de <i>softwares</i>	31
2.2.3 Instrumento contratual que versa sobre o a customização e desenvolvimento de <i>softwares</i>	32
2.2.4 Instrumento contratual que versa sobre a licença de comercialização de <i>softwares</i>	33
2.2.5 Instrumento contratual que versa sobre suporte e manutenção de <i>softwares</i>	34
2.3 Considerações Sobre os Aspectos Contratuais que Envolvam <i>Software as a Service</i>	35
3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DELIMITADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	40
3.1. A Constituição Federal, Enquanto Sistema: o Subsistema Tributário e o Desenho de Repartição de Competências para Tributar	40

3.2. O Detalhamento Constitucional da Materialidade dos Tributos e os Conceitos Constitucionais Enquanto Regras de Delimitação de Competência Tributária.....	43
3.3. A Sujeição ao ICMS das Operações de Circulação de Mercadorias e o Conceito de Mercadoria	45
3.4. A sujeição ao ISSQN das Prestações de Serviço e o Conceito de Serviço Tributável.....	52
3.5. A jurisprudência dos Tribunais Superiores – Uma Análise do Conceito de Serviço no Tempo	55
3.6 Conclusões Sobre a Definição Expandida de Serviço Pavimentada pelo STF.....	63
4 A TRIBUTAÇÃO DOS ESTADOS PELO ICMS E DOS MUNICÍPIOS PELO ISSQN NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARES COMO SERVIÇOS	66
4.1. O Conceito de Software na Jurisprudência do STF e do STJ	66
4.2 Caso Prático do Conflito de Competência Tributária do ICMS e do ISSQN – O CONFAZ, os Estados e os Municípios	71
4.3. A Viabilidade de dar Tratamento do <i>Software as a Service</i> como Mercadoria ou Serviço para Fins de Materialização dos Critérios de Incidência do ICMS e do ISS.	79
4.3.1 A materialidade do ICMS.....	80
4.3.2 A viabilidade jurídica de as operações com <i>Software as a Service</i> serem gravadas pelo ICMS	87
4.3.3 A materialidade do ISSQN	90
4.3.4 A viabilidade jurídica de operações com <i>software</i> como serviço serem gravadas pelo ISSQN	93
4.4. Propostas para Tributação das Licenças de Uso – Alternativas de Cunho Normativo e do Âmbito Judicial.....	97
5 CONCLUSÃO	106
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	110

INTRODUÇÃO

O objetivo precípua deste estudo é a análise dos preceitos legislativos e técnicos passíveis de aplicação nas operações com *softwares* como serviços, com vistas a avaliar e indicar corretamente a sua possível gravação nas hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, bem como detectar parâmetros que auxiliem na sua correta classificação fiscal, de modo a mitigar riscos e trazer segurança jurídica na realização de operações com esse tipo de solução.

Com o desenvolvimento tecnológico e a digitalização da economia, novos formatos de geração de soluções, recursos e organização de trabalho ganharam força. Da perspectiva da tecnologia, esses avanços implicaram no desenvolvimento de programas de computador com características particulares, capazes de realizar, agilizar e simplificar tarefas das mais variadas complexidades.

Diante desses elementos fáticos, econômicos e históricos, tem-se a gênese da dificuldade de dar o correto enquadramento jurídico e classificação fiscal da solução do *software* como serviço a luz das hipóteses de incidência tributária, notadamente de ICMS e ISSQN, delineadas na Constituição Federal.

O que se observa desse crescimento do uso dessa tecnologia e do potencial de arrecadação atrelado à sua gravação é que há duas grandes vertentes que versam sobre o tratamento tributário do *software* como serviço.

A primeira corrente indica que tratar-se-ia de prestação de serviço, previsto da Lei Complementar nº 116/2003, a ser gravado pelo ISSQN, tal como sugeriu o Município de São Paulo, nos termos do Parecer Normativo SFM/SP nº 01/2017. Já a segunda delas sinaliza que cuidar-se-ia de operação de circulação de mercadoria a ser tributada pelo ICMS, tal como previsto pela Lei Complementar nº 87/1996, o que teria sido aclarado pelo Convênio CONFAZ nº 106/2017, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, cuja Portaria CAT nº 24/2018, editada no Estado de São Paulo, ilustra o entendimento.

É nesse contexto de incerteza do correto tratamento tributário a ser dado às transações com *softwares* como serviços que se objetiva examinar seu enquadramento jurídico nos critérios materiais do ICMS e ISS, mediante a determinação de premissas sólidas, escoradas em avaliação rigorosa de conceitos técnicos e normativos em voga.

Há dois pontos que demandam ser esclarecidos, para fins de recorte metodológico de análise. Este trabalho investigará a materialidade do ICMS no que pertine às operações relativas à circulação de mercadoria; e será avaliado o enquadramento do *software* enquanto serviço na qualidade de atividade fim, isto é, não naqueles serviços em que o programa de computador é mera via de disponibilização ou prestação de outro tipo de serviço.

Esse esclarecimento se faz necessário porque o *software* como serviço, assim como e qualquer tipo de programa de computador, dada sua capacidade de uso para infundáveis propósitos, pode ser empenhado tanto na disponibilização do resultado de um serviço, assim como meio para a prestação dos serviços elencados da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Dessarte, nas hipóteses em que o programa de computação é simples via para prestação ou disponibilização de serviço, entende-se que é imperioso fazer análise casuística e individual da atividade, considerada em sua inteireza, como forma de dar o correto tratamento jurídico e tributário nessas situações, razão pela qual essa hipótese não será objeto de avaliação do presente estudo. Demais disso, é fato que a comercialização dos *softwares* implica em diversas repercussões, da perspectiva tributária, relevantes para fins IR, CSLL, PIS, COFINS e CIDE.

Contudo, o enfoque deste trabalho, para fins de delimitação do escopo de análise, é investigar as transações com *softwares* como serviços da perspectiva exclusiva da incidência do ICMS e do ISSQN.

A partir da determinação do adequado enquadramento jurídico e tributário dessas transações e após a análise dos entendimentos manifestados em julgamentos nos tribunais administrativos e judiciais e em atos normativos materializados pelos órgãos dos entes tributantes, serão oferecidos meios para ajudar a correta classificação dessas transações, com vistas a mitigar os riscos fiscais e dar segurança jurídica às operações com esse tipo de *software*.

Ainda, forçoso esclarecer que o vocábulo *software*, utilizado como correspondente semântico de programa de computador neste trabalho, será apenas aquele produzido em escala, oferecido nos mesmos termos e condições a todos os consumidores e que não foi objeto de customização. Demais disso, este autor, por questões de prestígio à língua portuguesa, opta por utilizar, de forma preponderante, o

termo “*software como serviço*” para se referir às expressões “*Softwares as a Service*” ou “*SaaS*”.

Esse estudo, com fito de ver investigada a possibilidade de incidência de ICMS e ISS nas transações com *softwares* como serviços e propor modos que ajudem no correto enquadramento tributário delas, está organizado em 5 partes, contando com este introito e as conclusões.

A primeira, qual seja, esta Introdução, almeja apresentar o tema a ser analisado, delineando o objetivo e escopo do trabalho com a indicação da forma e método a serem adotados para endereçamento da avaliação a ser conduzida

Já o Capítulo Primeiro trará considerações históricas sobre o desenvolvimento da tecnologia da informática; conceitos de tecnologia e de tipos de negócios jurídicos que envolvem *softwares*, basilares e necessários à compreensão deste estudo; além da análise da legislação pertinente a essas transações, com vistas a delimitar o adequado tratamento jurídico-tributário das transações com *softwares* como serviços.

O Capítulo Segundo, ao seu turno, versa sobre elementos normativos e contratuais de natureza não tributária relativos aos *softwares* no Brasil, perpassando análise sobre os principais instrumentos contratuais que regulam as relações havidas relativamente aos *softwares*, com vistas a auxiliar na construção da definição da natureza jurídica do licenciamento dos softwares.

No Capítulo Terceiro, por sua vez, há investigação doutrinária e normativa da materialidade do ICMS e o ISSQN, e, ainda, são avaliadas, respeitada a cronologia de ocorrência, decisões judiciais e administrativas mais relevantes sobre o tema ou que nele influenciam, relativamente ao conceito de *mercadoria* e *serviço* no tempo, a fim de verificar o tratamento jurídico-tributário que vem sendo aplicado à essas operações.

No Capítulo Quarto, por fim, há análise específica do conceito de *software* na jurisprudência dos Tribunais Superiores, das quais destaca-se as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1.945 e 5.659, julgadas pelo Supremo Tribunal Federal em 2021, em que se afastou a incidência do ICMS e se reconheceu a possibilidade de gravação pelo ISSQN das operações com *softwares*.

Ainda, há avaliação de casos concretos em que entes tributantes manifestaram-se pela possibilidade de gravação dessas operações com *softwares* pelo ICMS e ISSQN,

bem como da viabilidade de propositura dessas exações a luz da materialidade dos respectivos tributos. Este Capítulo se encerra com a propositura de alternativas, de cunho normativo e judicial, para adequar a tributação dos *softwares* enquanto serviço. Ato contínuo, consta o Capítulo de Conclusão com a síntese das análises realizadas e das conclusões atingidas com as investigações conduzidas neste trabalho.

Por fim, evidente que este estudo não há de exaurir o debate, em decorrência da sua complexidade e, ainda, do imparável desenvolvimento da tecnologia, que seguramente trará novos desafios decorrentes de novas aplicações dos *softwares* e da própria tecnologia, de *per si*.

O que aqui se pretende é, com espeque no ordenamento jurídico contemporâneo, materializado na Constituição Federal, na legislação, em geral, e, notadamente nos dispositivos normativos que dispõem sobre o ICMS e o ISSQN, além das decisões judiciais e administrativas sobre o tema e da doutrina jurídica pátria, propor a fixação de critérios, evidentemente não definitivos em razão da velocidade de transformação das tecnologias e potenciais limitações na aplicação dos entendimentos dos conceitos jurídicos em voga, que ofereçam segurança jurídica na tributação das operações com *SaaS*.

1 CONCEITOS INTRODUTÓRIOS DE TECNOLOGIA E DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS ENVOLVENDO *SOFTWARES* NO BRASIL

O objetivo precípua do presente capítulo é, mediante conhecimento das linhas gerais da história e conceitos da informática; permitir a fixação dos principais tipos de negócios jurídicos feitos com *softwares* no Brasil; realizar verificação da legislação de regência passível de aplicação nas operações que envolvem programas de computador, e identificar o tratamento jurídico a ser dispendido às operações com *Softwares as a Service*.

É cediço que a humanidade tem passado por grandes mudanças e a tecnologia tem sido o vetor que permite que a informação, enquanto bem jurídico, seja difundida de forma ágil e instantânea, alterando as percepções das fronteiras entre os mais variados povos.

Os avanços da tecnologia democratizaram o acesso à internet, o que resultou no desenvolvimento de novas utilidades desses aparelhos e na diversificação das formas usuais de geração de receita e organização do trabalho¹. O formato tradicional de geração de recursos vem perdendo o terreno pavimentado no passado para novas organizações do trabalho e diferentes modelos de contratação, que agora dão ênfase no acesso a recursos conforme a demanda².

Essas alterações resultaram no fenômeno da digitalização da economia, o que, por sua vez, deu protagonismo enorme à grandes empresas de tecnologia na economia, tal como as companhias que compõem o acrônimo FAANG (*Facebook, Amazon, Apple, Netflix e Google*)³, que inclusive são atualmente as companhias com maior valor de mercado no mundo⁴, ultrapassando empresas mais antigas não escoradas no desenvolvimento da economia digital.

¹ HENLEY, Andrew. Digital technologies, gig work and labour share. **Cambridge Journal of Economics**. Cambridge, v. 46, 2022, p. 1407-1429. Em tradução livre: “Tecnologia digital, a palavra “bico” e a divisão do trabalho”. Disponível em: <<https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/152132/>>. Acesso em: 02.10.2022

² RUPARELIA, Nayan B. Cloud Computing. Types of Cloud Computing. **MIT Press Scholarship Online**. Edição eletrônica. Cambridge, 2016. Disponível em: <<https://doi.org/10.7551/mitpress/9780262529099.003.0002>>. Acesso em: 02.10.2022.

³ DUGGAN, Wayne; CURRY, Benjamin. What happened to FAANG stocks? They became MAMMAA Stocks. **Forbes Advisor**. Disponível em: <<https://www.forbes.com/advisor/investing/faang-stocks-mamaa/>> Acesso em: 02.10.2022.

⁴ CONYON, Martin; ELLMAN, Michael; PITELIS, Christos N.; SHIPMAN, Alan. TOMLINSON, Philip R. Big Tech Oligopolies. Keith Cowling, and Monopoly Capitalism. **Cambridge Journal of Economics**.

Como decorrência dessa digitalização da economia, os *softwares* passaram a ser utilizados pela sociedade na execução de tarefas das mais variadas complexidades e sua comercialização também se modificou, podendo ser sintetizada em três grandes momentos, quais sejam: o primeiro, em que eram comercializados em suportes físicos, tal como como disquetes e CD-ROM; o segundo, no qual passaram a ser transacionados de forma digital, isto é, via *download*; e o terceiro e mais atual, em que, com a criação da tecnologia de nuvem (*cloud computing*), os *softwares* passaram a ser acessados e utilizados pela Internet⁵.

Em razão disso, os negócios jurídicos com *softwares* ganharam escala importante e se tornaram uma das atividades mais rentáveis do planeta⁶, razão pela qual os entes de fiscalização tributária, em virtude da aptidão de arrecadação, passaram a se debruçar sobre o tema, com vistas a buscar a qualificação jurídica adequada, da perspectiva tributária, para gravar essas operações.

Como se as dúvidas relativas ao próprio tratamento jurídico a ser dispensado às operações com *softwares* já não fossem suficientes, a criação do modelo do *software* como serviço, que mescla elementos de licenciamento de programa de computador com o oferecimento de recursos mediante utilização da infraestrutura de nuvem, trouxe ainda novos questionamentos.

É nesse contexto, do desenvolvimento de novas tecnologias, que se faz necessário introduzir conhecimentos de informática para que seja dado seguimento à investigação conduzida neste Estudo.

1.1 Conhecimentos Prévios de Informática Necessários à Navegação deste Estudo

1.1.1 Definição e características de *hardware* e *software*

Há relatos de que a humanidade busca formas de facilitar a execução de tarefas do seu dia a dia desde a antiguidade, o que se evidencia com o surgimento das

Cambridge, vol. 46, 2022, p. 1205-1224. Disponível em: <<https://oro.open.ac.uk/87552/1/87552.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023

⁵ OLUDELE, Awodele; OGU, Emmanuel; KUYORO, Shade; UMERZURUIKE, Chinecherem. On the Evolution of Virtualization and Cloud Computing: A Review. **Science and Education Publishing**. Ed. 1, vol. 2, 2014, p. 40-43. Disponível em: <<http://pubs.sciepub.com/jcsa/2/3/1>> Acesso em: 02.10.2022.

⁶ FRANCK, Jens-Uwe; PEITZ, Martin. Market Power of Digital Platforms. **Oxford Review of Economic Policy**. Ed. 1, vol. 39. Cambridge, 2023, p. 34-46. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/oxrep/grac045>> Acesso em: 09.02.2023.

ferramentas de sobrevivência na pré-história, que nos remetem aos períodos paleolítico e neolítico⁷.

No campo do cálculo, essa evidência deriva do advento do ábaco, em aproximadamente 3.000 AEC, enquanto máquina de facilitação de operações matemáticas simples⁸. Com desenvolvimento dessas ferramentas manuais, houve a migração da calculadora manual para a mecânica, com o surgimento da *calculadora de Pascal*⁹. O passo seguinte foi viabilizar uma máquina de cálculo eletrônica, isto é, com capacidade de tecnologia de processamento automático e eletrônico, o que foi efetivamente feito apenas próximo da metade do século XIX, com a criação do ENIAC¹⁰.

Sucedendo que após a criação da primeira máquina de cálculo eletrônica, dada suas evidentes limitações de tempo e simplicidade dos cálculos realizados, observou-se que seria necessário desenvolver não apenas elementos de *hardware* dos computadores, mas também os até então rudimentares *softwares*, mediante sofisticação da codificação dos programas.

Esse é o contexto da gênese do computador como conhecemos hoje, enquanto elemento de tecnologia capaz de realizar de forma automática as tarefas solicitadas, mediante introdução de poucos dados e programas pelo usuário, com o processamento dessas informações pela máquina, com a disponibilização rápida dos resultados dos dados.

É justamente nesse contexto que surge a *informática*, cujo termo atribui-se tenha sido cunhado pelo engenheiro alemão Karl Steinbuch no fim dos anos 50¹¹, decorrente da conjunção dos vocábulos *informação*, *eletrônica* e *matemática*, com ênfase na ideia da haver uma ciência que versasse sobre o uso de informação de forma integrada a um computador.

⁷ SHAPIRO, Harry L. Homem. **Cultura e Sociedade**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1972, p. 80 *et seq.*

⁸ HEMMENDINGER, David; REILLY, Edwin D. **Concise Encyclopedia of Computer Science**. 1. ed. Hoboken: Wiley, 2004, p. 32 *et seq.*

⁹ ROJAS-SOLA, José Ignacio; RÍO-CIDONCHA, Gloria del; SARRIÁ, Arturo Fernández de la Puente; DELGADO, Verónica Galiano. Blaise Pascal's Mechanical Calculator: Geometric Modelling and Virtual Reconstruction. **Machines**, 2021, vol. 9, n. 7, p. 136. Disponível em: <<https://www.mdpi.com/2075-1702/9/7/136>>. Acesso em: 02.10.2022.

¹⁰ WAZLAWICK, Raul Sidnei. **História da Computação**. 1. ed. São Paulo: LTC, 2021, p. 30 *et seq.*

¹¹ STEINBUCH, Karl W. **Automat und Mensch**. Über menschliche und maschinelle Intelligenz. 1 ed. Springer-Verlag Berlin: Heidelberg, 1961, p. 23-40. Disponível em: <<https://doi.org/10.1007/978-3-642-53168-2>> Acesso em: 02.10.2022.

Um sistema informatizado, ao seu turno, reside na ideia de que a informação possa ser trabalhada, de forma eletrônica e automática, por um computador. Os sistemas dos computadores são compostos por dois elementos básicos – que são os componentes essenciais ao seu funcionamento – que são, a saber, o *hardware* e o *software*.

Silberschatz (2016) define que por *hardware* compreende-se os elementos materiais, ou seja, os componentes eletrônicos físicos do computador, tal como suas partes e peças. Consiste, em síntese, de uma unidade de processamento; memória para armazenamento de dados; componentes periféricos que viabilizam fisicamente o fluxo de entrada e saída de dados.

Já por *software*, em termos de função, compreende-se os elementos imateriais, a parte que executa as atividades lógicas das máquinas. Em termos técnicos, entende-se como a série de dígitos binários que formam elementos lógicos que controlam o funcionamento do *hardware*, sendo que constam escritos em código fonte, passível de leitura por seres humanos ou em código objeto, que é linguagem de máquina (binária ou de baixo nível)¹².

Os *softwares*, ao seu turno, como explicam Amaral¹³ (2010) e Antunes¹⁴, se dividem entre em dois tipos, quais sejam, os básicos e os aplicativos, sendo os básicos aqueles responsáveis pelo gerenciamento e funcionamento dos processos e componentes do *hardware*, tal como o sistema operacional *Windows*, desenvolvido pela *Microsoft*, ou *MacOS*, criado pela *Apple Inc.*, ao passo que os tidos como aplicativos são aqueles criados com funções específicas para atender demandas certas do operador do sistema, tal como programas de edição de imagens, faixas musicais, textos etc.

Vistos esses elementos conceituais, observa-se que o funcionamento de um computador depende necessariamente da conjugação do funcionamento dos elementos dos *hardwares* e de *softwares* básicos ou aplicativos, com vistas a permitir que o

¹² SILBERSCHATZ, Abraham. **Sistemas Operacionais com Java**. 8 ed. São Paulo: LTC, 2016, p. 3-20

¹³ AMARAL, Allan Francisco Forzza. **Arquitetura de Computadores**: Curso Técnico em Informática. Colatina: CEAD / Ifes 2010, p. 19. Disponível em: <http://proedu.rnp.br/bitstream/handle/123456789/697/Arquitetura_de_Computadores_web.pdf>. Acesso em: 02.10.2022.

¹⁴ ANTUNES, Kalid. Adaptado por Geovália Oliveira Coelho. **Apostila de Introdução a Informática**. Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Minas Gerais – Campus São João Evangelista – MG, p. 23. Disponível em: <http://elmersens.com/impr/file/repository/Apostila_de_Introducao_a_Informatica.pdf>. Acesso em: 02.10.2022.

operador atenda suas demandas, pelo que analisaremos a seguir a definição e características do *cloud computing*.

1.1.2 Definição e características de computação em nuvem (*cloud computing*)

É dado já avaliado cientificamente que a democratização da Internet colabora não apenas para o desenvolvimento de novas tecnologias e novos *softwares*¹⁵, como também estimula o crescimento econômico dos seus usuários¹⁶ ao mesmo tempo em que cria oportunidades de sua própria exploração¹⁷.

Nesse contexto, a antiga forma de aquisição de soluções também vem perdendo protagonismo para um formato de contratação de recursos tecnológicos sob demanda, fenômeno esse cunhado de *Everything as a Service*¹⁸ (*XaaS* ou *Tudo como Serviço*, em tradução livre deste autor), de modo que esses recursos passam a ser fornecidos como utilidades das mais essenciais, tal como gás encanado ou energia elétrica, isto é, conforme a necessidade do usuário, pouco importando a localidade do distribuidor ou formato de entrega¹⁹.

A viabilização desses avanços só foi alcançada em razão da computação em nuvem, ou *cloud computing*, que permitiu a utilização remota e sob demanda desses recursos de tecnologia apresentados por meio de *softwares*.

Conforme explica Ruparelia²⁰ (2016), a navegação em nuvem possui, essencialmente, cinco aspectos essenciais à sua caracterização, quais sejam: (i) *on demand self-service* - é imperioso que o usuário utilize os recursos, sob demanda, sem interface alguma com o fornecedor; (ii) *broad network access* - com amplo e fácil acesso, isto, é, com acesso viabilizado pela Internet, realizado com computadores,

¹⁵ LAPATINAS, Athanasios. The effect of the Internet on economic sophistication: An empirical analysis. **Economic Letters**, jan./2019, n. 1, vol. 174, p. 35-38 Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.econlet.2018.10.013>>. Acesso em: 02.10.2022.

¹⁶ CHOI, Changkyu; YI, Myung Hoon. The effect of the Internet on economic growth. Evidence from cross-country panel data. **Economic Letters**, 2009, n. 1, vol. 105, p. 39-41 Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.econlet.2009.03.028>>. Acesso em: 02.10.2022.

¹⁷ CLARKE, G.R.G; WALLSTEN, S.J. Has the Internet Increased Trade? Developed and Developing Country Evidence. **Economic Inquiry**, 2006, n. 1, vol. 44, p. 465-484. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/ei/cbj026>>. Acesso em: 02.10.2022.

¹⁸ HUNG, Y.H. Investigating how the cloud computing transforms the development of industries. **IEEE Access**, 2019, vol. 7, p. 181505-181517. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/document/8932508>>. Acesso em: 02.10.2022.

¹⁹ RUPARELIA, Nayan B. *op. cit.*

²⁰ *Ibid*

telefones, *tablets* etc.; (iii) *resource pooling or shared services* - congregue recursos computacionais, sejam eles físicos ou virtuais, para atendimento da demanda de múltiplos usuários consumidores, que sequer sabem onde está localizado o fornecedor do recurso; (iv) *rapid elasticity* - com elasticidade rápida, ou seja, os recursos são tornados disponíveis de forma instantânea e praticamente automática; (v) *measured services* - a utilização dos recursos deve poder ser medida, isto é, aferido o tipo de recurso ou uso realizado pelo consumidor, de modo que seja claro ao usuário como e quando utilizou aquele recurso.

Ainda, há de se considerar que a computação em nuvem foi segregada em três modelos distintos, conforme explica Hung²¹ (2019), cuja diferenciação se mostra relevante conhecer. Tais modelos foram nomeados de acordo com o tipo de recurso utilizado pelo usuário.

No primeiro deles, estamos diante de uma *Infrastructure as a Service (IaaS* ou Infraestrutura como serviço, em tradução livre deste autor), isto é, quando o recurso acessado for de natureza de processamento ou armazenamento de dados ou de comunicação de redes, por exemplo. É o caso em que o usuário consumidor não tem meios de gerenciar a estrutura, mas consegue controlar o sistema operacional e possui controles precários de determinados componentes da infraestrutura da rede. A Infraestrutura como serviço propicia a infraestrutura requerida para que a Plataforma como serviço e o *Software* como serviço operem, fornecendo-lhe recursos de processamento e armazenamento de dados ou comunicação de redes, *e.g.*

Já no segundo deles estamos diante de uma *Platform as a Service (PaaS* ou Plataforma como serviço, em tradução livre deste autor), isto é, o usuário pode instalar e testar aplicativos na infraestrutura da nuvem, embora não a gerencie ou controle e consiga tão somente comandar os aplicativos instalados e aspectos de hospedagem inerentes a eles. Nesse segundo modelo, valendo-se da Infraestrutura como serviço, a Plataforma como serviço serve precipuamente para implementação e teste de programas, na medida em que garante a operação do sistema operacional e ambientes de desenvolvimento dos programas.

Quanto ao terceiro modelo, e mais relevante para o presente estudo, estamos diante do *Software as a Service (SaaS* ou *Software* como serviço), que se trata de

²¹ HUNG, Y.H. *op. cit.*

recurso em que o usuário pode apenas usar e executar aplicativos na infraestrutura da nuvem, o que pode ser feito a partir de diversos tipos de dispositivos eletrônicos, seja por meio de programa específico, navegador da *web* ou interface leve. Nesse caso o usuário não detém qualquer ingerência sob o controle da infraestrutura da nuvem, existindo apenas a possibilidade de executar os recursos a partir do aplicativo do usuário.

Ainda, importante consignar que nesse modelo de *Software* como serviço, é permitido o acesso apenas a programas com propósitos específicos, pela *web*, sob demanda. É importante que se compreenda a interação desses modelos como repostas tecnológicas em camadas ou níveis de estrutura, pois esse conhecimento é imperioso para que se verifique quais níveis de tecnologia são essenciais para que seja firmado contrato de dado recurso, por exemplo.

Demais disso, é fato que a computação em nuvem vem como uma alternativa muito atrativa, na medida em que oferta recursos computacionais de variados graus de sofisticação, sob demanda, com acesso facilitado e elevada disponibilidade, com custos menos elevados e de forma transparente para o usuário consumidor.

Esses atributos são ainda mais desejáveis na sociedade contemporânea, em que recursos de computação se desenvolvem na mesma velocidade em que outros se tornam obsoletos e caem no esquecimento. Também, que pode ser equiparada, para fins didáticos, a um computador em que há a congregação do *hardware* com o *software*, organizada em camadas, sendo que essas camadas ou níveis funcionam em razão do tipo de recurso que se deseja ofertar ao usuário consumidor.

Essa discussão se tornou relevante, da perspectiva da arrecadação tributária, notadamente porque o mercado de TI no Brasil movimenta grandes somas de dinheiro, com expectativas reais e fundamentadas de crescimento para os períodos posteriores, conforme avaliação de vetores importantes do mercado tecnológico brasileiro²².

²² Nota do autor: a título de exemplo, citemos o ano de 2020, em que foram movimentados nada menos do que US\$ 22,9 bilhões e há projeção de crescimento desses valores nos anos seguintes.

ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software. **Brazilian Software Market: scenario and trends**, 2021. 1. ed. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://abes.com.br/wp-content/uploads/2021/08/ABES-EstudoMercadoBrasileirodeSoftware2021v02.pdf>>. Acesso em: 02.10.2022.

Feitas essas considerações, passaremos a investigar os contornos normativos na legislação brasileira relativa aos *softwares* e sua intrínseca conexão com a proteção ao direito autoral.

1.1.3 Definição e características do *SaaS*

A título de breve recapitulação, viu-se que o *Software as a Service* pode ser compreendido como recurso em que o usuário pode apenas usar e executar aplicativos na infraestrutura da nuvem, o que pode ser feito a partir de diversos tipos de dispositivos eletrônicos, seja por meio de programa específico, navegador da web ou interface leve.

Ocorre que a compreensão efetiva do conceito e suas características demanda conhecimento não apenas da definição técnica, mas é imperioso ter ciência também das formas de transacionais desse tipo de solução digital. Nesse sentido, é válido pontuar o conceito de *software* contido da legislação pátria²³, trazido como um conjunto de instruções em linguagem natural ou codificada, apresentado em suporte físico.

Trata-se de um conceito, a nosso ver, datado, que pode não mais perceber de forma fidedigna e atualizada esse fato da vida, em si, notadamente porque os *softwares* foram transacionados exclusivamente em suporte físico apenas dos anos 70 a 90, especialmente enquanto ainda eram comercializados em disquetes e CD-ROMs²⁴.

E convém recordar que o formato de transação dos *softwares* envolvia a aquisição dos programas em lojas físicas, mediante aquisição, de valor pago em parcela única, da licença de uso, para instalação e uso do programa contido do suporte físico no computador do usuário por prazo indeterminado. Esses programas posteriormente ganharam notoriedade como *softwares de prateleira*.

²³ Faz-se referência ao teor do art. 1º da Lei nº 9.609/1998, que assim dispõe: “Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 02.10.2022.

²⁴ International Business Machines Corporation. **20th century disk storage chronology**. (Em tradução livre deste autor: *Cronologia do armazenamento em disco no século 20*) Disponível em: <https://www.ibm.com/ibm/history/exhibits/storage/storage_chrono20.html>. Acesso em: 02.10.2022.

Nesse contexto, é digno de nota que o simples fato de a embalagem à vácuo de venda sofrer qualquer avaria ou rompimento para se ter acesso ao suporte físico, em si, pelo adquirente, implicava que ele havia concordado com os termos do contrato de adesão do licenciamento do *software*, contrato esse que ganhou notoriedade como *shrink-wrap agreement*²⁵.

Mas é fato incontroverso, como já visto alhures, que o desenvolvimento da internet não apenas expandiu consideravelmente o número de atividades passíveis de execução pelos programas de computador como também modificou o formato das transações que os envolvem.

Ato contínuo, no fim dos anos 90 os *softwares* passaram a ser transacionados sem qualquer suporte físico, via *download* pela Internet, em um ambiente totalmente virtual, também mediante pagamento de um valor fixo pela licença de uso, com direito ao uso de uma dada versão daquele programa de computação, passível ou não de atualizações, cenário em que se prescindiria ou não do uso mediante nova contratação de licença.

A evolução, da perspectiva contratual, reside no fato de que os contratos que amparavam as licenças de uso desses *softwares* adquiridos mediante *downloads* eram os chamados *click-wrap agreements*²⁶, em que o usuário deveria clicar que concorda com os termos da licença de uso do programa até mesmo para conseguir completar a instalação em seu computador.

Posteriormente, com o advento do *cloud computing*, se tornou viável fazer o uso sob demanda e de forma remota a recursos computacionais, o que viabilizou a possibilidade de uso dos programas de computador por intermédio da própria *Internet*, o que se denominou *Software as a Service*.

Observa-se que nesse cenário tem-se uma adesão de licença temporária de uso, que é remunerada mediante contraprestação mensal ou anual, que franqueia a possibilidade de uso do *software* com um perfil de acesso exclusivo do usuário, por

²⁵ HALBERT, Debora. The Open Source Alternative: Shrink-Wrap, Open Source and Copyright. **Murdoch University Electronic Journal of Law**, 2003, ed. 4, vol. 10. Disponível em: <http://www.murdoch.edu.au/elaw/issues/v10n4/halbert104_text.html>. Acesso em: 02.10.2022.

²⁶ GATT, Adam. Electronic Commerce – Click-Wrap Agreement: The Enforceability of click-wrap agreements. **Computer Law & Security Report**, nov./2002, vol. 18, n. 6, p. 404-410. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0267364902011056>>. Acesso em: 05.10.2022

acesso pela *Internet*, de modo que nem ao menos esse usuário precise fazer o *download* e instalação local do programa em seu dispositivo, isto é, no seu *hardware*.

Demais disso, o *software* não é executado localmente, isto é, no próprio dispositivo, mas na nuvem de computação, motivo pelo qual se faz necessário que o provedor do programa tenha contratado serviços de infraestrutura de rede tal como serviços de processamento e armazenamento de dados, dentre outros, que são absolutamente imprescindíveis, enquanto recursos computacionais, à própria capacidade de viabilizar a execução do programa pelo seu fornecedor ao usuário consumidor.

De modo a remover a abstração, há diversos exemplos de *SaaS*, dos quais trazemos, a título de exemplos, alguns programas de gerenciamento de projetos, tal como o *Monday.com*; o *Salesforce*; e, ainda, de gerenciamento de suporte ao cliente, tal qual o *Zendesk*, que reúnem rigorosamente todas as características elencadas acima. Corroboram esses esclarecimentos os termos e condições de uso desses *softwares*, dos quais trazemos, a título de exemplo as considerações constantes dos sítios eletrônicos do *Monday.com*²⁷ e do *Zendesk*²⁸.

Vê-se que o uso desses *softwares* como serviços apresenta características bastante relevantes, em termos de praticidade, pois não há a necessidade de que venham arquivos de instalação, seja em suporte físico para instalação e ou mediante realização

²⁷ Trechos dos Termos e Condições de Uso do *monday.com* que exemplificam o formato de licença de uso sem transferência definitiva do conteúdo: “5.1. *Our Intellectual Property - The Service and Sites, inclusive of materials, such as software, application programming interface, design, text, editorial materials, informational text, photographs, illustrations, audio clips, video clips, artwork and other graphic materials, and names, logos, trademarks and services marks (excluding Customer Data), any and all related or underlying technology and any modifications, enhancements or derivative works of the foregoing (collectively, “monday.com Materials”), are the property of monday.com and its licensors, and may be protected by applicable copyright or other intellectual property laws and treaties. As between you and monday.com, monday.com retains all right, title and interest, including all intellectual property rights, in and to the monday.com Materials.*”. Disponível em: <https://monday.com/l/legal/tos/?_ga=2.133120966.954640357.1684708318-141001016.1684708318> Acesso em: 07.05.2023.

²⁸ Trechos dos Termos e Condições de Uso do *Zendesk* que exemplificam o formato de licença de uso sem transferência definitiva do conteúdo: “6. *Direitos de Propriedade Intelectual Todos os textos, gráficos, fotografias, marcas, logotipos, ícones, interfaces de usuário, sons, músicas, vídeos, obras de arte, software e código de computador (coletivamente “Conteúdo”), incluindo, mas não limitado ao aspecto, layout, design, estrutura, esquema de cores, seleção, combinação e disposição do conteúdo presente nos Sites da Web são de propriedade nossa ou licenciados para nós. Tal Conteúdo é protegido por direitos autorais, marca registrada, imagem comercial e várias outras propriedades intelectuais e leis de concorrência desleal. (...) Você poderá exibir, copiar e baixar o conteúdo dos Sites somente para seu uso pessoal e não comercial, desde que: (a) você não remova quaisquer avisos de propriedade ou direitos autorais do Conteúdo; (b) tal Conteúdo não seja copiado nem colocado em qualquer computador em rede ou publicado de nenhuma forma; e (c) não sejam feitas modificações em tal Conteúdo.*”. Disponível em: <<https://www.zendesk.com.br/company/agreements-and-terms/terms-of-use/>> Acesso em: 07.05.2023.

de *download*, pois não há nem mesmo a necessidade de instalação do *software* no dispositivo, mas apenas do aplicativo, que franqueia o acesso ao *software* na infraestrutura de recursos computacionais das companhias, mediante uso em dispositivo com capacidade de conexão à *Internet*.

Ainda, convém refletir que há uma característica bastante peculiar relativamente a esse tipo de bem, no sentido de que o usuário não tem interesse no programa, em si, e até mesmo nos aspectos técnicos de instalação, armazenamento e funcionamento dos *SaaS*, mas apenas no seu conteúdo ou na facilidade cujo acesso é garantido e disponibilizado por ele.

Demais disso, vê-se que esse modelo promove, sobretudo, uma mudança no formato da remuneração das companhias, que efetivamente deixaram de receber uma única vez na aquisição do *software* e da licença definitiva de uso por tempo indeterminado e passam a ter recebimentos recorrentes, em um formato de assinatura temporária.

Além desse aspecto, há de se ter em mente, finalmente, que os usuários, em si, acabam tendo vantagens no uso desse formato de *software* como serviço, pois, por um custo bastante razoável de acesso, não há mais a necessidade de adquirir e instalar toda uma infraestrutura de recursos computacionais robustos para usar os programas, papel esse que fica sob responsabilidade do detentor do *software*, bastando possuir um dispositivo com acesso à *Internet* para fazer uso do seu conteúdo.

Noutros termos, o *software* como serviço trouxe benefícios e facilidades para os usuários consumidores, novo formato de remuneração das companhias de tecnologia que negociam licenças de uso dos programas e, com isso, dúvidas sobre o correto enquadramento jurídico-tributário dessas transações.

2 ELEMENTOS NORMATIVOS E CONTRATUAIS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA RELATIVOS AOS *SOFTWARES* NO BRASIL

No presente tópico trataremos considerações sobre a legislação não tributária pertinente aos *softwares* no Brasil, bem como os principais tipos de contrato envolvendo esses programas de computação. Essas referências, consoante se verá adiante, são relevantes para auxiliar na definição do correto enquadramento jurídico das transações envolvendo esse tipo de bem digital, pelo que convém nos debruçarmos sobre elas.

2.1 A Legislação Brasileira Relativa Aos *Softwares* e à Proteção ao Direito Autoral

O processo de desenvolvimento e a evolução dos computadores, em especial sob o prisma dos desenvolvedores dos programas de computação, evidenciou que havia uma necessidade legítima de se proceder com a criação de instrumentos jurídicos específicos e próprios para a proteção dos *softwares*, que evidentemente não seriam os mesmos de proteção dos *hardwares*.

Esse debate foi suscitado na Europa, nos anos 70 do século passado, em especial por juristas alemães e austríacos, tal como Henrich Hubmann, Eugen Ulmer e Bruno Jorge Hammes²⁹, que verificaram que, em um dado processo de automação, notadamente no momento da transferência dos dados para o computador examinado, poderia haver uma potencial violação de direitos autorais.

Convém situar que esses juristas mencionados, que foram protagonistas nesse debate, pertenciam a escola de pensamento denominada posteriormente como *monista*, que entende, em síntese, que os direitos patrimoniais, tal qual os morais, não seriam passíveis de alienação ou renúncia, e que a possibilidade de exploração econômica dos direitos patrimoniais seria mediante concessão do direito de uso, não havendo de se falar em transferência. Noutros termos, o direito do autor seria composto por elementos patrimoniais e de personalidade, que seriam indissociáveis³⁰, isto é, uma forma mista de direito³¹.

²⁹ HAMMES, Bruno Jorge. **Elementos Básicos do Direito de Autor Brasileiro**: com exame especial da questão da isenção de formalidades, uma apresentação comparativa. São Leopoldo: Unisinos, 1995, p. 7.

³⁰ DREYER, Gunda; KOTTHOFF, Jost; MECKEL, Astrid. **Urheberrecht**. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2008, p. 11.

³¹ HUBMANN, Heinrich. **Urheber- und Verlagsrecht**. 6. ed. München: C. H. Beck, 1987, p. 22.

Essa escola faz oposição à teoria *dualista*, acolhida de forma majoritária em países como o Brasil³², em que se compreende, em síntese, que não há unidade do objeto do direito do autor, composto pelo direito moral e pelo patrimonial, nem conexão entre interesses pessoais e patrimoniais do autor, sendo que os direitos patrimoniais admitiriam transferência³³.

Nas discussões havidas naquele momento se buscou delinear o formato e enquadramento jurídico adequado da proteção jurídica a ser dada aos programas de computador, sendo que, na Convenção de Concessão de Patentes, houve um princípio de alinhamento de ideias para vetar a possibilidade de atribuição de patentes à *softwares*.

No Brasil, ao seu turno, a questão ganhou contornos normativos em 1984 com a edição da Lei nº 7.232, que veio a dispor sobre a Política Nacional de Informática, e que resolveu em seu art. 43³⁴ que as matérias relativas aos programas de computação e os direitos correlatos à privacidade, relativamente aos direitos de personalidade, seriam objeto de legislação específica a ser editada pelo Congresso Nacional.

Sucede que apenas em 1987, com a edição da Lei nº 7.646, que houve o primeiro instrumento normativo que efetivamente versou sobre a proteção jurídica a ser dispensada aos *softwares* no Brasil. Naquele momento houve não só a definição legal do conceito de programa de computador³⁵, mas a legislação também se propôs a versar sobre a propriedade intelectual deles e sua comercialização em território nacional.

A discussão havida à época, reproduziu, em alguma medida, os debates havidos no exterior sobre qual seria o tratamento jurídico de proteção passível de aplicação aos

³² ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. **Direito de autor**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 116.

³³ BITTAR, Carlos Alberto. **Direito de Autor**. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 2000, p.10|.

³⁴ Lei nº 7.232/84. Art. 43. Matérias referentes a programas de computador e documentação técnica associada (software) (Vetado) e aos direitos relativos à privacidade, com direitos da personalidade, por sua abrangência, serão objeto de leis específicas, a serem aprovadas pelo Congresso Nacional.” Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7232.htm>. Acesso em: 02.10.2022.

³⁵ Lei nº 7.646/1987. “Art. 1º (...) Parágrafo único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o disposto na Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, com as modificações que esta lei estabelece para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador.” Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm>. Acesso em: 02.10.2022.

softwares. Havia dúvidas, em síntese, se seria o caso de dar e eles a proteção jurídica conferida aos direitos autorais ou se deveriam ser protegidos com o mesmo regime jurídico passível de aplicação à propriedade industrial. Um terceiro caminho seria pavimentar a criação de um sistema jurídico híbrido entre essas alternativas para a proteção dos programas de computador³⁶.

No entanto, fato é que preponderou a corrente que entendia que os *softwares* deveriam ser protegidos pelo mesmo regime jurídico aplicável aos direitos autorais, consoante se depreende da leitura do art. 2º da Lei nº 7.646/87, ao entendimento de que o programa de computador é obra imaterial que decorre de esforço e processo de criação intelectual do programador, que possui elevada capacidade técnica e conhecimento aplicado.

Ato contínuo, 7 anos depois, em 1994, o Brasil se tornou signatário do *Trade-Related Aspects of Intellectual Property*³⁷ (em tradução livre deste autor: Acordo dos Aspectos de Direito de Propriedade Intelectual do Comércio), internalizado no ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto nº 1.355/94³⁸, decorrente da Rodada Uruguai³⁹, discutido nas negociações levadas a efeito no âmbito do *General Agreement on Tariffs and Trade* - GATT (em tradução livre deste autor: Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), que reiterou o entendimento que a proteção jurídica dos programas de computador seria aquela dada aos direitos autorais, tal qual as obras literárias, nos termos do quanto definido pela Convenção de Berna.

No ano seguinte, em 1998, foi editada a Lei nº 9.609/98, que substituiu, mediante revogação, a Lei nº 7.646/87, e veio a dispor sobre a proteção da propriedade intelectual dos *softwares* e sua comercialização no Brasil e, ainda, otimizar os negócios com os programas de computadores no país, mediante expurgo do ordenamento jurídico das medidas protecionistas que impediam o livre comércio dos programas contidas da legislação objeto de revogação.

³⁶ WACHOWICZ, Marcos. **Propriedade Intelectual do Software e Revolução da Tecnologia da Informação**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 36-37.

³⁷ CORREA, Carlos. **Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights: A Commentary on the TRIPS Agreement**. Oxford: Oxford University Press, 2007, p. 16-31.

³⁸ Decreto Legislativo nº 1.355/1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm>. Acesso em: 02.10.2022.

³⁹ LAMPREIA, Luís Felipe Palmeira. Resultados da Rodada Uruguai: uma tentativa de síntese. **Assuntos Internacionais**, abril/1995, vol. 9, n. 23. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40141995000100016&script=sci_arttext>. Acesso em: 02.10.2022.

Nesse contexto, a nova legislação convalidou expressamente o entendimento fixado no âmbito das discussões do GATT, na medida em que fez constar textualmente que a proteção jurídica dispensada à propriedade intelectual dos *softwares* seria aquela dispensada às obras literárias pelos diplomas que versam sobre direitos autorais e atos normativos conexos em voga no Brasil.

Merece ênfase, notadamente para fins deste trabalho, que a Lei nº 9.609/98 não apenas reproduziu o conceito de *software* trazido pela Lei nº 7.646/1987, já trazido alhures, como também, em seu art. 9º, dispôs expressamente que os programas e computador, enquanto obras intelectuais, são necessariamente resguardados pelo direito autoral⁴⁰.

Assim, conclui-se que, a despeito de ter havido discussões importantes sobre o formato da proteção jurídica a ser dispensada aos *softwares*, desde 1998 há consenso e clareza na legislação pátria sobre o conceito do programa de computador enquanto bem imaterial que decorre de produção intelectual e técnica dos seus criadores, e que ele deve ser objeto de resguardo jurídico pelo regime dos direitos autorais, e que, portanto, somente poderia ser negociado sob o regime de licença ou cessão de uso.

2.2 Os Principais Negócios Jurídicos Envolvendo *Softwares* no Brasil

Necessário fincarmos como premissa as orientações normativas emprestadas da Lei nº 9.609/98 fixadas no tópico antecedente, quais sejam, de que o *software* deve ser protegido pelas normas relativas aos direitos autorais, tal toda e qualquer obra literária, e que seu uso será viabilizado mediante licença, assim como sua comercialização será operacionalizada pela licença de comercialização.

Ainda, importante nos valermos das disposições aplicáveis da Lei nº 9.610/1998⁴¹, que consolidou a legislação sobre direitos autorais no Brasil, e que é de

⁴⁰ Lei nº 9.609/98. “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm#art16> Acesso em: 02.10.2022.

⁴¹ Lei nº 9.610/98. “Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...) § 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm> Acesso em: 02.10.2022.

aplicação subsidiária aos programas de computador, que esclarece as vias para transferência de direitos autorais, dispondo que tal transferência deve, necessariamente, ser onerosa⁴² e operacionalizada de duas formas⁴³.

Em síntese, a primeira delas seria a cessão total, forma que há a transmissão da integralidade dos direitos do autor, ao passo que a segunda, a cessão parcial, seria hipótese em que haveria transmissão meramente parcial dos direitos do autor.

Demais disso, observa-se que, por necessidades do plano fático, traduzida no formato de organização e escopo dos serviços prestados pelas empresas de tecnologia, foi necessário desenvolver os instrumentos contratuais específicos para viabilizar atividades de customização e desenvolvimento de programas de computador, que objetivam, em síntese, criar um *software* para atender demandas pontuais da parte contratante, sem qualquer codificação pré-existente, ou se valer de ajustes a serem implementados em *softwares* já existentes e que admitam personalização.

Logo, com espeque nos comandos advindos da legislação de regência, isto é, notadamente das Leis nºs 9.609 e 9.610/98, exploraremos nos tópicos seguintes os principais instrumentos de operacionalização dos negócios jurídicos envolvendo *softwares* no Brasil, de modo a buscar esclarecer que não podem ser confundidos, em hipótese alguma, com a licença do uso dos programas, que é o foco da análise neste trabalho.

⁴² Lei nº 9.610/98. “Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm> Acesso em: 02.10.2022.

⁴³ Lei nº 9.610/98. “Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm> Acesso em: 02.10.2022.

2.2.1 Instrumento contratual que versa sobre a licença de uso dos programas *softwares*

Por contrato que objetiva autorizar o licenciamento do uso entende-se aquele instrumento jurídico em que o titular do direito sobre determinada coisa incorpórea, na figura jurídica de licenciante, autoriza outro, que opera enquanto licenciado, a possibilidade temporária de fazer uso dele, de forma remunerada ou não⁴⁴.

Trazendo essas considerações para os programas de computador, tem-se que esse tipo de contrato é instrumento jurídico que operacionaliza a autorização de uso do *software* por determinado prazo, mediante atendimento dos termos e condições constantes dele.

Essa definição é relevante para o presente estudo, pois explicita que nesse tipo de contrato não se está, de forma alguma, a discutir a transferência da titularidade dos direitos patrimoniais sobre o programa de computador, mas apenas e tão somente formalizar autorização do licenciante para que o licenciado possa fazer uso do *software* em questão.

Demais disso, observação de ordem prática é que esse modelo de licenciamento de uso dos *softwares* é o modo mais comum de contratação existente no presente, de modo que é passível de aplicação para rigorosamente toda e qualquer forma de disponibilização de programas de computador, não importando se feita via *download*, isto é, disponibilização eletrônica, ou via disponibilização de suporte físico.

De modo a aprofundar algumas diferenciações contratuais em razão do formato de distribuição, convém rememorar, conforme trazido no Capítulo 1, que, no caso de programas e computador comercializados em mídias físicas, tal como disquete ou CD-ROM, usualmente são celebrados contratos de adesão⁴⁵, isto é, aqueles que não decorrem de negociação entre as partes, mas do fato de uma delas ter de aceitar tacitamente às condições estabelecidas anteriormente pela outra⁴⁶, tal qual os *shrink-wrap agreements*, que são instrumentos em que a mera violação da embalagem já pressupõe a concordância tácita do adquirente com os termos e condições de uso do *software* em questão.

⁴⁴ ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Contratos II**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 220.

⁴⁵ MARTINS, Fran. **Contratos e Obrigações Comerciais**. Ed. 8. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 99.

⁴⁶ GOMES, Orlando. **Contratos**. [Edição atualizada e anotada por Humberto Theodoro Júnior]. Ed. 18. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 109-110.

Nessa mesma linha, há ainda as licenças de uso contratadas para os programas de computador que são distribuídos de forma inteiramente digital, isto é, por meio de *download*, via *Internet*, modelo de contratação cunhado de *click-wrap agreement*, em que o usuário visualiza e concorda com os termos do licenciamento do uso bastando clicar na opção de concordância prévia à própria instalação do *software* em seu dispositivo, sob pena de não conseguir sequer proceder à instalação do programa.

Doutra banda, não se pode perder de vista que, a despeito desses formatos massificados de contratação de licença de uso dos programas de computador, que claramente objetivam simplificar e pulverizar a distribuição do *software* sem a criação de entraves jurídicos, há também casos em que os contratos de licença de uso não são de adesão, isto é, são negociados livremente pelas partes licenciantes e licenciadas. Esse tipo de instrumento é o que mais comumente ampara as licenças de uso de programas de computador customizados e personalizados elaborados pelo licenciante ao licenciado.

Há, ainda, um aspecto digno de nota, que decorre do prazo de licenciamento do uso do programa de computador, havendo, em síntese, duas modalidades, quais sejam, a primeira, em que há uma licença temporária, e, ainda, uma segunda, em que há transferência em definitivo do direito uso do *software*.

Convém apenas recordar, a título de reforço, que, seja o prazo da licença de uso temporário ou definitivo, jamais se estará diante da figura da transferência jurídica da titularidade dos direitos patrimoniais do licenciante, mas apenas da autorização, isto é, da licença de uso do *software*.

2.2.2 Instrumento contratual que versa sobre a cessão de *softwares*

Neste tópico será tratado o conceito e principais características do instrumento contratual que versa sobre a cessão do *software*, bem como a sua distinção técnica do contrato de licença de uso dos programas de computador.

Assim, tem-se que, por contrato de cessão do *software* entende-se o contrato para instrumentalizar a transmissão definitiva dos direitos do autor sobre determinada obra, consoante já trazido do referido art. 49 da Lei nº 9.610/98. Essa transmissão poderá ser total, hipótese em que não subsistirá nenhum direito do autor sobre a obra, ou

parcial, mediante definição dos direitos parcialmente transferidos e mantidos do autor e do adquirente.

Logo, vê-se que o autor da transferência cede seus direitos patrimoniais, de modo que o cessionário passa a ser titular e pode explorar o programa de computador da forma que melhor lhe convir, a depender do formato e termos da transmissão⁴⁷.

Forçoso traçar um paralelo para diferenciar a cessão do programa de computador da licença de uso, pois na cessão há efetiva transferência, total ou parcial, dos direitos patrimoniais do autor, ao passo que na licença de uso há mera outorga de autorização do licenciante para que o licenciado use o *software*, nos termos do contrato pactuado entre as partes, ou seja, sem qualquer modificação de polo de titularidade dos direitos patrimoniais.

Por questões de ordem prática, na hipótese de cessão do programa de computador, de *per si*, tem-se que é imperioso, nos casos de cessão total dos direitos patrimoniais do autor, que seja concedido o código-fonte juntamente com o *software*, pois apenas com essa informação técnica de codificação é que o cessionário conseguirá efetivamente dispor, alterar, licenciar ou, porventura, ceder o programa a terceiro.

Assim, merece reflexão o fato de que, observadas as particularidades e diferenciações do tratamento jurídico dispensado aos bens corpóreos e incorpóreos, quer nos pareça que o contrato de cessão total do *software* em muito se assemelha com a figura jurídica da compra e venda, ao passo que o contrato de licença de uso admitirá equiparação ao instituto da locação, pois não há qualquer mudança na titularidade jurídica dos direitos patrimoniais do licenciador ao licenciante.

2.2.3 Instrumento contratual que versa sobre o a customização e desenvolvimento de *softwares*

Entende-se por contrato de desenvolvimento de programa de computador aquele instrumento jurídico que tem como espeque definir os termos e condições de contratação de negócio jurídico que objetiva que uma parte elabore *software* para uso

⁴⁷ BITTAR, Carlos Alberto. **Os Contratos de Comercialização de Software**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 43-44.

próprio de terceiro contratante ou comercialização do programa pelo contratante junto a terceiros⁴⁸.

Inobstante a clareza da circunstância, isto é, um determinado sujeito é contratado para prestar serviços de desenvolvimento de *software* para o contratante, pelo que evidentemente seria o proprietário dos direitos patrimoniais deste programa, a Lei nº 9.609/98⁴⁹ tratou de reforçar esse aspecto e, ainda, permitir que a titularidade seja compartilhada entre o tomador e o prestador dos serviços de desenvolvimento.

Doutra banda, por contrato de customização de *software* entende-se, ao seu turno, a contratação de atividade para adaptação de programas de computador criados por outros desenvolvedores, com vistas a ajustá-los às demandas do contratante.

Assim, é certo que o contrato de desenvolvimento não se confunde com o de customização, notadamente porque neste o *software* customizado é pré-existente e não é de titularidade do contratado, mas sim do contratante, que inclusive será o detentor dos direitos patrimoniais do programa de computador derivado. Desse modo, tem-se que, na licença de uso há uma autorização para uso e gozo do programa de computador, ao passo que nos instrumentos contratuais de customização e desenvolvimento há mera adaptação ou criação do *software*.

2.2.4 Instrumento contratual que versa sobre a licença de comercialização de *softwares*

Consoante definiu a Lei nº 9.609/98⁵⁰ e contribui Amad⁵¹ (2002), entende-se que o contrato que versa sobre a licença de direitos para comercialização dos programas de

⁴⁸ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de Software**. Florianópolis: Visual Books, 2003, p 46.

⁴⁹ Lei nº 9.609/98. “Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm#art16> Acesso em: 02.10.2022.

⁵⁰ Lei nº 9.609/98. “Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações. Parágrafo único. A obrigação persistirá no caso de retirada de circulação comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.”

computador pode ser compreendido como o instrumento jurídico que operacionaliza a outorga de uma parcela restrita dos direitos patrimoniais dos *softwares*, relativa às suas explorações econômicas, de modo a autorizar o licenciado a reproduzi-los, outorgar licenças de uso ou sublicenciar o direito de comercializá-los.

Noutro termos, cuida-se de instrumento jurídico que instrumentaliza a autorização do licenciamento de direitos para comercialização, isto é, formato de distribuição do programa, mediante cumprimento de certos termos e condições firmados no referido contrato, com vistas a aumentar a quantidade de figuras com capacidade de distribuição do *software* no mercado⁵².

Em linha com as observações feitas nos tópicos alhures, convém aclarar que a licença que deriva do contrato de comercialização não implica, de forma alguma, em transferência da titularidade dos direitos patrimoniais do proprietário, sendo que inclusive a responsabilidade pelo suporte ao consumidor, garantia e manutenção da operação do *software* reside com o licenciante e jamais com o licenciado autorizado a distribuir o programa.

Portanto, o contrato de licença de comercialização serve para autorizar a distribuição do programa, mas não para sua fruição, em si, e não pode ser confundido com o instrumento contratual que versa sobre a licença de uso, que se presta a autorizar a fruição, pelo licenciado, do *software* cuja titularidade dos direitos patrimoniais permanece com o licenciante.

2.2.5 Instrumento contratual que versa sobre suporte e manutenção de *softwares*

Por fim, oportuno ainda trazer considerações pertinentes aos instrumentos contratuais relativos a serviços de suporte técnico e manutenção no licenciamento dos programas de computador, pois, consoante se verifica do retromencionado art. 8º, da Lei nº 9.609/98, tem-se que é inequívoca a responsabilidade do licenciado de assegurar aos

“Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm#art16> Acesso em: 02.10.2022.

⁵¹ AMAD, Emir Iscandor. **Contratos de software – shrinkwrap licences, clickwrap licences**. Ed. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 224.

⁵² SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de Software. **Revista da Associação Brasileira de Propriedade Intelectual**, n. 25. Rio de Janeiro: ABPI, 1996, p. 44.

usuários esses serviços, de modo a garantir a correta operação do *software*, notadamente durante o prazo de garantia ou validade técnica da versão do programa.

As referidas disposições legais apontam que é obrigação do licenciador oferecer serviços de suporte para reparos necessários cobertos pela garantia ou de informações elementares relativas ao uso do programa, o que deverá ser oferecido sem qualquer cobrança adicional. Por outro lado, também é obrigação do tomador, mas aqui há permissivo legal para a cobrança, oferecer serviços técnicos complementares.

Oportuno refletir aqui que a manutenção dos programas de computador ocorre de duas formas, quais sejam, de forma preventiva, com vistas a garantir a integridade, funcionamento e operação do *software*, e, ainda, de forma corretiva, de modo a ajustar problemas já materializados durante o funcionamento do programa.

Ainda, há uma outra divisão pertinente relativa aos serviços de manutenção, relativa às hipóteses de *update* (em tradução livre deste autor: atualização) e *upgrade* (em tradução livre deste autor: melhoria).

Nos *updates* o serviço de manutenção objetiva fazer uma melhoria evolutiva daquela versão *software* fornecido, ao passo que, nos *upgrades* é oferecido, de fato, uma nova versão do programa de computação, o que usualmente ocorre quando há novas funcionalidades a serem incorporadas no programa.

Frisa-se aqui que, quer os contratos de serviços obrigatórios de manutenção, a serem realizados sem custo, quer os contratos de serviços técnicos complementares, cuja remuneração se admite, não podem ser confundidos, dadas suas diferenças conceituais e de suas características, com o contrato licença de uso dos programas de computador.

2.3 Considerações Sobre os Aspectos Contratuais que Envolvam *Software as a Service*

Este capítulo se ocupa em explorar os instrumentos contratuais relativos aos negócios jurídicos que envolvem programas de computador de acordo com a relevância e cronologia hipotética desses contratos, considerando a existência do ciclo de vida dos *softwares*.

Por essa razão, tratamos dos contratos de licença de uso, que são os mais relevantes para o presente estudo, e ainda, dos contratos de cessão dos *softwares*; os de desenvolvimento e customização; os de licença para comercialização e distribuição e, por fim, os de suporte e manutenção.

Seguindo adiante em nossas considerações, observa-se que a delineação dos limites dos negócios jurídicos e dos contratos que os instrumentalizam é imperiosa para a correta eleição do tratamento jurídico do fato econômico, bem como do respectivo tratamento tributário.

Sucedem que os contratos, a depender da sua necessidade de forma específica, podem ser classificados como típicos, sendo aqueles cuja lei disciplina e prescreve; ou não típicos⁵³, quando inexistente formato específico previsto em lei; ou, ainda, mistos, quando inobstante não seja resolvido pela lei, esteja infundido em contratos típicos⁵⁴.

Consoante trazido anteriormente, tem-se que no formato de contratação do *SaaS* há uma proposta combinada pela licença do uso do programa aliada a recursos de infraestrutura da computação em nuvem.

Sem a utilização desses recursos de infraestruturas de contratação essencial pelo fornecedor do *software* como serviço, o usuário que tenha para si o *software* licenciado jamais lograria êxito em utilizá-lo, via *Internet*, de qualquer lugar e a qualquer hora.

Nesses termos, é adequado dizer que para a utilização do *software* como serviço é necessário que ele esteja devidamente instalado em dada plataforma que se vale de recursos de certa infraestrutura.

Dessa forma, o fornecedor do *SaaS* fica responsável não apenas por garantir o acesso do usuário e o funcionamento do programa, mas também de ter realizado e colocado em funcionamento a infraestrutura que permita que ele seja utilizado para processar o *software* e, ainda, potencialmente desenvolva funcionalidades e implemente melhorias para garantir o acesso de qualquer local e a qualquer hora.

⁵³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro 3: Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. Ed. 28. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 111-115.

⁵⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 3: Contratos e Atos Unilaterais**. Ed. 9. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114-118.

Portanto, quer nos parecer que o tipo de instrumento contratual que abrange as transações dos *softwares* como serviços não são meros contratos de licença de uso, inobstante sejam intuídos pela Lei nº 9.608/98.

Esse entendimento deriva do fato de que o contrato não objetiva apenas o licenciamento do uso do programa, mas a assunção da responsabilidade, por parte do licenciador, de garantir a operação de infraestrutura capaz de manter o *software* em operação em sua versão mais atualizada e, ainda, envidar os melhores esforços para guardar e armazenar em segurança os dados dos usuários capturados para a utilização do programa.

Então, não seria inadequado classificar os instrumentos de contratação que versam sobre transações com *SaaS* como contratos mistos, pois, inobstante não haja disposições legais específicas que versem sobre esse eles, quer nos parecer haver elementos suficientes para apontar que se espelham em contratos típicos.

Esse tipo de instrumento de contratação então acaba por fomentar amplos debates sobre como definir qual conjunto de regras jurídicas seria passível de aplicação para discipliná-lo, já que inequivocamente se valem de estruturas derivadas da lei.

Há três alternativas teóricas para verificar qual o conjunto de regras deveria ser aplicado a determinado contrato misto. Em primeiro lugar, a alternativa seria combinar a aplicação das regras tipificadas para cada elemento do contrato. Em segundo, conviria verificar e utilizar as regras aplicáveis ao contrato típico principal do contrato misto. A terceira, ao seu turno, seria uma espécie de aplicação analógica em que se intenta utilizar, de forma análoga, a regras passíveis de aplicação no contrato típico que tenha maior proximidade do contrato analisado⁵⁵.

Doutra banda, anota-se que a aplicação individual das alternativas propostas talvez não se mostre medida satisfatória para se conseguir identificar o conjunto de regras passíveis de aplicação aos contratos mistos, pelo que seria razoável aplicar as alternativas, de forma sistematizada, consoante os elementos contratuais a serem regulados para a maior exatidão possível nessa identificação⁵⁶.

⁵⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil 3**. Ed. 9. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 75-86.

⁵⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil II - Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. Ed. 12. São Paulo: Atlas, 2012, p. 405-410.

Considerando-se estarmos diante de negócio jurídico com diversos elementos, convém trazer à baila algumas contribuições relativamente à unidade e pluralidade deles.

Nesse sentido, tem-se que ele seria único quando suas disposições forem um único indissociável, isto é, não admitiriam segregação, sob penas de desvirtuamento da sua natureza. Já a pluralidade dos negócios jurídicos residiria na situação em que há múltiplos negócios jurídicos em que eles preservam, de forma autônoma e independente, especificidade própria⁵⁷.

Sucedo que, a despeito da unidade dos negócios, não há óbice à existência, no plano do mesmo negócio, de elementos jurídicos variados, sejam eles típicos ou não, bastando que haja do conjunto deles às respectivas particularidades normativas e à finalidade da estrutura do negócio, momento em que passará a ser tido por complexo.

Dessarte, a complexidade está atrelada a existência preponderante de um elemento sobre os demais, a fim de que o conjunto deles seja, efetivamente, um indissociável, e, portanto, único negócio jurídico.

A pluralidade, ao seu turno, restará caracterizada quando cada elemento do negócio jurídico possuir particularidades únicas, isto é, quando houver negócios individualizados coexistindo, de forma concomitante e plural.

Logo, será a hipótese da unidade quando o negócio jurídico assim puder ser considerado, ou seja, quando houve identidade dos seus elementos básicos, quais seja, objeto, sujeito, manifestação de vontade ou, por outro lado, de complexidade, quando não houver unidade dos elementos, nada obstante ao menos um deles seja.

O contrato misto, ao seu turno, decorreria do caso de haver complexidade objetiva, isto é, um negócio jurídico único e indissociável que deriva da pluralidade de elementos típicos vários instrumentos contratuais.

Tecidas essas considerações, quer nos parecer que seria doutrinariamente justificável compreender o *SaaS* como constituído por uma gama de elementos indissociáveis que objetivam a realizam de uma dada finalidade, qual seja, viabilizar,

⁵⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: plano da existência. Ed. 22. São Paulo: Saraiva, 2019, p 285-288.

via *Internet*, o acesso e disponibilização do programa ao usuário, pelo que tratar-se-ia de um único negócio jurídico complexo.

Noutros termos, trata-se de negócio complexo, na medida em que congrega a consecução de diversos elementos contratuais, e único, pois tais elementos não admitem dissociação e possuem um objetivo comum, qual seja, a licença do uso do programa de computação.

Assim, em termos de cotejo de características, o *SaaS* é um contrato misto, com negócio jurídico complexo, porém único, ao passo que a licença de uso de programa de computação, como usualmente vista, tratar-se-ia de contrato típico que envolve um único elemento de negócio jurídico.

3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DELIMITADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Esse terceiro Capítulo objetiva trazer considerações sobre o sistema constitucional pátrio, com vistas a nos debruçarmos sobre o desenho de repartição de competência tributária da União, Estados e Municípios, bem como as balizas de interpretação dos termos utilizados pelos constituintes para determinar a materialidade dos tributos, com vistas a verificar o critério material do ISS e do ICMS.

3.1. A Constituição Federal, Enquanto Sistema: o Subsistema Tributário e o Desenho de Repartição de Competências para Tributar

Um dos sentidos atribuído ao vocábulo jurídico “constituição” pode ser “o *nomen juris* que se dá ao complexo de regras que dispõem sobre a organização do Estado, a origem e o exercício do Poder, a discriminação das competências estatais e a proclamação das liberdades individuais”⁵⁸.

Oportuna também a menção às colaborações, que concluem, a despeito da multiplicidade de significados que a palavra poderia ter, que seria razoável concluir que a “Constituição do Estado, considerada sua lei fundamental, seria, então, a organização dos seus elementos essenciais, um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos e os limites da sua ação”⁵⁹.

Dessa forma, o sistema constitucional seria o conjunto de normas jurídicas, ao passo que sua estrutura deriva do complexo de relação entre essas normas, sendo que esses elementos congregados formam subsistemas, dentre eles o constitucional tributário, composto pelo conjunto de normas do texto constitucional que versam, de forma direta ou não, de matéria de ordem tributária⁶⁰. Todos os subsistemas, por certo, possuem como fundamento de validade último o texto constitucional⁶¹.

⁵⁸ MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição Federal anotada**. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 7.

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Ed. 21. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Ed. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 169-180.

⁶¹ KELSEN, Hans. [Tradução de João Baptista Machado] **Teoria Pura do Direito**. Ed. 6. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 155-157.

Há uma classificação doutrinária relevante para o presente estudo, que avalia a rigidez dos sistemas, isto é, podem eles ser flexíveis e maleáveis, de modo a conferir maior autonomia para que o legislador ordinário ajuste o sistema, de acordo com as necessidades surgidas no decorrer da existência daquela determinada sociedade, em razão de acontecimentos sociais e econômicos relevantes.

Doutra banda, podem os sistemas serem rígidos, tal qual nosso sistema constitucional tributário, o que se constata a partir do modo bastante inflexível de repartição das competências tributárias dos entes federativos.

Ainda, da determinação bastante específica das materialidades dos tributos passíveis de instituição, não havendo espaço de manobra para que o legislador ordinário possa fazer alterações desse sistema no plano constitucional⁶².

Estamos diante, pois, de sistema constitucional tributário em que o legislador infraconstitucional não possui autorização constitucional para eleger a materialidade dos tributos, pois o texto constitucional tratou de defini-la de forma pormenorizada.

Deve o legislador, portanto, ao criar figuras de exação, seguir às determinações feitas pelo texto constitucional, entre normas e princípios, observando as diretrizes ali constantes⁶³.

E por princípio, entenda-se o mandamento nuclear de um sistema, ou seja, seu alicerce, apresentando-se como uma disposição fundamental que se esparge sobre as normas do sistema, lhes servindo de fonte de inspiração e norteando a fixação de critérios para a sua compreensão, vez que define a sua lógica e lhe confere sentido harmônico⁶⁴.

Dessa forma, inobstante a vastidão de princípios tributários de ordem constitucional, convém traçar algumas considerações notadamente sobre os princípios federativo, da legalidade e tipicidade, e, por fim, da segurança jurídica.

⁶² ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, 1966, n. 2, p. 223.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e Método**. Ed. 8. São Paulo: Noeses, 2021, p. 243-256.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. 27. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 46.

Tais princípios são tidos como basilares e orientadores do nosso sistema constitucional tributário pátrio.

Nesse seguir, por princípio federativo compreende-se a união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, que possuem autonomia no contexto da organização do Estado, da perspectiva política e administrativa. Trata-se de comando basilar da organização e formatação constitucional, inserto do próprio artigo 1º, e elevado ao patamar de cláusula pétrea, consoante disposição do artigo 60, parágrafo quarto, da CF/88.

Trazendo essas considerações para o âmbito do subsistema tributário, referido princípio objetiva que seja observada a igualdade hierárquica entre os entes federativos, bem como a autonomia recíproca entre elas, de modo que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios possam instituir e arrecadar apenas os tributos previstos nos limites da CF/88, sendo inviável que atuem dentro dos limites de competência tributária de outros entes⁶⁵.

Já o princípio da legalidade, ao seu turno, inobstante aplicável a todos os subsistemas do direito e não apenas ao direito tributário, consoante determinação expressa do art. 5º, inciso segundo da CF/88, se mostra fundamental para organização, da perspectiva tributária, dos entes, na medida em que determina que União, Estados e Municípios devem instituir normas tributárias versando sobre a instituição ou majoração dos tributos de sua competência tributária somente pela via da edição de lei, de modo a trazer segurança jurídica aos cidadãos contribuintes, mediante certeza e previsibilidade, de que não serão obrigados a seguir nenhum comando que não o da própria lei⁶⁶.

Admitir a instituição ou majoração de tributos fora das hipóteses previstas da CF/88 seria admitir que uma norma inferior alterasse, de forma indireta, o próprio texto constitucional, o que seria evidente absurdo⁶⁷.

O princípio da tipicidade, por sua vez, seria um desdobramento do da legalidade e abrange as dimensões fática e legislativa do direito tributário. Na dimensão fática, a tipicidade demanda que haja subsunção, isto é, uma perfeita previsão na norma tributária de um determinado fato na vida fenomênica, de modo a lhe configurar um fato

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2011, p. 143-180.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2011, p. 263-287.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. 33. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 32.

jurídico tributário, isto é, atribuir-lhe um consequente normativo também necessariamente previsto em lei.

Já na dimensão do plano legislativo, tem-se que esse princípio demanda que sejam previstos em lei, de forma clara, rigorosamente todos os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária⁶⁸.

Adiante, tem-se o princípio da segurança jurídica como um desdobramento dos princípios da legalidade, igualdade, irretroatividade e anterioridade, de modo a assegurar que todos os comandos emanados das normas tributárias sejam previsíveis, com antecedência razoável, para que os cidadãos possam antever as consequências jurídicas das normas tributárias e possam programar e organizar as medidas que tomarão no futuro⁶⁹.

Assim, entendemos que resta corroborada a conclusão de que estamos diante de uma constituição de Estado rígida, notadamente porque a CF/88 elaborou normas rijas, no âmbito do subsistema do direito tributário, de repartição de competências dos entes federativos, bem como delineou de forma detalhada as materialidades dos tributos passíveis de instituição e cobrança pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo a salvaguardar que fossem feitas interpretações ampliativas com vistas a distorcer e expandir os limites das competências tributárias delineadas no texto constitucional.

3.2. O Detalhamento Constitucional da Materialidade dos Tributos e os Conceitos Constitucionais Enquanto Regras de Delimitação de Competência Tributária

Ponto que merece aprofundamento, dentre as considerações já trazidas neste capítulo, reside no fato de que a CF/88 desenhou e traçou os limites da competência tributária da União, Estados e Municípios mediante detalhamento da materialidade dos tributos, o que se valeu do uso de termos como renda, mercadorias, serviços, propriedade, dentre outros.

Tem-se que os termos utilizados pelo constituinte no texto constitucional auxiliam na delimitação da competência tributária, enquanto possuidores de evidente

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, 2021, p. 299-304.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2011, p. 425-462.

índole conceitual⁷⁰, pelo que, nos termos do art. 110 do CTN⁷¹, jamais se poderia admitir que esses vocábulos, usados expressa ou implicitamente no próprio corpo do texto da CF/88, tenham suas definições, conteúdos, alcances, institutos, conceitos e formas de direito privado, alterados para modificar limites de competência tributária⁷².

É medida de coesão e coerência do sistema constitucional que os conceitos tenham o mesmo significado, inclusive para subsistemas distintos, excetuando a hipótese de a própria lei atribuir um significado distinto a determinado vocábulo, para fins conceituais no exercício interpretativo de uma legislação específica, e não de todos os subsistemas⁷³.

Logo, inequívoco que, salvo nas hipóteses em que o próprio constituinte trouxe observações ou alterações do conceito dos vocábulos advindos do direito privado, deve ser mantido o significado proposto por esse ramo do direito, que inclusive já se mostra aceito e convalidado pela sociedade⁷⁴.

Nesse diapasão, não guardaria relação de sentido e lógica admitir que conceitos de natureza constitucional, incorporados do texto da CF/88, que operam tracejando limites ao exercício de competência tributária dos entes federativos, tivessem seus significados restringidos, ampliados ou alterados de qualquer forma.

O risco de admitir a validade, no plano constitucional e legal, desse expediente, seria fazer ruir a delimitação dos limites ao exercício das competências tributárias tracejadas na CF/88.

Por outro lado, não se pode deixar de notar que essa necessidade de conformidade de coerência semântica entre CF/88, a legislação complementar e legislação ordinária dos entes tributantes, resulta também em uma profunda dificuldade de o legislador acomodar a tributação de novos produtos digitais, o que pode, a nosso

⁷⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ed. 7. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 79.

⁷¹ Lei nº 5.172/66. “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 13.12.2022.

⁷² COMPARATO, Fábio Konder. A “questão política” nas medidas provisórias: um estudo de caso. **Associação Nacional dos Procuradores da República**. Disponível em: <<http://www.anpr.org.br/boletim/boletim36/aquestao.htm>>. Acesso em 13.12.2022.

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed.18. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 306.

⁷⁴ SILVEIRA, Alípio. A analogia, os costumes e os princípios gerais de direito na integração das lacunas da lei. **RF**, v. 58, 1946.

ver, consoante será explorado adiante, sinalizar que os contornos constitucionais atuais de competência tributária se mostram insuficientes para lidar com aspectos da tributação de novas mercadorias e serviços da economia digital.

Feitas essas considerações, passaremos a abordar os aspectos constitucionais dos requisitos de incidência do ICMS e do ISS.

3.3. A Sujeição ao ICMS das Operações de Circulação de Mercadorias e o Conceito de Mercadoria

Tem-se que o constituinte, em sua determinação constitucional dos tributos passíveis de instituição pelos Estados e Distrito Federal constantes do art. 155, inc. II da CF/88, delimitou pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS, quais sejam:

“o imposto sobre operações mercantis, que compreende também a entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”⁷⁵.

Para fins de recorte metodológico, para este estudo comporta aprofundamento apenas a hipótese de materialidade relativa às operações de circulação de mercadoria, relevante para fins de efetivação da análise da possibilidade de fazer incidir o ICMS na licença de uso do *SaaS*.

Sucedee que esta hipótese de incidência demanda a conjugação dos elementos “*operação*”, “*circulação*” (jurídico-comercial) e “*mercadorias*”, que são conceitos interligados e complementares, razão pela qual o texto constitucional dispõe haver a incidência do ICMS apenas “*nas operações relativas à circulação de mercadorias*”, de modo que a ausência de qualquer um deles inviabilizaria a incidência do gravame⁷⁶. Dessa forma, convém explorar o sentido desses vocábulos.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 40-41.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 43.

Em primeiro lugar, o termo *operação* pode ser tido como o negócio jurídico mercantil necessário à circulação da mercadoria, que demanda a realização de um negócio oneroso, que envolva ao menos a figura de um alienante e de um adquirente.

Em segundo, tem-se o conceito de *circulação*, que pode ser compreendido em dois sentidos distintos: o primeiro deles sinaliza que o vernáculo se reporta à circulação jurídica, ou seja, é imperioso haver a transferência da titularidade jurídica da mercadoria, pelo que a simples mudança de localização de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não configuraria a circulação necessária à incidência do ICMS; o segundo sentido, alegadamente amparado no princípio da autonomia dos estabelecimentos, sugere que o termo se reportaria à circulação meramente física, pelo que inclusive transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seriam consideradas atividades gravadas pelo imposto⁷⁷.

Os autores deste estudo partilham e adotam a corrente doutrinária que entende que o conceito de *circulação*, para fins de incidência de ICMS, se reporta a transferência da titularidade jurídica da mercadoria, ou seja, quando houver uma mudança da propriedade da mercadoria, isto é, troca de patrimônio entre pessoas naturais ou jurídicas distintas.

É digno de nota que, inobstante a existência de divergência doutrinária quanto ao sentido de *circulação*, qual seja, física ou jurídica das mercadorias, convém esclarecer que o STF, em mais de uma oportunidade, reconheceu a não incidência do imposto nas operações em que não há efetiva circulação jurídica das mercadorias.

Nesse sentido, a título de exemplo, cita-se três situações, devidamente indicadas em ordem cronológica, a se iniciar pela discussão havida em 2002 sobre a gravação pelo ICMS na integração de ativo fixo objeto de produção pelo próprio contribuinte⁷⁸.

Ato contínuo, em 2007, posteriormente, em 2014, diante da necessidade da análise da incidência do ICMS na entrada de mercadorias importadas do exterior cuja

⁷⁷ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. Ed. 3. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 158.834**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 23.01.2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 05.11.2003.

internalização em território nacional decorreu de operação de arrendamento mercantil⁷⁹⁸⁰.

O racional pavimentado até então serviu de base para que fosse reconhecida também a não incidência do ICMS nas operações de *leasing* internacional⁸¹, o que foi feito em recurso julgado pelo Tribunal Pleno do STF, sob a sistemática de repercussão geral reconhecida, nos termos do art. 102, § 3º da CF/88⁸² e 1.035, §§ 1º a 3º do CPC⁸³.

Importa consignar que nessa oportunidade duas questões foram objeto de análise mais criteriosa pelo Tribunal Pleno.

A primeira delas foi a discussão que o reconhecimento da não incidência de ICMS nas operações de *leasing* internacional disporia de forma diametralmente oposta ao quanto já havia sido decidido pelo próprio STF, em 2006, quando do julgamento de outro caso similar⁸⁴, em que houve o reconhecimento da incidência do ICMS nas operações internacionais de *leasing* (arrendamento mercantil).

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 461.968**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 30.05.2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 24.08.2007.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 226.899/SP**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relatora para o Acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01.10.2014. Publicação: DJ, 11.12.2014.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 540.829/SP**. Repercussão Geral. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Relator para o Acórdão: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 11 set. 2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 17 nov. 2014.

⁸² Constituição Federal. “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...)”

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.” Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 13.12.2022.

⁸³ Lei nº 13.105/2015. “Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

II - (Revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.256, de 2016) (Vigência)

III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.” Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm >. Acesso em: 13.12.2022.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 206.069**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 01.09.2005. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 01.09.2006.

Nesses termos, a jurisprudência demandava pacificação notadamente porque o RE nº 461.968 havia sido julgado naquele mesmo ano e restou decidido pelo racional da não incidência.

Em segundo lugar, os Ministros se ocuparam de avaliar se aceitar a incidência nessas operações não acabaria por dilacerar a hipótese de incidência do art. 155, § 2º, inc. IX, alínea “a”, da CF/88⁸⁵ com a redação dada pela EC nº 33/2001.

Naquele momento havia uma corrente que entendia que não seria prudente romper com o entendimento pretérito que autorizava a incidência de ICMS nas operações internacionais de arrendamento mercantil.

No entanto, por medida de coerência, sagrou-se vencedor o voto divergente do Ministro Fux, que, de forma didática, esclareceu que as circunstâncias fáticas do RE nº 206.069, julgado em 2006, e do RE 461.968, julgado em 2007 eram ligeiramente diferentes, pois no primeiro caso o arrendamento mercantil resultaria em bem adquirido pelo importador, ao passo que no segundo não haveria o exercício do direito de compra do *leasing*, visto que, qualquer que fosse o cenário, a incidência do ICMS demandaria a transferência da titularidade jurídica do bem.

Posteriormente, em 2020, o STF julgou recurso com repercussão geral reconhecida⁸⁶ (Tema 1.099), que avaliou a constitucionalidade da incidência do ICMS no mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos da mesma titularidade situados em unidades federativas diferentes, exame esse que restou negativo, oportunidade em que se fixou a seguinte tese: “*Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados*”

⁸⁵ CF/88. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13.12.2022.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.255.885**. Repercussão Geral. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 15.08.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 15.11.2020.

distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”

Ainda nesse giro de avaliação da jurisprudência, oportuno mencionar que o STJ, diferentemente do quanto vinha decidindo o STF no passado, desde 1996, quando da edição da Súmula STJ nº 166⁸⁷, já possuía entendimento manso e pacífico que o simples deslocamento físico de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não era fato gerador do ICMS, pois não havia circulação jurídica do bem, isto é, transferência de titularidade jurídica ou realização de ato de mercancia.

Esse entendimento veio a ser reforçado, em 2010, quando do julgamento do REsp 1.125.133-SP⁸⁸, submetido, nos termos do art. 1.036 do CPC⁸⁹, ao rito dos recursos repetitivos, oportunidade em que se avaliou a incidência de ICMS entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Forçoso mencionar que o entendimento da Súmula STJ nº 166 inclusive foi utilizado como fundamento para decidir pela não incidência em mais aquele caso.

Assim, em síntese, adotamos como nossa posição a convicção em voga no STF e no STJ, bem como de parcela majoritária da doutrina, que apenas quando há efetiva circulação jurídica de mercadoria, mediante ocorrência de ato de mercancia, integrado por, no mínimo, um alienante e um adquirente, e que resulta na transferência da titularidade jurídica do bem é que há operação apta a ser gravada pelo imposto sob exame.

Adiante, convém trazer esclarecimentos também relativamente ao conceito de *mercadoria*, vernáculo constante da materialidade cuja não subsunção do conceito ao caso sob exame veda a incidência do ICMS no caso concreto.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula STJ nº 166**: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em 13.12.2022.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.125.133/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 28.08.2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 10.09.2020.

⁸⁹ Lei nº 13.105/2015. “Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em: 13.12.2022.

Isso sem perder de vistas aquelas considerações de que, da perspectiva da interpretação dos termos e vernáculos constante da constituição e da legislação infraconstitucional, tanto o constituinte quanto o legislador ordinário se valem, em regra, dos conceitos de direito privado, notadamente para fins de análise de distribuição de competência tributária, de modo a não restringir ou ampliar indevidamente.

Feitas essas considerações, tem-se que a doutrina sintetiza que o termo *mercadoria*, derivado do direito comercial, se reporta a bens corpóreos, que não se confundem com bens imateriais e nem com direitos, que sejam necessariamente móveis, e, portanto, não imóveis, passíveis de atribuição de valor, capazes de serem objetos de mercancia⁹⁰, ou seja, objeto de comércio⁹¹.

Portanto, salvo na hipótese de haver qualquer ressalva no próprio texto constitucional ou infraconstitucional, o que não nos parece ser o caso, é prudente valermos-nos do conceito de *mercadoria*, tal qual definido pelo direito comercial, para fins de análise dos limites da competência tributária dos entes federativos.

Inobstante o acerto habitual que essa parcela da doutrina nos parece ter incorrido, não se pode deixar de mencionar que há corrente que pugna por alterações nessa definição ou ao menos sua adaptação para tempos modernos, como consequência da evolução da tecnologia em especial nas últimas décadas⁹².

Essa crítica é relevante para o presente trabalho justamente porque o que se propõe seria flexibilizar o aspecto corpóreo dos bens transacionados, pois ainda que essa noção pudesse ser relevante para conceituar mercadoria no plano da atribuição de preço comercial aos objetos materiais, ela se mostra desarrazoada a partir do momento em que se passa a valorar de forma igual bens incorpóreos e comercializá-los no mercado, inclusive em substituição a bens corpóreos outrora transacionados no passado⁹³, tal qual os *softwares*.

Essa reflexão é relevante notadamente porque a legislação do ICMS opera com esse conceito de bem corpóreo, para fins de definição mercadoria, acrescido da materialidade da incidência dos serviços de transportes e comunicação, mas que

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 49-50.

⁹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. Ed. 12. São Paulo: Dialética, 2012, p. 17-21.

⁹² MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. 2015. Tese (Doutorado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 116.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 82.

remonta ao entendimento dos antecessores do ICMS, quais sejam, o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), instituído pela Constituição Federal de 1934, que veio a ser posteriormente sucedido pelo ICM⁹⁴ (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) em 1964, com a EC 18/65 à Constituição Federal de 1946⁹⁶.

Com toda vênia e acatamento, partilhamos da posição que o vernáculo utilizado, de fato, não incorporou em seu sentido os bens incorpóreos, remanescendo com o conceito advindo do direito comercial.

E quer nos parecer seja evidência dessa proposição o fato de que quando a CF/88 autorizou a incidência de ICMS sobre bem incorpóreo, tal como a energia elétrica, ela assim o fez expressamente, consoante se depreende da EC nº 33/2001, que adicionou o § 3º ao seu art. 155⁹⁷.

Nesses termos, elegemos o entendimento doutrinário que sinaliza que a incidência do ICMS realmente só seria autorizada após a realização de operação (ato de mercancia) que resulte na transferência da titularidade jurídica de bem móvel corpóreo.

Feitas essas considerações de ordem constitucional e doutrinária, convém também analisar a jurisprudência, notadamente dos Tribunais Superiores, que abordaram o conceito e definição de mercadoria no contexto de verificação da hipótese de incidência tributária do ICMS, em especial porque essa vertente da discussão, relativamente às operações com bens incorpóreos, foi levada ao exame do STF.

Nesses termos, a primeira decisão que convém trazer à baila sobre o tema remete ao ano de 1998, oportunidade em que o STF analisou o RE 176.626, que discutiu a incidência de ICMS sobre *softwares* e, adotando esse mesmo conceito de mercadoria enquanto bem físico, afastou-se a incidência do imposto, eis que nessas operações

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 25/26, ano 7, 1983, p. 102-103.

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 220-221.

⁹⁷ Constituição Federal. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13.12.2022.

estaríamos diante de licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador.

No entanto, entendeu-se também naquela oportunidade que não seria o caso de afastar o gravame na hipótese de comercialização de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo (*softwares* “de prateleira”), os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, seriam mercadorias colocadas para venda no mercado⁹⁸.

Ato subsequente, quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, o STF indicou, em decisão interlocutória, que haveria a possibilidade da incidência do ICMS sobre os *softwares*, o que teria sido impulsionado pelo desenvolvimento da tecnologia e pela migração dos negócios jurídicos efetuados de forma digital, o que talvez tivesse o condão de ampliar o sentido do vernáculo *mercadoria* trazido do texto constitucional, de modo a abranger também bens incorpóreos.

Fato é que, a despeito da sinalização desse entendimento, em 2021, o STF julgou as ADIs 1.945 e 5.569, em conjunto, e entendimento pelo afastamento da incidência do ICMS sobre os *softwares*, notadamente nas operações em que houve licenciamento ou cessão do direito de uso deles, ponto este que será objeto de maior aprofundamento nos próximos tópicos deste estudo.

Assim, inobstante a decisão em sede Medida Cautelar na ADI nº 1.945 tenha aventado um entendimento dissonante do em voga, quer nos parecer que poderia haver tendência de manutenção da inteligência corroborada neste trabalho, de que a materialidade do ICMS demanda a realização de uma operação (ato de mercancia) que resulte na transferência da titularidade de bem corpóreo móvel.

3.4. A sujeição ao ISSQN das Prestações de Serviço e o Conceito de Serviço Tributável

Quanto ao ISSQN, a CF/88 trouxe elementos para a delimitação da sua materialidade em seu art. 156, inc. III⁹⁹, resolvendo que compete aos Municípios

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 176.626/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10.11.1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 11.12.1998.

⁹⁹ Constituição Federal. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)”

instituir sobre serviços que não estejam sujeitos à gravação pelo ICMS e tenham sido objetos de prévia definição em lei complementar específica.

O ISSQN foi criado com o esopeque de substituir o antigo imposto de indústrias e profissões, nos termos da reforma tributária proposta pela EC 18/65, que era a principal fonte de arrecadação dos Municípios¹⁰⁰¹⁰¹.

Inobstante o zelo e cuidado do constituinte na elaboração do texto, tal qual os termos *operação, circulação e mercadoria* para o ICMS, não restou definido o conceito de *prestação de serviço* a que se reportou a CF/88.

Nesses termos, a construção do significado do vernáculo, tal como recomenda a doutrina, demandaria valermo-nos do conceito de *prestação de serviço* a que tratou de definir o direito privado, pois se seu significado fosse diverso, o próprio teto constitucional teria tratado de defini-lo, para fins de fixação de norma de competência tributária, tal qual no caso da energia elétrica, mencionada alhures, que é bem incorpóreo que admite seja tributado pelo ICMS, por força de previsão constitucional expressa.

Sobre a definição de prestação de serviço advinda do direito privado, a doutrina sinaliza que seria a realização de atividade econômica apreciável, materializada em uma prestação de fazer, desprovida de subordinação, que resulte na produção de utilidade para terceiro, sob o regime de normas do direito privado, objetivando contraprestação como forma de remuneração, e que não seja passível de gravação pelo exercício da competência de outro ente federativo¹⁰²¹⁰³¹⁰⁴.

Por outro lado, não se pode deixar de mencionar que há uma parcela da doutrina que ecoa o entendimento de que não seria adequado limitar e delimitar o conceito de

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13.12.2022.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* 2012, p 411

¹⁰¹ EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. **Questões práticas do ISS**. Ed. 1. São Paulo: ÔnixJur, 2011, p. 124-125.

¹⁰² BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. Ed. 4. São Paulo: Noeses, 2018, p. 30-35

¹⁰³ RIBEIRO, Alexandre da Cunha *apud* GASPARG, Walter. **ISS - Teoria e Prática**. Ed. 1. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1994, p. 15-16.

¹⁰⁴ REHM, Rosana de Jesus. **Questões Práticas do ISS: A previsão constitucional do conceito de serviço**. Ed. 1. São Paulo: ÔnixJur, 2011, p. 535.

serviço meramente enquanto obrigação de fazer, traduzido pelo trabalho humano em favor de terceiro¹⁰⁵.

Seria o caso, portanto, de acomodar aspectos econômicos e legais, de modo a sustentar que a definição de prestação de serviço se amparasse na classificação econômica dos bens, isto é, materiais ou imateriais, pelo que as operações de circulação dos imateriais seriam aquelas necessariamente gravadas pelo ISSQN.

Essa construção dessa parcela da doutrina se ampara no racional de que, como o contribuinte removeu os *serviços de comunicação* e de *transportes interestadual e intermunicipal* de competência estadual, nos termos do art. 155, inc. II da CF/88, do conceito de *serviço de qualquer natureza*, seria porque, em essência, eles seriam justamente serviços de qualquer natureza.

No entanto, como o *serviço de comunicação*, em termos de natureza jurídica, estaria mais próximo de uma cessão de direito do que um *fazer*, enquanto simples obrigação, isso sinalizaria que a definição constitucional de prestação de serviço admitira conotação semântica maior, isto é, não aquela advinda do direito civil e comercial, mas uma oriunda da área da economia.

Com toda vênia e acatamento aos que defendem esse entendimento, partilhamos da posição da doutrina encampada neste trabalho que não vê lastro no texto constitucional desse entendimento e compreende que a *prestação de serviço* deva ser compreendida como a obrigação de fazer, ou seja, o esforço humano empenhado na produção de utilidade a outrem, que implique em remuneração ao realizador da prestação e não seja possível de tributação por outro tributo.

Quer nos parecer que o ISSQN objetiva, em sua incidência, ver gravada a prestação do serviço, não importando nem se algum bem derivará dessa prestação e menos ainda se ele é material ou imaterial¹⁰⁶.

Demais disso, a delimitação etimológica da materialidade do ISSQN feita pelo constituinte nos parece não comportar a definição de serviço enquanto bem imaterial. Entendemos dessa forma porque isso teria como resultado gravar pelo ISSQN tudo que

¹⁰⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Ed. 1. São Paulo: Saraiva e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982, p. 374.

¹⁰⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software**. Ed.1. São Paulo: Noeses, 2020, p. 228.

não fosse gravado pelo ICMS, o que entendemos que não seria factível, pois o constituinte fixou competência residual da União para a criação de impostos cuja respectivas materialidades não tenham sido objeto de delimitação na CF/88.

3.5. A jurisprudência dos Tribunais Superiores – Uma Análise do Conceito de Serviço no Tempo

A definição do conceito de serviço, para fins de verificação da materialidade do ISSQN, foi objeto de algumas modificações ao longo do tempo na jurisprudência dos Tribunais Superiores, e, em especial, do STF.

Nesse sentido, trazendo à discussão casos de maior relevância para fundamentar essa proposição, convém elencar, em primeiro lugar, o julgamento do RE nº 112.947¹⁰⁷, no ano de 1987, ou seja, antes da promulgação da CF/88, inobstante o desenho da materialidade do ISSQN não tenha mudado radicalmente desde a EC 18/65 com regulamentação proposta pelo Decreto-Lei nº 406/68¹⁰⁸.

No referido julgamento, que tinha como pano de fundo a discussão da incidência do imposto sobre a locação de bens móveis (guindastes), entendeu-se que, para fins de verificação da gravação do imposto, não se poderia analisar a questão unicamente pelo prisma obrigacional, isto é, que a locação se caracterizaria como uma obrigação de dar e não de fazer.

O que se deveria considerar seria o significado econômico do serviço, considerando-se a atividade, ou seja, o *fazer* que foi executado com aluguel do bem móvel, pelo que se decidiu pela incidência do ISS naquela oportunidade.

Sucedendo que, em 2001, ou seja, 14 anos depois, quando do julgamento pelo Tribunal Pleno do STF do RE nº 116.121¹⁰⁹, que novamente analisou a incidência de ISSQN na locação de guindastes, decidiu-se naquele momento que o imposto somente poderia recair sobre obrigações de fazer, sendo que a natureza obrigacional de entrega

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 112.947**. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento: 19.06.1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 07.08.1987. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557>>. Acesso em: 13.12.2022.

¹⁰⁸ Decreto-Lei nº 406/68. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 13.12.2022.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento: 11.10.2000. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: DJ, 28.05.2000.

de coisa das locações de bens móveis da operação praticada pelo contribuinte não se amoldaria a esse conceito.

Logo, houve um rompimento do entendimento do que poderia ser considerado prestação de serviço, para fins de incidência de ISSQN, que foi inaugurado no voto divergente capitaneado pelo Min. Marco Aurélio. E fato curioso digno de menção é que foi o mesmo contribuinte (*Ideal Transportes e Guindastes Ltda.*) que teve seus Recursos Extraordinários analisados nos dois casos indicados alhures que indicam entendimentos diametralmente opostos sobre a matéria submetida à análise do STF.

No entanto, inobstante tenha se firmado naquele momento o entendimento de que a verificação da incidência do ISS estaria atrelada à verificação da ocorrência de uma obrigação de fazer, o STF passou a relativizar e ampliar o conceito de serviço, conforme se verá nas linhas que se seguem.

Nessa esteira, em 2009, o Tribunal Pleno do STF teve a oportunidade de julgar o RE nº 547.245¹¹⁰, que objetivava discutir a constitucionalidade da incidência ISSQN nas operações de arrendamento mercantil, na modalidade de *leasing* financeiro.

Questão relevante para este trabalho que foi apreciada naquele momento reside no fato de que, consoante consignou o relator Min. Eros Grau, cuja decisão prevaleceu por maioria de votos, o contrato de *leasing* seria autônomo, ainda que decorrente da fusão de elementos de vários outros instrumentos contratuais, mas não poderia ser compreendido como um contrato misto, integrado por obrigações como locação, compra e outros contratos, porque já teria tido seu tipo próprio reconhecido pela legislação.

Dessa forma, não seria uma mera coligação de negócios, mas sim um negócio jurídico complexo, que deveria ter seu tratamento tributário dado a partir da verificação do núcleo obrigacional principal do contrato, qual seja, o financiamento, que seria uma obrigação de fazer.

Ainda, importante explorar outros fundamentos trazidos do voto do Ministro relator que colaboram para este estudo. E aqui nos referimos à compreensão de que, para fins de incidência do ISSQN, há alguns serviços que são de qualquer natureza, mas

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245**. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 02.12.2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 05.03.2010. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Acesso em: 13.12.2022.

não podem ser tidos como obrigações de fazer e que admitir outra proposição teria como resultado a interpretação desacertada de que haveria serviço nas obrigações de fazer, tal qual o direito privado teria definido.

Demais disso, adotar o critério de obrigação de dar ou de fazer, para fins de verificação da materialidade do ISSQN seria problemático, notadamente nos casos em que o enquadramento das operações passa a se dar em razão da função econômica e social da operação e não mais da diferenciação do formato do negócio jurídico.

Assim, sagrou-se vencedor o voto do Ministro Eros Grau em que se decidiu pelo reconhecimento da constitucionalidade da gravação pelo ISSQN nas operações com contratos de arrendamento mercantil, na modalidade de *leasing* financeiro.

Passados 8 anos, tem-se que, em 2017, houve o julgamento do RE nº 651.703¹¹¹, sob a sistemática de repercussão geral, em que se avaliou a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre as atividades realizadas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde e seguro-saúde, que consistiam na cobertura de gastos dos clientes com serviços de assistência à saúde.

Naquela oportunidade foram revisitadas as reflexões feitas no acórdão do RE nº 547.245, que analisou a constitucionalidade da incidência do ISSQN nos contratos de *leasing* financeiro, momento em que se reforçou a inteligência de que a classificação civilista das obrigações de dar e de fazer não seria a mais adequada para classificar produtos e serviços, para fins de verificação da materialidade dos tributos.

O Recurso Extraordinário foi distribuído à relatoria do Min. Luiz Fux que consignou como razão de decidir que a definição de prestação de serviço não poderia ficar restrita a verificação de uma obrigação de fazer e nem seria vinculada ao direito civil, pelo que deveria ser compreendida como um conjunto de atividades organizadas, sejam elas imateriais ou materiais, realizadas de forma recorrente e com objetivo de geração de lucro, sequer sendo necessário que o tomador receba bens nesses casos.

Essa construção veio acompanhada de considerações no sentido de que o subsistema do direito tributário, tal como explanado no capítulo anterior, seria detentor

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Relator: Min. Luis Fux. Julgamento: 29.09.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 26.04.2017. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 13.12.2022.

de definições e conceitos específicos, que não admitiriam ser modificados pelo legislador ordinário, o que poderia resultar na equivocada conclusão de que o CTN teria criado uma espécie de submissão, mediante subversão hierárquica, do texto constitucional ao direito privado.

Em arremate, concluiu que caberia ao legislador infraconstitucional, no âmbito de ajustes a serem incorporados na lista anexa à Lei Complementar que dispõe sobre a incidência do ISSQN, ajustar a extensão e alcance do imposto com a modernização das atividades compreendidas como prestação de serviços e, como as atividades das operadoras constavam da lista anexa à LC nº 116/03, estariam, pois, sujeitas à gravação pelo imposto.

O Min. Edson Fachin, ao seu turno, inaugurou posição distinta, que restou vencida, em que sinalizou que a incidência do imposto decorreria do fato de que nesse tipo de contrato, composto por atividades-meio e fim, ambas seriam obrigações de fazer, inobstante fosse o fato gerador do ISSQN a administração do plano, de *per si*.

Por sua vez, o Min. Marco Aurélio sugeriu ainda uma terceira abordagem, em que também restou vencido, oportunidade em que sinalizou que o conceito de serviço tributado pelo ISSQN discutido no RE nº 116.121, julgado em 2001, que decidiu pela não incidência de ISS na locação de guindastes, não teria sido alterado pelo entendimento firmado no RE nº 547.245.

A alegada manutenção da tese derivaria, inobstante tenha se acolhido um entendimento relativamente mais abrangente do conceito de prestação de serviço, do fato de o núcleo do contrato do *leasing* financeiro ser uma obrigação de fazer, razão pela qual inclusive a SV STF nº 31¹¹², editada em 2010, não teria sido revogada.

Sucede que a argumentação trazida pelo relator, de que compete à Lei Complementar estipular, mediante inclusão em sua lista anexa, os serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISSQN, de modo que o legislador complementar poderia incluir serviços ali que passariam a sofrer o gravame, sob pena de não tributados por nenhum outro tributo, prevaleceu, tendo sido acolhida por maioria de votos.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locações de bens móveis”. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 17.02.2010. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286>>. Acesso em: 13.12.2022.

Assim, em linhas gerais, nessa decisão restou ainda mais relativizado e passível de ampliação o conceito de prestação de serviço civilista, notadamente porque nesta oportunidade a Lei Complementar teve seu protagonismo reforçado para atuar como instrumento jurídico apto a definir os serviços passíveis de gravação pelo ISSQN, inobstante conste da decisão que haveria de se considerar o núcleo da atividade, para fins de verificação da materialidade do imposto.

Em 2020 houve outro julgamento relevante, para fins de entendimento da compreensão contemporânea do STF sobre a definição de prestação de serviço, para fins de verificação da constitucionalidade da incidência do ISSQN. A questão tratada no RE 603.136¹¹³, decidida sob o regime de repercussão geral, tinha como pano de fundo a incidência do ISSQN nos contratos de franquia.

O feito foi distribuído sob a relatoria do Min. Gilmar Mendes, que teve seu voto acolhido por maioria, entendeu pela constitucionalidade da incidência, sob o argumento de que a dicotomia civilista relativa às obrigações de fazer e de dar não serve como critério para verificar o enquadramento desse tipo de contrato enquanto serviço de qualquer natureza, pois esse tipo de instrumento contratual prevê uma gama de operações distintas, que se ramificam entre obrigações dos dois tipos.

Ponto relevante é que o Min. Gilmar Mendes também sinalizou que não seria juridicamente correto, da perspectiva da verificação da incidência tributária não apenas do ISSQN, fracionar as obrigações contratuais, para fins fiscais, entre atividades-meio e fim, pois esse expediente poderia resultar no reconhecimento de uma série de atividades não tributáveis, o que prejudicaria sobremaneira à arrecadação dos entes federativos.

Demais disso, salientou que a função do STF seria também a de garantir o respeito às competências tributárias e, pois, da arrecadação, como ferramenta de manutenção do Estado, e não de proteger aos contribuintes salvaguardando seus direitos fundamentais.

Com toda vênia e acatamento, ainda que a solução de fracionar as obrigações contratuais para fins de delimitação e incidência de um ou mais tributos não nos pareça sequer uma construção válida, admitir com fundamentação legítima o argumento de que

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.136**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 29.05.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 16.07.2020. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>>. Acesso em: 13.12.2022.

esse fracionamento não seria admitido, pois implicaria na redução da arrecadação dos Estados e Municípios, nos parece argumento com ainda menos respaldo constitucional ou legal¹¹⁴.

Vencida essa observação, o Ministro relator consignou a posição de que a incidência do ISSQN seria admitida sobre operações que envolvessem apenas obrigações de fazer, e, ainda, as mistas, o que naturalmente envolve também as de dar. Aplicando esse entendimento ao caso analisado, não faria sentido tratar o contrato de franquia como uma mera cessão de direito, pois haveria consideráveis esforços humanos sendo realizados para criar utilidades pelo franqueado em benefício dos franqueados, raciocínio esse também empregado quando do julgamento do RE nº 529.905 e do RE nº 651.703, tratados alhures.

Tal qual no RE nº 651.703, o Min. Marco Aurélio restou vencido ao defender em seu voto que seria imperioso identificar a atividade preponderante nesse tipo de contratação mista, para fins de identificação da incidência do ISSQN ou não, no que restou vencido pelos demais, por maioria, na medida em que acompanharam o voto do relator, que reconheceu a constitucionalidade da incidência do imposto nesses contratos.

Também em 2020 e sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, o Pleno do STF julgou, em sede de repercussão geral, o RE 634.764¹¹⁵, que analisou a constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre as atividades de exploração de jogos e apostas, tal como a venda de cupons de bilhetes, pules ou cupons de aposta.

Nessa oportunidade restou revisitada a importância e o protagonismo da Lei Complementar no processo de definição de incidência tributária e concluiu-se, a nosso ver, de forma imprecisa e incompleta, que o fato de a atividade constar da lista sua anexa de serviços já significaria que a atividade seria um serviço passível de gravação pelo ISSQN.

Ponto que merece reflexão e não poderia deixar de ser mencionado é que o voto quer nos parecer não ter exaurido questão relevante para esse entendimento, qual seja, os limites oponíveis ao legislador complementar para delimitar as prestações de serviço

¹¹⁴ SALGADO, Gisele Mascarelli. O consequencialismo judicial: uma discussão da teoria do direito nos tribunais brasileiros. **Revista Âmbito Jurídico**, 2017, ed. 1, n. 161, ano XX. Disponível em <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-161/o-consequencialismo-judicial-uma-discussao-da-teoria-do-direito-nos-tribunais-brasileiros/>>. Acesso em: 13.12.2022.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 634.764**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 08.06.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 01.07.2020.

passíveis de gravação pelo ISSQN, sob pena de se submeter a CF à vontade do legislador infraconstitucional.

Isso porque o legislador complementar por vezes acabou por incluir atividades que sequer poderiam ser classificadas como serviços na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, com vistas a abranger hipóteses de incidência tributária de fatos não típicos, isto é, de situações que não poderiam ser tidas como prestação de serviços de qualquer natureza, da perspectiva do direito civil. O próprio exemplo da locação de bens móveis, trazido alhures, evidencia que esse expediente não é incomum.

Portanto, a nosso ver mereceria ter sido consignado que a atividade do legislador complementar pode e deve ser exercida, para fins de delimitação e inclusão de atividades passíveis de gravação pelo ISSQN à lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/03, notadamente em razão da taxatividade desse rol de atividades, para fins de verificação da incidência tributária do referido imposto, desde que traga hipóteses balizadas e em absoluta consonância com a definição constitucional de prestação de serviço, advinda do direito civil, nos termos do quanto preceitua o CTN.

E se o legislador incluir atividades estranhas ao conceito constitucional, nada mais adequado que, mediante as vias processuais próprias, se veja reconhecida a inconstitucionalidade e invalidade dessa hipótese normativa imprópria e de exações que dela derivem – o que evidentemente não significa que o Poder Judiciário se imiscuiu na função típica do Poder Legislativo, mas apenas que corrigiu a situação em que o texto constitucional restou malferido, bem como o legislador complementar se excedeu nos limites da sua competência tributária.

Ainda, inobstante tenha se argumentado pela existência de esforço humano realizado em prol de outrem com propósito de lucro, foi reiterado que a utilização da classificação civilista das obrigações de dar e de fazer não seria suficiente para verificar o tratamento tributário adequado, pois nem sempre será possível constatar se dada atividade pode ser tida ou não como prestação de serviço de qualquer natureza, da perspectiva da CF/88. Demais disso, conclamou-se pela utilização da classificação da prestação de serviço como bem imaterial servível a preencher uma necessidade.

Ademais, como nos outros julgados sobre a matéria, restou vencido o Min. Marco Aurélio que novamente adotou a tese de que não seria viável classificar, via inclusão na lista anexa à LC nº 116/03, a venda de apostas como prestação de serviço,

pois isso seria nítida violação dos contornos de competência tributária dos entes delineados na CF/88.

Assim, restou fixada a tese em que se entendeu pela constitucionalidade da gravação pelo ISSQN sobre as atividades de exploração de jogos e apostas (venda de bilhetes, pules ou cupons de aposta), nos termos da lista anexa à LC nº 116/03.

Ainda em 2020 o Tribunal Pleno do STF veio a analisar, na ADI nº 3.142¹¹⁶, sob relatoria do Min. Dias Toffoli, a constitucionalidade da incidência de ISSQN nas locações, sublocações, arrendamentos, direito de passagem e permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos, que tratar-se-ia de serviço previsto da lista anexa à LC nº 116/03.

Nesta oportunidade, novamente se reforçou o racional de que nas relações complexas de obrigações, quando não for possível fracionar as obrigações de fazer e de dar, se a obrigação estiver prevista da lista anexa à LC nº 116/03, seria passível de incidência, a priori, o ISSQN.

Se as obrigações fossem isoladamente consideradas, tal qual apenas a locação ou arrendamento, certamente se estaria diante de simples obrigação de dar, no entanto, havendo um plexo de obrigações, tal qual a manutenção do bem locado, em que não seja possível considerá-las isoladamente, seria cabível, em teoria a gravação pelo imposto.

Assim, sempre que as obrigações de dar previstas do respectivo subitem da lista anexa à LC nº 116/03 viessem acompanhadas no contexto de relações complexas em que não fosse possível isolá-las, restaria configurada a hipótese de incidência do referido tributo.

E mais uma vez o Min. Marco Aurélio seguiu com voto-vista sinalizando que seria imperioso verificar a atividade preponderantes nesses contratos complexos ou mistos, trazendo que, para o caso concreto, a preponderância seria da obrigação de dar, pelo que a operação não poderia ser gravada pelo ISSQN. Novamente restou vencido nessa parte.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.142**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 05.08.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 09.10.2020.

Assim, inobstante este autor entenda que a conclusão esposada pelo STF comporte reparo, é evidente que se consolidou um entendimento de que, em essência, a Lei Complementar terá a função de delinear os contornos da materialidade do imposto, o que resulta em um cenário inequívoco de relativização da definição de prestação de serviço, em especial nos casos em que as operações envolvem obrigações complexas de fazer e de dar.

3.6 Conclusões Sobre a Definição Expandida de Serviço Pavimentada pelo STF

Diante do quanto exposto, observa-se que o STF, desde o julgamento do RE nº 651.703, pavimentou um entendimento de relativização do conceito de prestação de serviço, que, com toda vênua e acatamento, nos parece operar em desprestígio aos conceitos trazidos pelo constituinte para definir a materialidade do ISSQN, de modo a ampliar de forma praticamente irrestrita as possibilidades de incidência do imposto.

Mais do que isso, a inteligência firmada pela corte constitucional, no sentido de conferir à Lei Complementar a possibilidade de definir os serviços passíveis de incidência do imposto, talvez seja um expediente de risco em que as atividades ali inseridas não necessariamente reflitam exatamente o conceito de prestação de serviço, mas, pelo mero fato de ali estarem, passarem a ser compreendidas como gravadas pelo ISSQN.

Nesse sentido, convém recordar que o próprio STF já decidiu, em sede de repercussão geral¹¹⁷, que é taxativa a lista de serviços gravadas pelo ISSQN, o que pode resultar em um exercício de intensificação da inclusão de atividades na lista anexa à Lei Complementar como tributáveis pelo referido imposto, inobstante não reflitam, efetivamente, atividades de prestação de serviços.

Essa taxatividade atribuída à lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/03 pelo STF, por outro lado, não é imune de críticas, a despeito de, ao menos no plano das intenções, conferir alguma rigidez ao processo de inclusão de novas atividades como graváveis pelo ISSQN, em razão do seu processo legislativo de edição que demanda quórum de maioria absoluta, prevista do art. 69 da CF/88.

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 784.439**. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento: 29.06.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 10.07.2020.

Isso porque pode ser caracterizada, em dada medida, como uma limitação da atividade dos legisladores municipais de positivação de fatos jurídicos típicos que ensejem a tributação pelo referido imposto, na medida em que ficariam submetidos à prévia previsão da atividade gravável pelo referido imposto na lista anexa de serviços da legislação complementar.

Por outro lado, convém sopesar que essa taxatividade da lista anexa seria, na verdade, decorrência lógica do comando expresso da parte final da redação do art. 156, inc. II da CF/88, que delimita a competência dos Municípios para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos do art. 155, inc. II, definidos em legislação complementar.

O comando constitucional determina, convém recordar, que a Lei Complementar deve auxiliar na delinação da materialidade do ISSQN, a partir dos contornos de competência tributária delineados no texto constitucional, mas não a restringir ou ampliar irrestritamente, de modo a permitir que a legislação complementar tenha uma materialidade distorcida e, contraditoriamente, proponha a gravação de atividades que sequer são fatos típicos tributários, pelo que a solução jurídica atingida a partir das decisões do STF quer nos parecer, na verdade, ter deixado de observar os contornos constitucionais de competência tributária.

Não obstante não concordemos com esse expediente, há aspectos que entendemos coerentes com texto constitucional tal qual a irrelevância da identificação de bens materiais ou imateriais oriundos da prestação, pois o que se objetiva efetivamente gravar é a prestação do serviço, de *per si*. Demais disso, caso a opção do constituinte fosse a de tributar bens imateriais pelo ISSQN, seguramente a opção não seria a de delimitar a materialidade do imposto na *prestação de serviço*.

Por outro lado, nos parece despido de juridicidade a argumentação encampada pelo Min. Gilmar Mendes de que competiria à corte constitucional defender a arrecadação ao evitar entendimentos que resultem em hipóteses não graváveis pelos tributos, porque essa tese legitimaria a ampliação irrestrita de atividades graváveis pelo ISSQN, que podem não ser serviços, gerando insegurança jurídica e desprestigiando os limites constitucionais das normas de competência tributária.

Doutra banda, as considerações do Ministro Toffoli, que entendeu por permitir a gravação pelo ISSQN nas atividades que não sejam passíveis de individualização das

obrigações de dar e fazer, quer nos parecer que, nesses casos de contratos híbridos, seria necessário identificar a função precípua (finalidade mais relevante) para verificar o tratamento tributário adequado, restando autorizada a incidência do imposto apenas nos contratos em que a função mais relevante seja uma obrigação de fazer. Desse modo, por óbvio que os contratos com obrigações mistas em que as de fazer sejam meramente acessórias não deveriam ser objeto de tributação pelo ISSQN.

Assim, deveria competir ao legislador complementar apenas delimitar os serviços tributáveis mediante identificação de atividades em que a função precípua seja uma obrigação de fazer, materializada em ação humana, com evidente propósito de lucro, que objetive criar utilidade, seja ela imaterial ou não, em prol de outrem.

4 A TRIBUTAÇÃO DOS ESTADOS PELO ICMS E DOS MUNICÍPIOS PELO ISSQN NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARES COMO SERVIÇOS

A matéria a ser tratada neste último Capítulo de desenvolvimento do conteúdo deste estudo reside na análise do entendimento do STF e do STJ sobre a tributação de operações que envolvam licença de uso de *software*, bem como os conflitos de competência tributária havidos envolvendo Estados e Municípios, para, ao fim e ao cabo, verificarmos a viabilidade jurídica da tributação do licenciamento dos *softwares* como serviços nas materialidades do ICMS e do ISSQN, e, ainda, identificar alternativas para a sua gravação.

4.1. O Conceito de Software na Jurisprudência do STF e do STJ

A controvérsia relativa ao correto enquadramento jurídico dos programas de computadores, para fins de definição da tributação das operações que os envolvam, não é recente e o desenvolvimento de novas formas de distribuição desses bens trouxe apenas mais questionamentos, mostrando a obsolescência de algumas premissas utilizadas para tentar definir o tratamento tributário adequado a ser dado a essas operações.

Nesse sentido, convém trazer à baila o primeiro caso emblemático que analisou essa temática da tributação dos *softwares*, o que nos remete ao julgamento do REsp 39.797-9/SP¹¹⁸, ocorrido em 1993, oportunidade em que se discutiu a incidência de ICMS sobre eles.

A título de contextualização, as discussões ainda envolviam a Lei nº 7.646/87, que foi posteriormente substituída pela Lei nº 9.609/98, como narrado alhures, que versava sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador.

Os *softwares* da época ainda eram comercializados mediante apresentação em suporte físico, isto é, *e.g.*, disquetes, e naquela oportunidade o STJ decidiu pela não incidência do ICMS, pois a comercialização com o amparo de suporte físico não tornaria o programa de computador um bem material.

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 39.797-9/SP**. Relator: Ministro Garcia Vieira. Julgamento: 15.12.1993. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 21.02.1994.

Na verdade, valendo-se do conceito de *software* trazido pela Lei nº 7.646/87, entendeu-se que tratar-se-ia de bem imaterial, que decorreria de produção intelectual, e que, como a sua exploração se daria mediante licenciamento ou cessão, tem-se que essas operações seriam gravadas pelo ISS e não pelo ICMS.

No entanto, alguns anos depois esse entendimento restou superado, o que se evidencia, por exemplo, do julgado havido do REsp nº 123.022/RS¹¹⁹, em 1997, ou seja, 4 anos depois do julgamento do REsp 39.797-9/SP.

Nesse segundo entendimento mapeado, o racional que preponderou foi que a distribuição dos programas de computação a uma grande quantidade de pessoas daria ares de operação de circulação de mercadoria e descaracterizaria o licenciamento de uso, pelo que estaríamos diante de hipótese de incidência do ICMS e não mais do ISS.

Ato contínuo, restou configurado um novo entendimento, em 1999, quando o tema foi objeto de análise pelo STF no RE 176.626, distribuído à relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, oportunidade em que ganhou mais relevância do que efetivamente merecia a classificação¹²⁰ dos programas de computação esquematizada que segregava os *softwares* em 3 grandes categorias.

Elas seriam, em síntese, as dos *softwares* de “prateleira”, que seriam aqueles fabricado em volume industrial e distribuídos por varejistas; as dos *softwares* por encomenda, quais sejam os que foram encomendados pelo cliente e criados pelos desenvolvedores para resolver demandas específicas do usuário contratante; e, por fim, os *softwares* customizados, que eram padronizados e sofreram adaptações para serem ajustados às demandas do encomendante.

Com base nessa classificação chegou-se à conclusão de que os programas de computador seriam bens incorpóreos, e não mercadorias, pelo que não haveria de se falar na gravação pelo ICMS, mas, doutra banda, seria passível da incidência do referido imposto o suporte físico do *software* de prateleira, produzido em escala industrial e vendido por varejistas.

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 123.022/RS**. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 14.09.1997. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 27.10.1997.

¹²⁰ SAAVEDRA, Rui. **A protecção jurídica do software e a internet**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

Essa conclusão se amparou no entendimento de que o fato de não haver a cessão da propriedade dos programas de computação de prateleira não significaria que não se estivesse diante de uma manifestação física do bem, gozando dos direitos relativos à sua propriedade, notadamente nos casos em que a licença de uso fosse concedida por preço determinado e de forma definitiva, pelo que se admitiria a incidência do ICMS.

É digno de nota que, embora esse julgado do STF, que inaugurou a utilização dessa classificação tripartite dos programas de computador desenvolvida por Saavedra (1998), não tenha analisado a gravação pelo ISSQN no licenciamento de uso de *softwares*, nem a sua incidência nas atividades de desenvolvimento e customização desses programas, ele serviu de inspiração para jurisprudência¹²¹ do STJ, de modo a pavimentar, de forma acrítica e pouco aprofundada, o entendimento pela gravação pelo ICMS na comercialização de *softwares* de prateleira e de ISSQN na comercialização de *softwares* encomendados.

No entanto, não se pode deixar de refletir que o entendimento do STF pode ter sido ultrapassado e se tornado obsoleto em razão das transformações profundas havidas nos formatos de distribuição desses bens, em especial porque praticamente não há mais venda de *softwares* com suporte físico, mas sim operações com transferências via *downloads* ou uso de *softwares* como serviços.

Quer nos parecer que essas transformações no formato de distribuição desses bens parecem não terem sido consideradas em sua inteireza pelo STF que, no julgamento da Medida Cautelar ADI nº 1945¹²², em 2010, analisou a constitucionalidade de Lei Estadual mato-grossense nº 7.098/1998 que propunha a gravação pelo ICMS de *softwares* objeto de *download*, reconheceu a possibilidade da incidência do imposto e não vislumbrou qualquer inconstitucionalidade da norma em exame preliminar.

Esse caso foi particularmente delicado, pois o indeferimento da Medida Cautelar permitiu a manutenção da produção de efeitos dos dispositivos da Lei nº 7.098/1998, e

¹²¹ Cita-se, a título de exemplo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 633.405/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24.11.2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 13.12.2004; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.553.801/SP**. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Julgamento: 07.08.2018. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 14.08.2018.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26.05.2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 04.06.2010.

houve uma sinalização de que as mudanças nas formas de transferência dos programas de computador não desnaturariam a interpretação do texto constitucional, pelo que pouco importaria que as transferências agora passassem a ocorrer via *download*, isto é, de forma eletrônica, sob pena de erosão da materialidade do ICMS, conforme consignou o Ministro Gilmar Mendes.

No julgamento da Medida Cautelar observou-se, portanto, um aparente rompimento com as conclusões firmadas quando do julgamento do RE nº 176.626, que se escoravam na alegada figura da aquisição do suporte físico do *software* de prateleira, para fins de incidência do ICMS.

O mérito dessa ação foi julgado apenas em 2021, isto é, mais de 11 anos após a decisão da Medida Cautelar, e sob o regime de repercussão geral, em conjunto com a ADI nº 5.659¹²³, que objetivava ver reconhecida a inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº 46.877/2015, de Minas Gerais, que previu a gravação das operações com *softwares*, mesmo os transferidos de forma eletrônica, pelo ICMS.

Restou definido pelo STF na ADI 1.945¹²⁴, nos termos do voto vencedor do Ministro Dias Toffoli, que a previsão da gravação pelo ISSQN das operações de licenciamento de uso de programas de computador está presente em subitem constante da lista de serviços anexa à LC 116/03, pouco importando se se trata de *software* padronizado ou elaborado por demanda, pelo que haveria de se prestigiar a opção feita pelo legislador complementar de fazer incidir referido imposto nessas operações, e não o ICMS.

Com referências expressas aos julgamentos já tratados neste trabalho, quais sejam, o RE nº 547.245 (ISSQN sobre *leasing* financeiro em 2009); RE nº 651.703 (ISSQN sobre atividade das operadoras de planos de saúde e seguro-saúde em 2017); RE nº 603.136 (ISSQN sobre contratos de franquia em 2020); RE nº 634.764 (ISSQN sobre venda de cupons de aposta em 2020); e, por fim, na ADI nº 3.142 (ISSQN sobre locação e congêneres de ferrovias, rodovias etc. em 2020), o Ministro Dias Toffoli construiu o entendimento de que as operações que envolvem o licenciamento de

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24.02.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 20.05.2021.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24.02.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 20.05.2021.

softwares são híbridas, ou seja, complexas, e integradas não apenas pelo autorização de uso da criação intelectual do desenvolvedor, mas de uma gama de outras atividades, tal qual o fornecimento de atualizações e correções, assistência e manutenção, dentre outras espécies previstas do contrato, pelo que seria caso da incidência do ISSQN, e não do ICMS, nessas operações.

Inobstante não fosse exatamente esse o foco da análise naquele momento, oportuno trazer as considerações que o Ministro fez relativamente aos *softwares* como serviços, objeto de estudo deste trabalho, hipótese em que se sinalizou que nesse modelo de serviço via computação em nuvem seria ainda mais evidência a caracterização da prestação de serviço, pois não estaria apenas a falar no licenciamento de uso, mas em um plexo de serviços tal qual o gerenciamento, manutenção e disponibilização do uso de recursos físicos e digitais para permitir o funcionamento do programa objeto do licenciamento.

Essa gama de atividades, inseridas no contexto da licença de uso, seria composta de evidentes fazeres humanos realizados por técnicos de elevada qualificação, pelo que se estaria diante, indubitavelmente, de uma evidente prestação de serviço, motivo pelo qual seria legítima a incidência do ISSQN nessas atividades.

A decisão ainda trouxe considerações relevantes sobre fundamentos utilizados no passado para tentar sustentar a incidência do ICMS nas operações com *software*, consignando que não se haveria de falar em ICMS sobre possíveis serviços de comunicações sobre as atividades-meio havidas no contexto da contratação de licenciamento de uso do programa.

Ainda, apontou pela irrelevância do formato de aquisição, para fins de definição do tributo incidente na operação e a obsolescência da dicotomia entre obrigação de dar e fazer, sendo genuinamente relevante para a discussão a análise do trabalho humano realizado nesses contratos complexos ou mistos.

Assim, inobstante não haja um entendimento específico ao tratamento tributário a ser conferido aos *SaaS*, essa decisão do Tribunal pelo STF na ADI nº 1.945, julgada em 2021 sob o regime de repercussão geral, aparenta ser um forte indicativo de que essas licenças de uso sejam tratadas como as operações regulares de licenciamento de uso dos programas de computação, gravadas pelo ISSQN e não pelo ICMS.

4.2 Caso Prático do Conflito de Competência Tributária do ICMS e do ISSQN – O CONFAZ, os Estados e os Municípios

A existência das discussões em sede das ADI 1.945 e 5.569, trazidas acima, ajuizadas com vistas ao reconhecimento da inconstitucionalidade das normas estaduais do Mato Grosso e de Minas Gerais, respectivamente, que instituíram a cobrança de ICMS nas operações com *softwares*, já exemplifica como o potencial de arrecadação da gravação chamou a atenção dos entes federativos para essas operações.

Contudo, com vistas a aprofundar esses esclarecimentos, especialmente referente aos *softwares* como serviços, visitaremos nesse tópico as normas elaboradas pelo Estado de São Paulo e pelo Município de São Paulo editadas com vistas a alcançar essas operações.

No que pertine à pretensão dos Municípios, analisando o caso específico da cidade de São Paulo, a construção da possibilidade de incidência do gravame é bastante antiga, e, pois, amparada pelo Decreto Lei nº 406/1968¹²⁵, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56/1987¹²⁶, ou seja, mesmo sob a égide da Constituição anterior.

Referido diploma já autorizava, vide previsão do item 24 da lista de serviços constante do Decreto Lei, a cobrança de ISSQN nas análises, exames, pesquisas, processamento e coleta de dados de qualquer natureza, inclusive de sistemas.

Do prisma dos Estados, a pretensão de caracterização dessas operações como venda de mercadoria para legitimar a incidência do ICMS também não é nova.

E tanto assim antiga o é, trazendo essas considerações para o caso do Estado de São Paulo, que desde 1992 já havia previsão legal expressa constante do art. 3º da Lei Estadual nº 8.198/1992¹²⁷, que determinou a incidência do referido imposto, tendo

¹²⁵ Decreto Lei nº 406/1968. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 05.01.2023.

¹²⁶ Lei Complementar nº 56/1987. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm>. Acesso em: 05.01.2023.

¹²⁷ Lei Estadual de São Paulo nº 8.198/1992. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1992/lei-8198-15.12.1992.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

autorizado a dispensa do recolhimento apenas até a data de publicação da referida lei, para as operações de venda de programas de computador personalizados ou não.

Na mesma data da publicação da referida Lei Estadual, em 15 de setembro de 1992, foi editado o Decreto Estadual nº 35.674/1992¹²⁸, que incluiu o art. 51-A no antigo RICMS/SP, que determinava que a base de cálculo do imposto nas operações com programas de computador, personalizados ou não, seria duas vezes o valor de mercado do seu suporte físico informático.

Ato contínuo, com o resultado do RE nº 176.626 em 1999, já analisado anteriormente, que se valeu da classificação tripartite dos desenvolvida por Saavedra (1998) (*softwares* de prateleira; elaborados por encomenda e customizados) e inaugurou entendimento de que os programas de computadores não poderiam ser tidos como mercadorias, eis que seriam bens incorpóreos, contudo, a incidência do ICMS seria viável sobre a venda do suporte físico do *software* de prateleira, houve a publicação da Lei Complementar nº 116/2003.

No item 1.05 da lista anexa à referida LC nº 116/03 passou a constar da previsão da incidência do ISSQN sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso dos *softwares*.

O Município de São Paulo, ao seu turno, replicou a previsão na lista anexa à sua Lei Municipal nº 13.701/2003¹²⁹, que dispõe sobre incidência do ISSQN no Município e basicamente replica o teor da LC nº 116/03, para fins de reconstituição de suporte legal que autorizasse a exação do referido imposto, em linha com a jurisprudência do STF.

Contudo, nos anos subsequentes, se observou que, em verdade, foram reiteradas manifestações das autoridades fiscais da consultoria do Município consolidando o entendimento do fisco paulistano, tal como nas Soluções de Consulta SF/DEJUG nº 32¹³⁰ e 69¹³¹, ambas de 2007, em que não há qualquer diferenciação sobre o tipo do

¹²⁸ Decreto Estadual de São Paulo nº 35.674/1992. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1992/decreto-35674-15.09.1992.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

¹²⁹ Lei Municipal nº 13.701/2003. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023.

¹³⁰ Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32/2007**. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC032-2007.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023.

software, para fins incidência do ISSQN, sendo que todos seriam passíveis de gravação pelo imposto municipal.

Como se sabe, a Solução de Consulta é instrumento pelo qual o potencial sujeito passivo de determinada obrigação tributária endereça consulta sobre a aplicação de determinados dispositivos da legislação tributária ao seu caso concreto.

Na prática, a publicação desses entendimentos não apenas resolve a dúvida pontual de determinado contribuinte, como também escancara, para todos os demais contribuintes em situação similar, a interpretação daquele determinado ente e a forma como será aquela determinada atividade tributada ou não, pelo que é um termômetro fiel do entendimento daquelas autoridades fiscais sobre a matéria.

Extraí-se que, nesse período, as autoridades fiscais do Estado de São Paulo propunham que o suporte físico do *software* de prateleira fosse gravado pelo ICMS, tendo como base cálculo duas vezes o valor de mercado do suporte físico, ao passo que, os representantes da fiscalização do fisco do Município de São Paulo entendiam pela gravação de todo e qualquer licenciamento ou cessão de uso de programa de computador como prestação de serviço gravável pelo ISSQN.

Com a aumento exponencial das operações com *softwares* de prateleira, inclusive via *download*, acrescida da decisão na Medida Cautelar na ADI nº 1.945, em 2010, já tratada neste capítulo, que, em exame preliminar, não determinou a suspensão dos efeitos de dispositivo de lei estadual mato-grossense que propunha a gravação pelo ICMS de *softwares* transferidos pela via do *download*, viu-se uma tendência dos Estados em editar nomas para fundamentar a exação, vendo que a iniciativa paulista estaria surtindo efeitos positivos e que essa cobrança estaria sendo, em alguma medida, legitimada pelo STF com o julgamento de normas similares.

Diante desse cenário, o Estado de São Paulo foi adiante e editou o Decreto nº 61.522/2015¹³², que passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2016. Referido

¹³¹ Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta SF/DEJUG nº 69/2007**. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC069-2007.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023.

¹³² Decreto Estadual de São Paulo nº 61.522/2015. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61522-29.09.2015.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

Decreto, em síntese, revogou o Decreto anterior que definia que a base de cálculo das operações com *software* de prateleira seria duas vezes o valor do suporte físico.

Com isso houve duas mudanças radicais no entendimento das autoridades fiscais do Estado de São Paulo. A primeira delas é de que agora não seria exigível o ICMS apenas das operações com *softwares* de prateleira com suporte físico, mas também nas transferências eletrônicas, via *download*, e, ainda, a segunda mudança é que a base de cálculo dessas operações não seria mais apenas duas vezes o valor do suporte físico, mas o valor da aquisição como um todo.

Essa medida objetivou acenar com as mudanças da jurisprudência, evidentemente tributar mais operações e com base de cálculo maior, o que gerou desconforto das empresas do setor, notadamente porque seus programas de computador ficaram mais caros como decorrência disso.

Como forma de alegadamente mitigar esse desconforto o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 181/2015¹³³, que permitiu que os signatários concedessem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, para que a carga efetiva do ICMS equivalesse a 5% do valor da operação com programas de computador, jogos eletrônicos etc. fossem eles padronizados, encomendados ou customizados, inclusive nas operações realizadas via *download*.

Obviamente que, ao versar sobre as reduções de base de cálculo dessas operações, o Convênio acabou por fixar como premissa que essas operações seriam gravadas pelo ICMS, inobstante, à época, não houvesse legislação complementar ou ordinária, a nível nacional, que assim autorizasse, pelo que acabou por tentar criar e legitimar a competência tributária dos Estados e Distrito Federal para gravar com o ICMS essas operações com *softwares* de prateleira, fossem eles comercializados com suporte físico ou via transferência eletrônica.

Demais disso, a ideia também era acomodar a tributação pelo ICMS com uma redução expressiva da tributação efetiva dessas operações, seguido de uma majoração gradual, de modo a tentar facilitar na aceitação do encargo, eis que seria brando comparado às alíquotas usuais aplicadas nas operações internas e interestaduais.

¹³³ Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 181/2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 05.01.2023.

No entanto, não se pode perder de vista que, a despeito da aparente boa intenção, essas operações com *softwares* já vinham sendo gravadas pelo ISSQN por alíquotas que variavam entre 2 e 5%.

Nesses termos, apesar de o Convênio autorizar redução de base de cálculo de modo que o ICMS incidente na operação equivalesse a até 5% da operação, de modo a reduzir às alíquotas nominais de 18-25% existentes à época, é fato que ainda que todos os Estados signatários tivessem replicado o teto da redução de base em suas legislações locais, - o que era uma faculdade deles - ainda sim esse imbróglgio faria a carga tributária variar de 2 a 5%, quando os programas eram tributados apenas pelo ISSQN, para 7 a 10%, somando as alíquotas nominais da tributação pelo ISSQN e ICMS com o teto da redução de base de cálculo passível de aplicação.

Não se pode negar que, além do encarecimento das operações mediante gravação pelos ISSQN e pelo ICMS, obviamente esse cenário acabava por fomentar insegurança jurídica.

Nesse contexto, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 61.791/2016¹³⁴, oportunidade em que internalizou às disposições do Convênio ICMS nº 181/2015, mas optou por determinar que fosse suspensa a incidência do ICMS nas operações de transferência eletrônica dos *softwares* até que houvesse definição quanto à localidade de ocorrência do fato gerador, para fins de identificação da pessoa física ou jurídica responsável pelo pagamento imposto, consoante inclusão do art. 37 nas Disposições Transitórias do RICMS/SP.

Ato contínuo, no fim de 2016 foi editada a LC nº 157/2016¹³⁵, que introduziu alterações na LC nº 116/03, das quais merecem destaque os ajustes feitos nos itens 1.03, 1.04 e 1.09 da lista de serviços anexa à LC que dispõe sobre o ISSQN.

As alterações¹³⁶ nas redações dos referidos dispositivos, em síntese, pavimentaram a escolha do legislador complementar em gravar pelo ISSQN as

¹³⁴ Decreto Estadual de São Paulo nº 61.791/2016. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

¹³⁵ Lei Complementar nº 157/2016. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 05.01.2023.

¹³⁶ Os dispositivos tiveram a sua redação ajustada para:

“1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

operações com programas em qualquer circunstância e inclusive àquelas do contexto da computação em nuvem.

Alguns meses depois, em julho de 2017, o Secretário Municipal de Finanças do Município de São Paulo editou o Parecer Normativo SF nº 01/2017¹³⁷, cujo entendimento vinculou a todos os servidores da Secretaria de Finanças, que toda e qualquer operação com *software* como serviço seria passível de classificação no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, pouco importando se o programa de computação objeto da incidência seja padronizado ou não.

A título de esclarecimento, o Parecer Normativo é o instrumento jurídico que teria como condão uniformizar a interpretação da legislação tributária a ser aplicada pelas autoridades fiscais de determinado ente tributante, sendo expedido pela figura hierarquicamente superior de representação deste determinado ente e vinculador do entendimento das autoridades fiscais de sua estrutura organizacional.

A reação do Estado de São Paulo veio menos de um mês depois, em 20 de setembro de 2017, quando houve a publicação da Decisão Normativa CAT nº 04/2017¹³⁸, de lavra do Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária, órgão que tem como escopo definir a interpretação da legislação tributária, para fins de sua aplicação. Essa medida resolveu que todo e qualquer *software* padronizado objeto de comercialização, com suporte físico, via transferência eletrônica ou *streaming* (computação em nuvem) seria objeto da incidência de ICMS.

Os únicos *softwares* que não seriam passíveis da incidência de ICMS, mas sim do ISSQN, seriam aqueles desenvolvidos sob encomenda, nos quais haveria a preponderância de serviços na operação de sua disponibilização. Por outro lado, destacou que a gravação pelo ICMS das operações com transferência eletrônica de

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”

¹³⁷ Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Departamento de Tributação e Julgamento. **Parecer Normativo SF nº 01/2017**. Diário Oficial da Cidade de São Paulo. Publicado em 19/07/2017.

¹³⁸ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária. **Decisão Normativa CAT nº 04/2017**. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decis%C3%A3o-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>>. Acesso em 05.01.2023.

dados dos *softwares* padronizados estaria suspensa, em virtude da inclusão do art. 37 das Disposições Transitórias do RICMS/SP, feita pelo Decreto nº 61.791/2015 explanado anteriormente.

Nove dias após a publicação da referida Decisão Normativa CAT nº 04/2017 houve a publicação do Convênio ICMS nº 106/2017¹³⁹, em que o CONFAZ tratou de tentar definir elementos do critério material e pessoal da regra matriz de incidência tributária do ICMS nas operações com o que veio a chamar de mercadorias e bens digitais, que seria os *softwares*, jogos eletrônicos, programas eletrônicos de qualquer natureza, aplicativos e congêneres, que sejam padronizados, inobstante tenham sido objeto de adaptação, que são objeto de distribuição mediante transferência eletrônica.

Assim, tratou de versar sobre elementos como o fato gerador (cláusula terceira) e a responsabilidade tributária (cláusula quarta) pelo pagamento do ICMS nessas transações. Demais disso, relativamente ao *software* como serviço, consta expressamente da redação do referido Convênio que a simples venda ou disponibilização de bens digitais, via transferência eletrônica, ainda que mediante pagamento periódico ficará sujeita à gravação pelo ICMS.

O Convênio também tratou de esclarecer que a única operação que seria gravada seria aquela que teria como destinatário do bem digital o consumidor, restando suspensa a incidência do imposto nas operações anteriores.

Imediatamente após publicação do Convênio ICMS nº 106/2017, o Estado de Paulo revogou o artigo 37 (suspensão da incidência do ICMS nas operações com *softwares* padronizados transferidos eletronicamente) das Disposições Transitórias do RICMS/SP, e internalizou, isto é, replicou as disposições consensadas no âmbito do CONFAZ, o que foi feito pela via da edição do Decreto nº 63.099/2017¹⁴⁰.

Para acomodar esse entendimento no âmbito do Estado de São Paulo, o Coordenador da Administração Tributária publicou a Portaria CAT nº 24/2018¹⁴¹ que fixou a definição dos bens e mercadorias digitais destinados ao consumidor final

¹³⁹ Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106/2017**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 05.01.2023.

¹⁴⁰ **Decreto Estadual de São Paulo nº 63.099/2017**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

¹⁴¹ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária. **Portaria CAT nº 24/2018**. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat242018.aspx>>. Acesso em 05.01.2023.

localizado no Estado como sendo aqueles não personificados, inseridos em cadeia massificada de comercialização, tais quais os colocados à venda por meios físicos, como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados ou não, que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados mediante transferência eletrônica ou em nuvem, tal qual os *softwares* como serviço.

A conclusão é que, a partir disso, o Estado de São Paulo entendeu como legítimo e passou a gravar pelo ICMS as operações de venda e disponibilização de bens digitais transferidos eletronicamente, mediante pagamento periódico e ainda que no contexto de relação contratual estabelecida com o comercializador. Logo, tanto as operações com suporte físico, quanto as com transferência eletrônica ou mera disponibilização em nuvem passaram a ser compreendidas como graváveis pelo ICMS sob os olhos do Estado de São Paulo, consoante se depreende inclusive de Respostas à Consultas¹⁴² publicadas pela SEFAZ/SP.

A Resposta à Consulta é o correspondente semântico da Solução de Consulta, já explanado nas linhas anteriores, só que de expedição da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo.

Observamos que ainda hoje há vasto arcabouço de normas constantes da legislação dos Estados e de Municípios que dispõe sobre a incidência de ICMS e ISSQN nas operações com *softwares* de prateleira, ajustáveis ou não, pouco importando a forma de transmissão ou disponibilização, ou seja, seu acesso.

Enquanto os Estados seguem firme com o movimento de intentar ampliar o conceito de mercadoria defendendo o entendimento de que os programas de computador padronizados seriam mercadorias, eis que seriam elementos constantes de uma cadeia de consumo, as municipalidades também flexibilizam a definição e alcance do serviço,

¹⁴² Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 20.663/2019**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC20663_2019.aspx>. Acesso em: 05.01.2023. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 21.981/2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC21981_2020.aspx>. Acesso em: 05.01.2023. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 22.074/2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22074_2020.aspx>. Acesso em: 05.01.2023. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 22.283/2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22283_2020.aspx>. Acesso em: 05.01.2023.

agora amparados por previsão na lista anexa à LC nº 116/03, para perseguir a gravação de toda e qualquer operação com *software* pelo ISSQN.

Depreende-se ainda desse cenário que a maleabilidade conceitual defendida por Estados e Municípios, no que pertine ao conceito de *mercadoria* e *serviço*, respectivamente, é problemática e também acomete às operações com *softwares* como serviço, expediente esse que apenas reforça o compromisso desses entes em ampliar a arrecadação e acaba por gerar insegurança jurídica, mediante fomento do contencioso administrativo e judicial para combater as indevidas exações.

4.3. A Viabilidade de dar Tratamento do *Software as a Service* como Mercadoria ou Serviço para Fins de Materialização dos Critérios de Incidência do ICMS e do ISS

Verificamos nos tópicos alhures o entendimento dos Estados e Municípios de flexibilização dos conceitos de *mercadoria* e *serviço*, para fins de consolidar a intenção de fazer recair ICMS e ISSQN nas operações que envolvam licenças de uso dos programas de computação.

Contudo, neste tópico investigaremos se é viável que o *software* como serviço figure como *mercadoria* ou *serviço*, para fins de gravação pelos respectivos impostos estadual e municipal.

A título de contextualização convém recordar, de forma bastante sintética as diferenças entre os *softwares* disponibilizados mediante suporte físico, aqueles transferidos eletronicamente (*download*) e aqueles utilizados em nuvem (*software* como serviço).

No que diz respeito aos *softwares* disponibilizados por suporte físico e transferência eletrônica, tem-se que suas licenças de uso são definitivas, sendo que há um único pagamento por elas. As atualizações são oferecidas de forma gratuita pelo licenciador e as melhorias (adição de funcionalidades) podem ser cobradas a parte. Em ambos os casos o dispositivo do usuário recebe e executa o programa e somente esse dispositivo terá acesso ao seu conteúdo.

Quanto aos *SaaS*, tem-se que sua licença de uso é concedida de forma temporária, sendo autorizado o uso enquanto for realizado pagamento de forma

periódica. Tanto as atualizações como melhorias são gratuitas (não há cobrança específica, mas seguramente estão englobadas nos pagamentos periódicos), e o programa é executado na infraestrutura da nuvem, podendo ser acessado de rigorosamente qualquer outro dispositivo com acesso à *Internet*.

Não obstante as essas diferenças entre eles, convém recordar que nesses três formatos de distribuição o objetivo precípua deles será o licenciamento do uso do programa, sendo que a diferença reside no fato de que no *SaaS* estaremos sempre diante de um contrato híbrido, isto é, complexo ou misto, que versará ainda sobre as demais obrigações do contratado, de caráter secundário, quais sejam, a manutenção e gestão da infraestrutura demandada para operar o programa.

4.3.1 A materialidade do ICMS

Analizando a questão da perspectiva da verificação da materialidade do ICMS nos *SaaS*, como já trazido no capítulo anterior, tem-se que o critério material do imposto seria a realização de operação de circulação de mercadoria, nos termos do referido comando constitucional, que demanda ser compreendido com a realização de ato negocial, implicando na transferência da titularidade jurídica de determinado bem móvel, objeto de mercancia¹⁴³.

No entanto, com toda vênua e acatamento, a luz dos conceitos trazidos da legislação de regência, os *softwares* são obras intelectuais derivadas de conhecimento técnico e especializado de codificação¹⁴⁴ que são salvaguardadas enquanto direito autoral¹⁴⁵, sendo, portanto, bens imateriais destinados a gerenciar e controlar *hardwares*.

Logo, enquanto bens imateriais protegidos pelo direito autoral, por força das disposições das Leis nº 9.609/1998 e 9.610/1998, já contextualizadas neste trabalho, são passíveis de exploração econômica mediante licenciamento ou cessão de uso. Ocorre que esse formato de exploração, inobstante seja de proveito comercial, é incompatível com a *mercancia* do bem material sobre o qual incide o gravame do ICMS.

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 40-41.

¹⁴⁴ SILBERSCHATZ, Abraham. *op. cit.*, 2016, p. 3-20

¹⁴⁵ WACHOWICZ, Marcos. *op. cit.*, 2004, p. 36-37.

Noutros termos, quer nos parecer que ao menos dois dos três elementos da materialidade do fato gerador do referido imposto¹⁴⁶, quais sejam, a corporalidade e que o bem seja objeto de mercancia, estejam ausentes nas operações de licenciamento ou cessão de uso dos *softwares*.

Demais disso, consoante será tratado nas linhas que se seguem, quer nos parecer que a premissa utilizada pelo STF para autorizar a tributação dos licenciamentos de uso de *softwares* de prateleira disponibilizados em suporte físico, tratando as licenças transacionadas de forma vitalícia como uma operação regular de compra de mercadoria, gravável, pois, pelo ICMS, padece de vícios conceituais que lhe mantenham a sustentação.

Esse entendimento foi delineado, convém recordar, quando do julgamento do RE nº 176.626, e ligeiramente expandido no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1945, oportunidade em que o Plenário entendeu que o ICMS seria passível de incidência também nas transferências eletrônicas de dados no contexto de licenças de uso de *softwares* padronizados.

A causa dessa ampliação, na visão dos Ministros que formaram maioria para decidir, adotou como pressuposto o fato de que o formato de transação do bem não teria o condão de modificar o tratamento tributário a lhe ser dispensado.

Essa conclusão, no entanto, vem totalmente descasada da discussão efetivamente levada a efeito no bojo do RE nº 176.626, pois naquele caso não se discutiu a possibilidade jurídica de gravação das licenças de uso pelo ICMS, mas apenas que, se o programa viesse contido em suporte físico, este segundo poderia, a princípio, estar sujeito à gravação do imposto estadual.

Não por outra razão que inclusive a base de cálculo do ICMS nesse caso, a exemplo do caso do Estado de São Paulo que tratamos alhures, era duas vezes o valor do suporte físico.

Noutros termos, inobstante o STF tenha decidido pela não incidência do imposto estadual na licença de uso, se valeu da categorização dos *softwares* de Saavedra (1998) (*softwares* de prateleira; elaborados por encomenda e customizados), o que desembocou em cenário de incerteza em que o leitor é conduzido a entender que a gravação pelo

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 43.

ICMS ou ISSQN depende da categoria de programa que se está a avaliar, o que prescinde de lógica, já que todas elas possuem como elemento comum o licenciamento ou cessão do uso.

Assim, quer nos parecer que a clareza da discussão tenha sido debilitada pelas discussões havidas e consignadas na decisão da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, já que nunca se discutiu fazer incidir o ICMS ou não a depender do formato de distribuição do *software*, qual seja, por suporte físico ou transferência eletrônica, mas sim a possibilidade de incidência do ICMS apenas sobre o suporte físico dos *softwares* de prateleira e nunca sobre a licença de uso.

Entendemos que essa discussão, de fato, nunca deveria ter encorajado que se cogitasse pela gravação pelo ICMS ou pelo ISSQN, a depender do formato de distribuição. Inclusive, há outros julgados do STF que sinalizam que a análise desse elemento do formato de comercialização não é crucial para se definir o tratamento tributário a ser dispensado às operações sob análise.

Nesse sentido, traçamos um paralelo com a discussão havida no RE 330.817¹⁴⁷, julgado pelo Plenário do STF, sob o regime de repercussão geral, que avaliou a constitucionalidade da aplicação da imunidade tributária constante do art. 150, IV, alínea “d” da CF/88 aos livros eletrônicos ou digitais.

Evidente que o exame restou positivo, pois, quando da inserção dessa imunidade no texto da CF/88, o constituinte objetivou proteger da tributação a veiculação da informação e não suporte físico que veiculada sua distribuição. Logo, em exercício de interpretação teleológica¹⁴⁸, compreendeu-se que a imunidade constitucional seria aplicável também aos livros eletrônicos ou digitais.

Compreendemos que é rigorosamente sobre esse mesmo prisma que a questão dos *softwares* demanda ser encarada, ou seja, não há relevância no formato da sua distribuição, isto é, na existência de suporte físico do programa, para fins de definição do tratamento tributário a lhe ser dispensado.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 08.03.2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 31.08.2017.

¹⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 456.

Evidente que estamos diante de uma operação com bem digital imaterial, cuja legislação brasileira¹⁴⁹ caracterizou como direito autoral¹⁵⁰, a ser comercializado mediante licença ou cessão de uso, pelo que resta claro que não se trata de operação passível de gravação pelo ICMS.

Convém consignar que, ainda que se admita uma flexibilização da definição da *mercadoria*, para fins de inclusão dos bens imateriais no campo de incidência desse imposto estadual, consideramos que isso seria insuficiente para autorizar a gravação das comercializações das licenças de uso, eis que, ainda assim, não estaríamos diante de hipótese de *operação de circulação jurídica de mercadoria*.

E sobre esse ponto da ausência de operação de circulação jurídica, a questão é deveras relevante, pelo que demanda aprofundamento. Como já trazido anteriormente, o ICMS não recai sobre as mercadorias, mas sim sobre *operações* relativas à *circulação* (jurídica) de *mercadoria*.

Ainda, é importante enfatizar a não incidência do gravame de competência dos Estados nos casos de haver mera circulação física, pois, a despeito da controvérsia doutrinária, o STF já decidiu em reiteradas oportunidades (ARE 1.255.885 e ADC 49¹⁵¹), até pelo quanto visto neste trabalho, de forma adequada, pela não incidência do ICMS nas operações que não envolvam circulação jurídica, isto é, troca da titularidade da mercadoria.

Demais disso, da perspectiva dos *softwares*, oportuno recordar que somente a cessão do uso que implica em transferência da titularidade jurídica dos direitos patrimoniais de forma definitiva, figura que seria passível de aproximação a uma operação de compra e venda.

¹⁴⁹ Lei nº 7.646/1987. “Art. 1º (...) Parágrafo único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o disposto na Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, com as modificações que esta lei estabelece para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador.” Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm>. Acesso em 02.10.2022.

¹⁵⁰ ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. *op. cit.*, p. 116-118.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação de Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 28.02.2023. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: pendente.

Por outro lado, a licença de uso, tal qual a feita nos *softwares* e objeto desde estudo, é mera autorização em que o licenciado pode fruir do produto daquele direito autoral, nos mais estritos termos do instrumento contratual oferecido pelo licenciado¹⁵².

Portanto, não há qualquer circulação jurídica dos direitos patrimoniais do autor, ainda que estejamos diante de uma licença de uso definitiva, pelo que esse tipo de contrato pode se dizer que se aproxima do contexto de uma operação de locação de bem móvel imaterial.

É rigorosamente nesse sentido que sinaliza a doutrina¹⁵³, no sentido de que inexistente qualquer alteração de titularidade jurídica no licenciamento de uso dos direitos autorais do *software*, enquanto bem imaterial, pelo que não há que se falar em compra e venda e, portanto, na gravação pelo ICMS.

Demais disso, a título de levar o argumento ao limite do estresse, nota-se que no licenciamento de uso é permitido somente a possibilidade de que o licenciante frua do *software*, mas não que o reproduza ou o distribua, tal como ocorre no licenciamento para comercialização.

Assim, ainda que se assumisse que a transferência da disponibilidade do bem permitisse a gravação pelo ICMS, pede-se notar que sequer há de se falar que o usuário efetivamente dispõe livremente do *software*, sendo-lhe vedada a reprodução e distribuição, ou seja, nem mesmo sob esse prisma há efetiva circulação jurídica que legitime a exação.

Portanto, na hipótese de se admitir que a gravação pelo ICMS pudesse incidir na compra e venda de bens incorpóreos, o que entendemos não ser vencível, ainda assim a exigência não seria juridicamente possível, pois nos casos de licenciamento de uso de *software* não inexistente operação que resulte na transferência da titularidade jurídica e até mesmo na disponibilidade jurídica do bem imaterial transacionado, mas unicamente o uso nos termos do contrato que instrumentalizou a autorização de uso mediante outorga de licença.

Nessa esteira, inobstante já introduzido e abordado o contexto normativo que supostamente daria sustentáculo à cobrança do ICMS nas operações de licenciamento

¹⁵² BITTAR, Carlos Alberto. **Os Contratos de Comercialização de Software**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 43-45.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2012, p. 175-185.

de uso dos *softwares*, o Convênio ICMS nº 106/2017 ainda quer nos parecer demandar algumas considerações.

Referido Convênio jamais poderia ter previsto, de forma inaugural, isto é, sem respaldo constitucional e em legislação complementar, hipótese de incidência do ICMS para fazê-lo recair sobre a distribuição de bens e mercadorias digitais, tal qual o *SaaS*.

Nos mais estritos termos da CF/88¹⁵⁴ e da LC nº 24/1975, caberia ao Convênio¹⁵⁵, enquanto manifestação consensada dos Estados, apenas e tão somente dispor sobre a concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais, condições gerais de concessão de anistias, transações, parcelamentos e congêneres ou ampliação do prazo de pagamento do ICMS¹⁵⁶, assistência entre Estados para fiscalização¹⁵⁷ e implementação de regime de substituição tributária em operações interestaduais¹⁵⁸.

A CF/88¹⁵⁹ atribuiu à legislação complementar o papel de resolver conflitos de competência tributária¹⁶⁰ e estabelecer normas gerais quanto à definição de tributos, espécies, respectivos fatores gerados e demais aspectos da regra matriz de incidência. Logo, jamais um poderia Convênio, tal como fez o Convênio ICMS nº 106/2017, ter intentado fazer as vezes de legislação complementar para dispor inclusive de forma contrária ao quanto resolvido na LC nº 87/96, de modo a criar hipóteses de incidência de ICMS para tentar gravar operações com bens incorpóreos.

A fim de afastar qualquer dúvida que subsista quanto a esse ponto, a despeito de não ser sequer exatamente a mesma situação, vale recordar que os Convênios somente puderam dispor sobre normas gerais do ICMS, de forma precária e provisória, no intervalo entre a promulgação do texto constitucional e edição da lei complementar que

¹⁵⁴ Constituição Federal. **Art. 155, inc. XII, alínea “g”**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁵⁵ MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Convênios no âmbito do ICMS: moralidade, legitimidade e legalidade**. Curitiba: Juruá, 2021, p. 25-32.

¹⁵⁶ Lei Complementar nº 24/1975. **Art. 10**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁵⁷ Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172/1966. **Art. 199 e parágrafo único**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁵⁸ Lei Complementar nº 87/1996. **Art. 9**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁵⁹ Constituição Federal. **Art. 146, incisos I a III e alíneas “a” e “b” do referido inc. III**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁶⁰ DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 19.

veio a dispor sobre o referido imposto, qual seja, a LC nº 87/96, nos mais estritos termos do ADCT¹⁶¹.

A falta de respaldo constitucional desse expediente já foi reconhecida em outras situações, tal qual nas ADI nº 4.628¹⁶² e 4.171¹⁶³, julgadas, respectivamente, em 2014 e 2015, em que restou reconhecido que o CONFAZ, ao editar os Convênios em questão, ultrapassou os limites constitucionais e tratou de matéria que somente poderia ser objeto de legislação complementar, oportunidade em que se declarou a inconstitucionalidade dos referidos diplomas.

Demais disso, nos parece grave que o CONFAZ tenha procedido dessa forma, notadamente porque o legislador complementar, quando da edição da LC nº 116/03, já havia delineado que a competência para tributação do licenciamento dos *softwares* seria dos Municípios, pelo ISSQN.

Assim, não só o Convênio invadiu a competência tributária dos Municípios, como versou sobre matéria que somente poderia ter sido tratada por lei complementar¹⁶⁴, sem aprofundar nas demais inconstitucionalidades perpetradas, tal como a previsão da cobrança de ICMS pela mera disponibilização de conteúdo ou, ainda, a atribuição da responsabilidade pela obrigação de pagamento do imposto ao consumidor final, erodindo a definição de sujeito passivo da LC 87/96.

Noutros termos, referido Convênio está coalhado de inconstitucionalidades e não é a via normativa prevista e autorizada pela CF/88 a permitir a criação de hipótese de incidência de ICMS nas operações com *software* como serviço, na condição de bens digitais, imateriais ou incorpóreos.

¹⁶¹ Constituição Federal. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Art. 34**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 17.09.2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 05.12.2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.171**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 20.05.2015. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 21.05.2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087>>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 190-192.

4.3.2 A viabilidade jurídica de as operações com *Software as a Service* serem gravadas pelo ICMS

Restou trazido nos tópicos anteriores que a posição deste trabalho é pela inviabilidade jurídica da gravação pelo ICMS das operações que envolvam licenciamento de uso dos *SaaS*, pois não haveria transferência de titularidade jurídica nessas operações e elas não poderiam ser consideradas mercadorias, pelo que não restariam cumpridos os elementos da materialidade do referido imposto de competência dos Estados e Distrito Federal.

Vimos que há posições doutrinárias que advogam pelo que clamam ser a modernização da definição e alcance do vernáculo *mercadoria*¹⁶⁵, de modo que ele passasse a contemplar também bens imateriais, nos quais se enquadrariam os digitais. Contudo, compreendemos que ainda assim o gravame pelo ICMS não restaria autorizado em razão da ausência de transferência da titularidade jurídica¹⁶⁶ do *software*, o que é ainda mais sensível nas operações com *softwares* como serviço em que o licenciado nem mesmo pode ter o programa instalado no seu dispositivo e só garante o acesso a ele mediante continuidade dos pagamentos periódicos para manutenção da autorização do seu uso.

Nesse ponto, apesar de os Estados terem fomentado essa celeuma e insegurança jurídica com a edição de normas atécnicas e propositura de exações de ICMS nas esferas administrativas e judiciais, sem efetivo amparo constitucional e legal, nos parece que o fisco federal, por intermédio da COSIT, apresentou considerações vinculantes relevantes sobre o tema e em linha com o quanto trazido verificado neste estudo.

Convém recordar que a COSIT é o órgão competência para fazer esclarecimentos vinculantes¹⁶⁷ sobre a interpretação da legislação tributária, para fins de sua aplicação no campo da RFB e, nesse contexto, editou a Solução de Consulta COSIT nº 191/2017¹⁶⁸, em que as autoridades fiscais federais reconhecem expressamente no modelo de operação do *software* como serviço que não há a compra e venda do

¹⁶⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.*, 2012, p. 17-21.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 43-44.

¹⁶⁷ Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 2.058/2021**. Art. 33, inc. I. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122079#2312939>>. Acesso em 18.01.2023.

¹⁶⁸ Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 191/2017**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=81598&visao=anotado>> Acesso em 18.01.2023.

programa, mas, apenas e tão somente a autorização ao uso na nuvem, mediante conexão pela *Internet*, dos recursos do programa que sequer está instalado no *hardware* do usuário.

Esse aspecto é importante, pois no *SaaS* não há a figura da licença em definitivo de uso, tal como no caso dos *softwares* convencionais, que é um argumento comum na fundamentação de quem advoga que se estaria diante da compra e venda de um *software*, e, portando, de operação gravável pelo ICMS. Mas ao revés disso, no *SaaS* a licença de uso é precária e dura somente enquanto os pagamentos pelas renovações periódicas do acesso perdurarem.

Demais disso, não há como se cogitar qualquer transferência do *SaaS*, tal qual no programa com suporte físico ou transferido eletronicamente, pois nesse caso o licenciado não o tem instalado em seu dispositivo e consegue acessá-lo pela nuvem na *Internet*, isto é, o *software* está instalado no *hardware* do licenciador.

Portanto, padece de viabilidade jurídica a proposta de tributar os *SaaS* pelo ICMS, eis que tal expediente se aproximaria de tentar fazer recair o gravame de competência do Estados para tributar as atividades com natureza de locação.

Inobstante talvez o STF não tenha tido o costumeiro zelo quando foi proferida a decisão da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, ao sinalizar para uma possível flexibilização da definição de *mercadoria*, para fins de inclusão dos bens imateriais ou incorpóreos, não se pode perder de vista que em outros julgados posteriores, devidamente relatados neste trabalho, e até mesmo na conclusão do julgamento do mérito da ADI em referência, a jurisprudência tem se mostrado firme pelo entendimento do afastamento da gravação pelo ICMS nos casos em que não há transferência da titularidade jurídica do bem material.

Demais disso, na remota de hipótese de o STF passar a entender dessa forma, isto é, a modernização da definição de *mercadoria*, para fins de inclusão dos bens incorpóreos nela, o que se admite meramente para fins de fomento do debate, ainda assim não nos parece que seria admitida a gravação das transações de *softwares* como serviços.

Isso porque, nesse caso, há apenas autorização temporária, e não definitiva, do uso, e não há nem ao menos a transferência dos dados do *software* ao licenciador, mas

mera disponibilização de acesso às funcionalidades do programa, acrescido de outros elementos, tal qual o processamento, gerenciamento e armazenamento de dados.

E corrobora esse racional o entendimento mais recente do STF sobre o tema, materializado nas decisões das ADIs 1.945 e 5.659, que consignaram não haver a incidência de ICMS nas operações de licença de uso de *software* realizada por transferência eletrônica de dados, eis que inexistente a transferência da titularidade jurídica dos *softwares* nesses casos, mas mero licenciamento do uso.

Quer nos parecer que a única forma de dar sustentáculo jurídico à gravação do ICMS nas operações com bens digitais ou imateriais seria via implementação de ajustes profundos no texto constitucional e mediante elaboração de nova legislação complementar a versar sobre os aspectos da regra matriz de incidência dessa nova materialidade do imposto.

Adentrando ao campo prático, veja-se que a lógica do ICMS é absolutamente incompatível com a gravação dos *SaaS*. Nesse sentido, imagine-se que a Nota Fiscal, que usualmente serve para acobertar, fiscal e contabilmente, uma saída de mercadoria de uma determinada pessoa jurídica, no caso desses programas seria emitida periodicamente para acobertar uma transação sem saída contábil efetiva de um bem digital que não se equipara a mercadoria.

Pede-se notar que esse expediente não guarda razão de ser nem com as próprias normas da legislação em voga, tais quais dispositivos do CONFAZ¹⁶⁹ e do Estado de São Paulo¹⁷⁰ que vedam a emissão de notas fiscais que não instrumentalizem efetivamente a saída de mercadorias.

Feitas essas considerações, não se nega que o desenvolvimento da tecnologia e a modificação das formas de aquisição, disponibilização e compartilhamento de bens possa reduzir o potencial de arrecadação de tributos como o ICMS, o que deve impactar a arrecadação dos Estados, mas esses entes federativos não podem violar o desenho das competências tributárias constantes do texto da CF/88 e criar hipóteses de incidência

¹⁶⁹ Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS sem número de 1970**. Art. 44. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁷⁰ Decreto Estadual de São Paulo nº 45.490/2000. **RICMS/SP**. Art. 204. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art182.aspx>>. Acesso em: 18.01.2023.

sem ser pela via da legislação complementar, e muito menos por Convênio do CONFAZ.

Assim, concluímos que no licenciamento de uso do *SaaS* não estão atendidos os requisitos de materialidade do ICMS, notadamente a inexistência de *mercadoria*, eis que estamos diante de bem digital imaterial, e da inexistência de *transferência de titularidade jurídica* do bem, pelo que não se mostra juridicamente viável a gravação dessas atividades pelo referido imposto.

4.3.3 A materialidade do ISSQN

Consoante trazido no capítulo anterior, tem-se que restou definido que serão alcançados pelo ISSQN os serviços de qualquer natureza que se constituam obrigações de fazer, decorrentes de esforço, com intuito de lucro, objetivando a criação de utilidade em favor de outrem, desde que não seja atividade gravada pelo ICMS e esteja prevista em legislação complementar.

Digno de destaque que a legislação complementar possui um papel de fundamental relevo na perfectibilização da incidência, na medida que acaba por delimitar e indicar quais serviços seriam passíveis da gravação pelo imposto de competência dos Municípios¹⁷¹.

No entanto, convém aclarar que a legislador complementar não possui a escolha de fazer incluir qualquer atividade na lista anexa da legislação complementar de sustentáculo da incidência do ISSQN¹⁷², em especial atividades que não guardem pertinência com a definição constitucional de prestação de serviço¹⁷³.

O risco da realização desse expediente é, principalmente, criar hipóteses de incidência indevidas, propor a gravação de situações de competência tributária de outros entes federativos¹⁷⁴, desembocando em um cenário de insegurança jurídica, propositura de cobranças indevidas e fomento de contencioso administrativo e judicial tributário.

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, 2021. p. 682.

¹⁷² BARRETO, Aires Fernandino. *op. cit.*, 2018. p. 41-42.

¹⁷³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. Ed. 3. São Paulo: José Bushatksy Editor, 1969, p. 101-102.

¹⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, 2010, p. 500-501.

No caso sob exame, tem-se que o legislador complementar previu a cobrança de ISSQN sobre a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, em seu subitem 1.05.

De partida, forçoso observar que o expediente realizado de equiparar as figuras do licenciamento à cessão de uso nos parece atécnico e desacertado, notadamente porque são figuras próprias com consequências jurídicas absolutamente distintas.

No entanto, o ponto que se invoca como principal dessa disposição é que é esse o fundamento legal da legislação complementar, replicado nas legislações municipais, que legitima a gravação da exploração dos direitos de utilização dos programas de computação pelo ISSQN¹⁷⁵.

A nosso ver, essa questão deriva do protagonismo desajustado dado à legislação complementar, bem como da taxatividade da sua lista de serviços anexa, que culminou na conclusão equivocada de que toda e qualquer atividade ali inserida tratar-se-ia de uma prestação de serviço de qualquer natureza passível de gravação pelo ISSQN.

Quer nos parecer que, sob esse prisma, para fins de auxílio na delimitação da materialidade do referido tributo, não haveria de se falar em taxatividade da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, notadamente quando nela constar atividades que sequer se amoldam ao conceito constitucional, emprestado do direito civil ou comercial, de prestação de serviço de qualquer natureza.

Não se poderia admitir que a legislação complementar tenha o condão de transformar determinada atividade que não é prestação de serviço, como se fosse, pela sua mera inclusão e existência naquele rol de atividades, e, por outro lado, nem que a ausência de previsão de determinada atividade como serviço o descaracteriza como tal, para fins de incidência do ISSQN, a despeito de ter sido esse o desfecho alcançado com a decisão do STF sobre a matéria, consoante discutido no Capítulo Terceiro.

Esses desarranjos de ampliação e distorção do alcance de vocábulos constitucionais com significados fechados quer nos parecer sinalizar para a insuficiência das normas de delimitação de competência tributária para novos produtos da economia digital.

¹⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. *op. cit.*, 1975, p. 190-191.

Retomando os conceitos trazidos anteriormente, notadamente no capítulo anterior, o licenciamento do uso dos programas de computador é, em síntese, mera autorização para que o licenciador conceda ao licenciado a utilização do *software* sob certas circunstâncias, isto é, nos parece adequado dizer que não há qualquer obrigação de fazer, na medida em que inexistente esforço humano, nessa atividade, mas sim uma de entrega de coisa, isto é, obrigação de dar.

Não se pode confundir o desenvolvimento dos *softwares*, onde há efetiva obrigação de fazer, isto é, fazer humano na elaboração de uma utilidade para terceiro, com vistas a criar um programam que preencha as demandas do encomendante, com a figura do licenciamento de uso. Nesse segundo caso há simples autorização para que o licenciado possa se valer de *software* já acabado e funcional.

O legislador complementar parece que deu conta de forma meramente parcial dessa diferenciação, pois classificou essas duas atividades em subitens diferentes da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, no entanto, concluiu que o licenciamento de uso também seria passível de gravação pelo ISSQN, inobstante se aproxime muito mais da figura jurídica de uma locação, caracterizada pela entrega da coisa.

Daí retoma-se a crítica desta prática, no sentido de que a mera inclusão de atividade na lista de serviços anexa à LC nº 116/03, tal qual a locação (do *software*), não teria o condão de transformá-la em *prestação de serviço* gravável pelo ISSQN, a despeito da taxatividade do referido rol de serviços, tal qual entendeu o STF.

Vê-se que a natureza jurídica do licenciamento de uso não reúne elementos materiais objetivos que autorizem sua configuração como *prestação de serviço de qualquer natureza*, sob a ótica do direito civil ou comercial, cujo conteúdo semântico do vocábulo fora utilizado pelo constituinte para fins de delineamento da competência tributária de ISSQN dos Municípios, e jamais admitiria ampliação ou alteração pelo legislador complementar.

É de se dizer, a *locação* não haveria de se tornar *prestação de serviço* pela sua mera aposição e existência indevida na lista anexa de serviços à LC nº 116/03. E como já trazido anteriormente, nos termos da SV STF nº 31, qualquer exigência de ISSQN sobre locação de bem móvel se mostra inconstitucional.

Em arremate, como bem posiciona a doutrina, inexistente esforço humano passível de caracterização enquanto serviço no licenciamento de programas de computação, mas cessão de direito de uso, em que a natureza se aproxima da de entrega de coisa. Logo, enquanto obrigação de dar, sucede que não pode ser tratada como prestação de serviço, que pressupõe a realização de obrigação de fazer¹⁷⁶.

Assim, trazendo essas considerações para o prisma da verificação da materialidade do ISSQN, inobstante o licenciamento de uso de *software* de prateleira esteja contido da legislação complementar e, como visto, não seja passível de gravação pelo ICMS, consideramos que não há a obrigação de fazer necessária a autorização da incidência. Logo, é possível arguir violação ao texto da CF/88, na medida em que a LC 116/03 teria deturpado a definição de *serviço*¹⁷⁷¹⁷⁸, para fins de incluir em sua lista anexa atividade em que não há a materialização de uma prestação de serviço.

Como visto no capítulo anterior, é perceptível que há uma tendência do STF em ampliar a definição de serviço, de modo a fazer incidir ISSQN sobre atividades que não possuíam como eixo central uma obrigação de fazer¹⁷⁹. No entanto, há conceitos que servem como elementos balizadores para o correto processamento e intelecção dos vernáculos utilizados pelo constituinte, sob pena de dilaceração e ampliação irrestrita das hipóteses de incidência do tributo, inclusive, de forma temerária, por analogia.

Dessarte, como se entende que o licenciamento de uso de programa de computação seria uma legítima obrigação de entrega de coisa, isto é, de dar, quer nos parecer que não haveria de se falar na gravação dessas atividades pelo ISSQN, passíveis de se fazer recair meramente nas obrigações de fazer.

4.3.4 A Viabilidade Jurídica de Operações com *SaaS* Serem Gravadas pelo ISSQN

Doutra banda, convém agora analisar a questão da perspectiva do *SaaS* que, conforme visto no primeiro capítulo, não é um contrato típico¹⁸⁰ de licenciamento de uso, eis que abrange uma gama de atividades necessárias ao uso do programa, *e.g.*, o

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2012, p. 175-185.

¹⁷⁷ BARRETO, Aires Fernandino. *op. cit.*, 2018, p. 30-35.

¹⁷⁸ REHM, Rosana de Jesus. *op. cit.*, 2011, p. 535.

¹⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *op. cit.*, 1982, p. 374.

¹⁸⁰ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, 2012, p. 111-115.

processamento de dados na infraestrutura do licenciador, armazenamento de dados, dentre outros.

Logo, trata-se de contrato misto¹⁸¹, inobstante decorra de um único negócio jurídico, e complexo, isto é, decorre de uma gama de atividades realizadas pelo licenciamento. Essas atividades não podem ser dissociadas umas das outras, sob pena de não se conseguir operacionalizar o objeto comum de todas elas, qual seja, a disponibilização do programa para uso do licenciado, instrumentalizada pelo licenciamento do uso, que é o elemento central do contrato.

Esses casos de contratos mistos decorrentes de obrigações complexas trazem algumas complicações na definição do regramento jurídico a lhe ser dispensado, notadamente para fins de tributação dessas atividades.

Como trazido no capítulo anterior, há algumas alternativas que permitiram vencer essa dificuldade, tal qual combinar a aplicação das normas incidentes sobre cada uma das atividades; definir a atividade preponderante e aplicar somente as normas relativas a essa atividade central ou aplicar, de forma analógica, as regras incidentes de contrato típico que instrumentalize negócio jurídico similar¹⁸².

Outros defendem que seria o caso de efetivamente eleger a atividade-fim, para fins de delimitação do plexo de normas jurídicas aplicáveis, inclusive para fins de tributação e é justamente nessa proposta que jurisprudência tem se apegado mais¹⁸³.

Nesse sentido, a jurisprudência vem pavimentando o entendimento de que não seria possível fragmentar as atividades-meio da atividade-fim, sendo que a atividade-fim é que definiria o tratamento da operação, como um todo. Isso porque essas atividades-meio seriam meramente preparatórias e acessórias à realização da atividades-fim.

Essa discussão ganhou muito relevo notadamente no âmbito dos serviços de telecomunicações em que se pretendia tributar as atividades-meio daquela primeira, ora

¹⁸¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *op. cit.*, 2012, p 114-118.

¹⁸² COELHO, Fábio Ulhoa. *op. cit.*, 2012, p. 75-86.

¹⁸³ VENOSA, Silvio de Salvo. *op. cit.*, 2012, p. 405-410.

pelo ICMS¹⁸⁴, ora pelo ISS¹⁸⁵, o que foi veementemente rechaçado pelo STJ, conforme precedentes indicados.

Essa linha de raciocínio aparentemente também vem sendo acolhida pelo STF, tal como no precedente que analisou a incidência de ISSQN nas operações de arrendamento mercantil com *leasing* financeiro, qual seja, o RE nº 547.245, em que se sagrou vencedor o voto que entendia pela necessária identificação do elemento central, isto, é, a finalidade preponderante dentro daquele negócio jurídico com contrato complexo.

O fio condutor desse entendimento, convém recordar, era o fato de que a atividade preponderante daquele tipo de contrato seria o *leasing* financeiro, uma modalidade de financiamento, que é obrigação de fazer, pois, e não de dar, e em sendo o financiamento uma prestação de serviço, correta, portanto, a incidência do ISSQN.

Trazendo essas considerações para o caso dos *SaaS*, não nos parece haver dúvida de que o elemento central, ou seja, a atividade-fim ou preponderante desse negócio jurídico seja a licença de uso, que é uma obrigação de fazer, pelo que não haveria de cogitar a incidência do ISSQN nessas atividades, que não são típicas obrigações de fazer.

No entanto, essa questão ganhou contornos tortuosos, pois o STF teria alterado seu entendimento, o que nos parece materializado no acórdão do RE nº 603.136, que discutiu a constitucionalidade da gravação pelo ISSQN dos contratos de franquia.

A delimitação da discussão levou em consideração que os contratos de franquia são complexos, pois envolvem a consecução de um plexo de obrigações, mas não haveria de se falar em individualização do tratamento fiscal dessas atividades, notadamente para fins tributários – o que poderia vir a ser utilizado como forma de

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 760.230/MG**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 27.05.2009. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 08.10.2009. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=675569&nreg=200501013551&dt=20090701&formato=HTML>>. Acesso em 18.01.2023.

¹⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial com Agravo nº 90.001/SP**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgamento: 26.02.2015. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 20.05.2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=44946983&tipo_documento=documento&num_registro=201102071677&data=20150313&formato=PDF>. Acesso em 18.01.2023.

perverter e erodir as bases de cálculo e até mesmo a incidência dos tributos sobre elas, com vistas a atenuar a carga tributária incidente.

Assim, concluiu-se que o ISSQN seria passível de gravação não apenas de obrigações de fazer puras quanto mistas, isto é, quando envolverem também obrigações de dar. Demais disso, o voto do Ministro Gilmar Mendes se vale de um argumento, com toda vênica e acatamento, frágil, de que a simples presença da prestação de serviços no contexto desse contrato de franquia já autorizaria a gravação pelo imposto municipal.

Contudo, com toda vênica e acatamento, inobstante tenha assim decidido o STF nesse precedente recente, esse entendimento não poderia autorizar a gravação do *software* como serviço pelo ISSQN. Isso porque nesse tipo de atividade o licenciador é quem utiliza recursos e funções da infraestrutura da nuvem para garantir a funcionalidade dos *softwares*, mediante acesso via *Internet*, ao licenciado.

Nota-se que não é o usuário do programa quem se vale desses recursos e nem se poderia alegar a tese da incidência de ISSQN na prestação de autosserviço do licenciador para si próprio. Demais disso, entendemos que ainda que se localize essas atividades-meio na lista de serviços anexa à LC nº 116/03, quer nos parecer não haver subitem próprio para a gravação do licenciamento desse tipo de *software* pelo ISSQN.

Também convém recordar que não é a simples inclusão de atividades na lista anexa à referida legislação complementar¹⁸⁶ que tem o condão de transformar aquela determinada obrigação em uma prestação de serviço passível de gravação, como bem alertou o próprio Ministro Gilmar Mendes no acórdão de sua lavra que restou vencedor no RE nº 603.136.

Dessa forma, tal qual partilhamos da posição de que a inclusão do subitem 1.05 à lista de serviços anexa à LC nº 116/03 não serve de sustentáculo para permitir a gravação pelo ISSQN do licenciamento dos *softwares* comuns, muito menos poderia ser utilizado para legitimar a incidência sobre o licenciamento do *SaaS*, porque o elemento central desses dois tipos de programa é justamente o licenciamento do uso, que corresponde a uma obrigação de dar e não de fazer.

Não se pode deixar de refletir que é de algum todo incoerente assumir legítima a gravação pelo ISSQN em negócios complexos, integrados por obrigações de natureza de

¹⁸⁶ REHM, Rosana de Jesus. *op. cit.*, 2011, p. 535.

fazer e de dar, e, ao mesmo tempo, dar sustentáculo à pretensão exacional mediante indicação de subitem constante da lista de serviços anexo à LC nº 116/03.

Nesses termos, na remota hipótese de se admitir a expansão da definição de *prestação de serviço*, de modo a albergar a gravação do ISSQN nos contratos complexos de obrigações mistas, o que se admite para fins de debate, entendemos que nem mesmo a existência de um subitem específico para a tributação do *software* como serviço na legislação complementar em questão poderia legitimar a gravação pelo referido tributo.

Portanto, no caso dos *SaaS*, seja na hipótese de se definir o tratamento tributário a partir da análise da natureza da atividade que constitui o núcleo central do negócio jurídico (licenciamento de uso); seja na hipótese de se constatar a existência de obrigações de fazer nesse negócio jurídico, entendemos que o licenciamento de uso desse tipo de programa de computação não comporta ser gravado pelo ISSQN com espeque no referido subitem 1.05 da lista de serviços anexa a LC nº 116/06.

4.4. Propostas para Tributação das Licenças de Uso – Alternativas de Cunho Normativo e do Âmbito Judicial

Consoante trazidos nos últimos tópicos, concluímos que o licenciamento dos *SaaS* não admitiria ser configurado como uma operação de circulação de mercadoria¹⁸⁷ e nem como um serviço de qualquer natureza¹⁸⁸, pelo que não admitira sofrer gravação nem do ICMS e nem do ISSQN.

Ocorre que essa discussão nos parece mais profunda do que simplesmente verificar o tratamento tributário correto a ser dispensado aos negócios jurídicos que envolvam o licenciamento de *softwares*, do prisma do ICMS e do ISSQN, pois temos diante de nós um cenário de evolução da tecnologia, mutação dos formatos dos negócios jurídicos, criação de negócios jurídicos novos e atípicos, discussões sobre eventual modificação, sob a ótica da atualização, dos conceitos de direito privado, com vistas a manter nosso sistema tributário operante e funcional.

Há, na realidade, um cenário em que está instalada uma crise desse modelo de repartição de competências tributárias.

¹⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2016, p. 43.

¹⁸⁸ RIBEIRO, Alexandre da Cunha *apud* GASPARELLO, Walter. *op. cit.* 1994, p. 15-16.

Nesse contexto, os entes federativos têm sido voluntariosos na edição de legislação que autorize a incidência dos tributos sob suas respectivas competências sobre os mesmos negócios jurídicos, distorcendo conceitos jurídicos essenciais à verificação da materialidade dos tributos, de modo a gerar instabilidade jurídica, malferir o texto da CF/88 mediante invasão da competência tributária de outros entes e, ainda, onerar aos contribuintes sem respaldo constitucional e legal para tanto.

Esse cenário é indesejável, pois retira toda e qualquer previsibilidade da carga tributária desses negócios jurídicos, incentiva insegurança jurídica, encarece as transações, retira competitividade do mercado nacional e alimenta a indesejável indústria do contencioso.

Diante desse cenário de necessidade de manutenção e atualização das fontes de arrecadação dos entes tributantes, o que deve ser feito com total consonância com os limites das competências tributárias dos entes federados delineados no texto da CF/88 é que se faz necessário propor alternativas para endereçar essa questão. E é justamente esse o exercício que nos propomos a fazer nas linhas que se seguem.

Talvez a mais simples delas passe por nos valermos da competência residual¹⁸⁹¹⁹⁰ da União para gravar essas operações, mediante compartilhamento do produto da arrecadação com Estados e Municípios¹⁹¹. Nesses termos, esse imposto poderia operar com elementos do IVA MOSS¹⁹², que é um regime de facilitação de tributação de serviços digitais comercializados na União Europeia, e consiste, essencialmente, em imposto de valor agregado sobre: (i) alojamento de *websites*; (ii) fornecimento de *softwares* de qualquer natureza; (iii) acesso à base de dados; (iv) descarregamento de aplicações ou músicas; (v) jogos em série; (vi) ensino a distância; a ser pago de modo simplificado pelo vendedor ao fisco do país em que localizado o adquirente.

Obviamente que o que se empresta desse modelo é meramente o formato de tributação de produtos digitais, mediante imposto de valor agregado, ou seja, a

¹⁸⁹ Constituição Federal. Art. 154, Inc. I. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

¹⁹⁰ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social**. Ed. 1. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015. p 75-77

¹⁹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. 2020. *op. cit.*, p. 361-363.

¹⁹² Sítio Eletrônico da União Europeia. **Definição de IVA sobre serviços digitais**. Disponível em: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_pt.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

materialidade do tributo, e não os demais aspetos de facilitação de pagamento, que não se aplicariam nesse contexto de tributo de competência residual da União.

Esse expediente se mostra simples e prático, pois colocaria uma pá de cal nos conflitos de competência desses entes federativos e esvaziaria uma série de discussões administrativas e judiciais. Demais, a rigor, pelo que observamos neste estudo, o licenciamento de uso de *softwares* e, em especial dos *SaaS* não é materialidade de tributo conferida aos Estados e Municípios e nem mesmo, de forma já pormenorizada pelo constituinte, à própria União.

Ainda, a forma mais simples de operacionalizar essa cobrança seria fazer recair a responsabilidade pelo recolhimento ao licenciador, que ficaria responsável pelo recolhimento do tributo, na fonte, a cada pagamento periódico realizado pelo licenciado em seu favor, de modo a manter a cobrança racional e o tributo não-cumulativo.

No entanto, a adoção dessa medida demandaria não apenas o exercício da competência residual da União na criação de tributo sobre operações de licenciamento de *softwares*, como também a revogação do subitem 1.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, de modo a evitar que haja novo conflito de competência, dessa vez entre União e Municípios.

Essa medida evidentemente também colaboraria para que fosse afastada qualquer dúvida que porventura subsista sobre a impossibilidade de gravação dessas operações também pelo ICMS.

Demais disso, a nosso ver, convém aclarar que não vislumbramos nenhum ajuste que possa ser implementado, de natureza constitucional, de legislação complementar, local das Unidades da Federação ou no âmbito do CONFAZ, que poderia ultrapassar as limitações da materialidade desse imposto, para fins de fazê-lo incidir sobre essas operações.

Nesses termos, entendemos que, nem ao menos para fins de debate seria viável alargar e expandir a materialidade do ICMS, sob pena de, como efeito colateral, vê-lo recair sobre uma variedade de outras situações, isto é, sobre fatos atípicos que não reuniriam os elementos constitucionais do núcleo da materialidade do referido imposto para tanto.

Todas essas alternativas, contudo, perdem força especialmente no momento em que estamos, uma vez que as discussões sobre a reforma tributária estão aquecidas e, qualquer que seja a proposta a ser adotada, quer nos parecer que dificilmente subsistirá esse recorte de competência tributária dos Estados para o ICMS e dos Municípios para o ISSQN.

Isso porque há uma legítima necessidade de diminuição da quantidade e complexidade dos tributos existentes, justamente para mitigar problemas dessa natureza e, ao menos no plano teórico, eliminar questões dessa sorte que evidenciam limitações do instituto da competência tributária, tal como desenhada atualmente no texto constitucional.

Essas reformas estão sendo discutidas pela via de PEC, das quais estão em evidência as de nºs 45¹⁹³ e 110¹⁹⁴, que objetivam, em síntese, uma ampla reforma do sistema tributário, com ênfase em simplificar a forma de tributação de bens e serviços, mediante a criação de imposto único nessas operações, com alíquota linear, de modo a erradicar o ICMS, o ISSQN, o IPI, o PIS e a COFINS.

Esse tributo operaria como um tipo de imposto sobre valor agregado, a gravar operações com bens, direitos, serviços e intangíveis. E convém recordar que, atualmente, a exploração de tangíveis e direitos não é, a rigor, gravada por nenhum tributo sobre o consumo, ou seja, essa solução inclusive endereçaria aos conflitos de competência existentes e daria tratamento tributário adequado para essas operações de licenciamento de uso de *softwares*.

Contudo, como os diversos setores da economia brasileira são impactados de formas diferentes e nenhum deseja ser mais onerado do que já está atualmente, o que fatalmente acabaria por acontecer na adoção de um tratamento de alíquotas lineares, ou seja, idêntico a todos os setores, de modo a tentar preservar a arrecadação dos entes tributantes, tem-se que as tratativas estão custando a avançar.

¹⁹³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Autor: Dep. Baleia Rossi. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019>. Acesso em 18.01.2023.

¹⁹⁴ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Autor: Sen. Davi Alcolumbre. Disponível em: <

Demais disso, os prazos de transição, que chegam a alcançar 10 anos, também são desafios inerentes à implementação desse eventual novo sistema tributário e coexistência dos sistemas nesse interregno.

Não se pode deixar de avaliar que esses prazos alongados de transição são argumentos não empíricos empregados como se tivessem o condão de mitigar os efeitos de queda de arrecadação dos entes tributantes nesse período, o que nos parece ser mero exercício retórico de convencimento dos Estados e Municípios para adesão às propostas em discussão.

Em verdade, percebemos que esse prazo alongado de transição pode implicar em mais dificuldade na compreensão das atividades tributáveis do que soluções de arrecadação nesse hiato, especialmente porque há situações em que a aplicação dos dois sistemas pode resultar em não tributar e, ao mesmo, tributar determinada situação, causando ainda maior insegurança jurídica.

Por fim, não se pode descartar que a via da reforma tributária, a despeito de ser um caminho possível, talvez não se concretize como uma alternativa viável, em especial porque há questões de interesses políticos que norteiam a discussão, que por vezes transcendem aspectos de rigor e técnica tributária, e acabam por impedir o consenso para aprovação de uma medida dessa natureza.

Pelo que observamos, há, pois, duas alternativas possíveis que, se devidamente exploradas e investigadas de forma ampla, de modo a pensar também em discussões além do campo da tributação do licenciamento do uso dos *softwares*, podem vir a endereçar a questão de forma satisfatória, trazendo previsibilidade e segurança jurídica ao sistema tributário nacional, resolvendo problemas de conflito de competência e impedindo o fomento do contencioso tributário.

É fato que não estão isentas de críticas, notadamente porque a criação de um tributo de competência residual¹⁹⁵ da União seria alternativa mais rápida, vez que não demandaria emenda à CF/88, no entanto, poderia não resolver a questão em sua integralidade.

Doutra banda, uma reforma tributária que modernizasse e simplificasse o sistema tributário parece uma alternativa difícil e deveras lenta, tal como tem se

¹⁹⁵ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *op. cit.*, 2015, p 75-77.

mostrado, embora haja maiores chances de resolver não apenas essa problemática envolvendo a tributação dos *softwares*, mas vários outros temas, decorrentes ou não dos avanços da digitalização da economia.

Na hipótese de se seguir com qualquer uma dessas alternativas, o caminho não será curto e demandará alinhamento político e com os principais interlocutores dos principais segmentos da economia, fatores esses de difícil mensuração e estranhos ao objeto deste estudo.

No entanto, até que algo seja feito perdurarão as peleias entre Estados e Municípios para intentarem fazer preponderar suas competências tributárias para gravar as operações de licenciamento de *softwares* como serviço pelo ICMS ou pelo ISSQN.

Por outro lado, é fato que, durante o tempo em que essas medidas de cunho normativo não forem adotadas, é viável que a resposta venha dos Tribunais Superiores, notadamente do STF, para dar balizas objetivas que dirimam as questões, para que seja alcançada a segurança jurídica necessária para encerrar esses conflitos de competência, garantindo à sociedade clareza e tranquilidade quanto ao modo correto de se levar essas operações com *softwares* e, em especial dos *softwares* como serviços, à tributação.

Nesse sentido, um passo relevante para tanto foi a conclusão da ADI nº 1.945, julgada em conjunto com a ADI nº 5.659, que avaliou a incidência do ISSQN sobre o licenciamento de *softwares* transferidos de forma eletrônica, oportunidade em que se afastou a incidência do ICMS nessas operações, tendo restada declarada a inconstitucionalidade das normas estaduais que propunham a exação.

A despeito do entendimento, a nosso ver, acertado quanto ao afastamento da incidência do imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, a decisão se pautou na mera existência de previsão de licenciamento dos programas de computação na lista de serviços anexa à LC nº 116/03, pelo que acabou por confirmar a possibilidade de gravação dessas transações pelo ISSQN, o que, como visto neste estudo, não nos parece ser o tratamento tributário adequado nesse caso.

Logo, seria imperioso que essa temática fosse novamente levada a análise do STF, a fim de que esse posicionamento fosse ajustado, de modo que nem o ICMS e o ISSQN recaíssem sobre o licenciamento de *softwares*.

Isso porque, como visto, não há operação, nem circulação jurídica e ditos programas nem poderiam ser considerados mercadorias, para fins de incidência de ICMS, e na exploração dos direitos autorais no contexto de contratos de licenciamento de uso de *softwares*, que são complexos e compostos por obrigações mistas, a natureza precípua deles, isto é, seu núcleo central é a obrigação de dar, semelhante ao que ocorre nas locações, em que não há efetiva obrigação de fazer, inobstante elas também existam nessa relação contratual.

Ainda, esse mesmo desacerto de confirmar que a simples previsão da atividade na lista de serviços anexa à LC nº 116/03 autorizaria a gravação pelo ISSQN foi incorrido pelo Plenário do STF quando julgamento do RE nº 688.233¹⁹⁶, que analisou a possibilidade de incidência do referido imposto nos contratos de licenciamento ou cessão de *softwares* desenvolvido para clientes de forma personalizada.

E a despeito desse desacerto relativamente ao ISSQN, o STF perdeu algumas oportunidades de ajustar esse entendimento, eis que houve a perda superveniente do objeto de outras ações importantes que versavam sobre o afastamento do ICMS nessas operações, consoante se depreende do julgamento das ADIs nº 5.576¹⁹⁷ e 5.958¹⁹⁸, que discutiam a constitucionalidade da Lei Estadual paulista nº 6.374/1989 e do Convênio CONFAZ nº 106/2017, que previam a incidência do imposto estadual nas operações de licenciamento de uso de *softwares*, mesmo quando transferidos de forma eletrônica.

Demais disso, convém avaliar que esses julgados avaliaram um momento da realidade tecnológica em que as transferências dos *softwares* ainda eram feitas de forma eletrônica, que não mais condiz com a forma mais atualizada de uso desses programas, tais quais os *SaaS*.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 688.223**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 06.12.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 03.03.2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349929881&ext=.pdf>>. Acesso em 18.01.2023.

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 08.03.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 10.09.2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347729935&ext=.pdf>>. Acesso em 18.01.2023.

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 08.03.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 03.03.2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345857226&ext=.pdf>>. Acesso em 18.01.2023.

O ponto positivo desse atraso na jurisprudência é que é viável que ela se aproxime das conclusões feitas nesse trabalho quando forem judicializadas as discussões da incidência de ICMS e ISSQN nas operações com *softwares* como serviços.

Assim, depreendemos que da forma como posta, a jurisprudência não só não resolveu acertadamente ao decidir pela incidência do ISSQN nas operações com *softwares*, como fatalmente pavimentou um caminho tortuoso para as operações mais modernas com *SaaS*, utilizados no contexto da computação em nuvem, sem conseguir fixar boas premissas conceituais para que discussões mais modernas fossem devidamente resolvidas.

É imperioso que, quando a questão for levada novamente a apreciação do STF, se tenha como premissas inafastáveis que: (i) a disponibilização desses programas é feita mediante licenciamento de uso; (ii) pouco importa o formato de transferência, qual seja, física ou eletrônica, dos dados desses programas; (iii) o tratamento tributário a ser dado aos *softwares* de todas as categorias deveria, em tese, ser o mesmo; (iv) a modificação em conceitos de direito privados de verificação necessária para fins de exame da materialidade do ICMS e do ISSQN, v.g. *mercadorias, operações e prestação de serviços*, seguramente acaba por interferir em outras discussões tributárias; (v) a jurisprudência deve ser coerente com os conceitos adotados pelo constituinte para garantir previsibilidade e segurança jurídica, sem receio de ajustar entendimentos pretéritos que não foram adequadamente fixados.

Com isso, argumentos retóricos como a necessária defesa da arrecadação tributária ou o impedimento da existência de negócios jurídicos não tributáveis não devem ser encampados pelos Ministros, embora eles sinalizem que há uma forte tendência de o STF não afastar a incidência do ICMS e do ISSQN nessas operações.

Assumindo que essa tendência se confirme, percebemos que tudo caminha para que sejam desvirtuados alguns conceitos de direito privado utilizados pelo constituinte, fomentando insegurança jurídica e retirando ainda mais a previsibilidade do nosso sistema tributário nacional.

Esse caminho se daria pela indevida elevação da legislação complementar a novo instrumento legal apto a redefinir conceitos de direito privado para alargar a materialidade dos tributos, inobstante tenhamos boas decisões em sentido

diametralmente oposto, em que restaram prestigiados tais conceitos, tais quais nos REs nºs 158.834, 226.899 e na ADC 49, julgada em conjunto com o ARE 1.255.885, por exemplo, que decidiu pela inconstitucionalidade dos dispositivos legais que fixavam a base de cálculo nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em Estados distintos, pelo fato de não haver efetiva transferência de titularidade jurídica dessas mercadorias.

Contudo, ainda que a via de maleabilizar os conceitos constitucionais seja o caminho eleito, acreditamos que isso não seria suficiente para permitir a gravação das operações de licenciamento do *SaaS* pelo ICMS, eis que nesse caso estamos diante de hipótese em que o programa é acessado de forma precária, isto é, meramente temporária, no formato de assinatura, em que não há transferência de titularidade ou disponibilidade pelo licenciador ao licenciado.

No entanto, para fins de incidência de ISSQN, ao menos essa opção guarda alguma relação de pertinência com a escolha desacertada do legislador complementar de acrescentar o licenciamento dos *softwares* à lista de serviços anexa à LC nº 116/03, que, a rigor, seria o expediente legítimo para veicular normas para dirimir conflitos de competência tributária.

Por outro lado, na remota hipótese de se alterar os entendimentos firmados até então, de modo a legitimar a incidência do ICMS sobre o licenciamento de todo e qualquer tipo de *software*, incluindo o *SaaS*, é medida de rigor e prudência que essa decisão tenha seus efeitos modulados, de modo a ter apenas efeitos prospectivos com base na data da publicação da ata de julgamento, vez que há previsão na LC nº 116/03 pela gravação dessas operações pelo ISSQN.

Feitas essas considerações, inferimos que, no que pertine às operações com *SaaS*, se sedimentará o entendimento do STF pelo afastamento da incidência do ICMS e pela possibilidade de gravação pelo ISSQN, em linha com o quanto decidido nas ADIs nº 1.945 e 5.659.

Por fim, convém esclarecer que os comentários trazidos acima têm como objetivo apenas indicar a trajetória que tende a ser seguida pelo STF, mediante a feitura de críticas lhanças e técnicas, amparadas no texto constitucional, sendo que a conclusão deste estudo é que não haveria de se falar na tributação dos *SaaS* quer pelo ICMS, quer pelo ISSQN, pelas razões aduzidas alhures.

5 CONCLUSÃO

O uso do *software* é instrumentalizado pelo licenciamento de uso ou cessão definitiva, sendo a licença uma mera autorização, que pode ser por prazo certo ou eterno, mediante adimplemento das circunstâncias exigidas contratualmente e não constitui ferramenta para operacionalizar a transferência da titularidade jurídica do *software* do licenciador ao licenciado.

Trata-se de uma figura jurídica que, por sua natureza, a nosso ver, se aproxima, em alguma medida, de uma locação, consideradas as ressalvas de praxe necessárias à distinção dos bens corpóreos ou não.

Na cessão de uso, ao seu turno, há transferência, que pode ser integral ou parcial, dos direitos patrimoniais do programa, que passa a poder explorar comercialmente o *software*, consoante limites estabelecidos contratualmente.

Trata-se de uma figura jurídica que, por sua natureza, se aproxima, a nosso ver, em alguma medida, a uma compra e venda, consideradas as ressalvas de praxe necessárias à distinção dos bens corpóreos ou não.

Houve uma profunda transformação no formato de distribuição (dos *softwares* de prateleira vendidos com suporte físico à computação em nuvem), remuneração (licenças eternas com um pagamento de uma única parcela ao formato licenças condicionadas ao pagamento de valores mensais) e, sobretudo, de uso dos *softwares* (do *software* comum ao *Infrastructure, Platform* e *Software as Service*) o que, contudo, a nosso ver, em nada desnaturou a essência e natureza da relação jurídica que se forma entre o licenciador e o licenciado.

O antigo *software* de prateleira tem seu uso amparado por contrato típico, que objetiva apenas a licença do uso, em si, ao passo que no *SaaS* há uma gama de outras atividades a serem realizadas pelo licenciador para garantir a possibilidade de uso do programa, pelo que resta instrumentalizado por contrato misto, com negócio jurídico único, inobstante complexo, na medida em que composto por obrigações de dar e de fazer.

A multiplicidade de elementos no contrato dos *SaaS*, a nosso ver, igualmente não desnatura a natureza da relação jurídica formada entre as partes envolvidas no licenciamento.

As normas e princípios do nosso sistema tributário pátrio demarcam de forma inflexível as competências de tributar dos entes federativos, de modo a não lhes outorgar a possibilidade legal de criar hipóteses de incidência com vistas a gravar a materialidade dos tributos de outros entes.

Essa demarcação se valeu da utilização de vocábulos (*e.g. operações, circulação, mercadoria e prestação de serviço*) que são conceitos de direito privado que não admitem modificação, notadamente para fins de determinação de competência tributária, sendo que as exceções são somente aquelas feitas pelo constituinte na própria CF/88.

No entanto, nos parece que as dúvidas que surgiram quanto ao tratamento tributário adequado a se dispensar a essas operações com *softwares*, isto é, se sujeitas à incidência do ICMS e do ISSQN, derivam justamente de modificações, propostas pelos legisladores dos entes e pelas autoridades fazendárias, dos conceitos dos vernáculos utilizados pelo constituinte.

A nosso ver essa circunstância deriva das próprias limitações desse modelo de repartição de competências tributárias, que podem ser sintetizadas no fato de que a legislação do ICMS e do ISSQN se mostra anacrônica e incapaz de gravar as operações e adventos resultantes dos produtos digitais e tecnológicos desenvolvidos pela sociedade contemporânea, o que resulta na deturpação de conceitos inflexíveis para se tentar ampliar as hipóteses de incidência desses tributos e fazê-los incidir sobre essas novas figuras.

Verificou-se que o licenciamento do uso do *SaaS* não reúne os elementos necessários à gravação pelo imposto estadual, pois inexistente operação de circulação jurídica nesse caso, vez que não há transferência da titularidade jurídica do programa, bem como ele não pode ser compreendido como mercadoria, na medida em que não é bem móvel dotado de corporeidade.

Viu-se ainda que o licenciamento do uso do *SaaS* igualmente não reúne elementos necessários à gravação pelo imposto municipal, pois o núcleo central desse negócio jurídico é o licenciamento do uso, que possui natureza de entrega de coisa, tal como na locação, bem como não corresponde a nenhum esforço humano, isto é, a nenhuma obrigação de fazer, e, por fim, não consta de item e subitem específico constante da lista de serviços anexa à LC nº 116/03.

Foram mapeadas e avaliadas algumas alternativas para dirimir a questão, isto é, criar uma hipótese legítima de tributação do licenciamento de *softwares*, dentre as quais elencamos, inicialmente, fosse exercitada a competência tributária residual da União.

Exploramos ainda outras duas alternativas e concluímos que não seria viável tentar modificar, seja por Emenda Constitucional ou Lei Complementar, a materialidade, quer do ICMS, quer do ISSQN, para fazer incidir qualquer um desses impostos sobre essas operações.

Uma quarta alternativa, que pode se mostrar mais efetiva, talvez seja a implementação da reforma tributária, via mais longa e tortuosa, mas que tenderia a endereçar não só os conflitos de competência tributária nas operações de licenciamento de *softwares*, mas em todos os demais tipos, em especial os decorrentes da digitalização da economia, em razão da congregação dos tributos sobre consumo e serviços.

Poderia ser implementado, como explorado, um tributo tal qual o IVA MOSS, em vigor na União Europeia, que é, em síntese, um imposto de valor agregado sobre bens digitais que recairia também sobre o licenciamento de *softwares* de qualquer natureza.

Observamos que há uma série de dificuldades, cuja discussões são estranhas ao escopo deste trabalho, mas absolutamente legítimas, que obstaculizam a adoção dessa alternativa, tal como o prazo prolongado de transição dos modelos tributários, a potencial perda de receita dos entes tributantes, e, ainda, a fixação de alíquotas lineares que acabariam por onerar por demais ou menos determinados segmentos da indústria, comércio e serviços – afastando o engajamento público da adoção dessa medida.

Nem se descarta que essa seja uma alternativa cuja ausência de consenso acabe por impedir a sua materialização, a despeito da sua inegável necessidade.

O caminho paliativo até eventual advento de novo arcabouço normativo seria o tema vir a ser endereçado adequadamente nos Tribunais Superiores, em especial no STF, com vistas a trazer segurança jurídica e previsibilidade a sociedade, com a devida valoração e prestígio aos vernáculos utilizados pelo constituinte no texto constitucional derivados do direito civil, tal como *mercadoria* e *prestação de serviço*.

A solução adotada até o momento foi aquela encampada no julgamento da ADI nº 1.945, que afastou a incidência do ICMS nas operações com *softwares* realizada pela

via do *download*, com o reconhecimento da possibilidade de gravação pelo ISSQN, pelo fato de haver previsão para a tributação pelo imposto municipal na LC nº 116/03.

Essa solução se mostrou, com toda vênia e acatamento, desacertada, na medida em que deu um protagonismo exagerado à legislação complementar, pois, em essência, convalidou como prestação de serviço atividades inseridas na lista anexa da LC nº 116/03, sem avaliar que o legislador por vezes incluiu ali atividades que não reúnem os elementos para serem caracterizadas como tal, ao arrepio do conceito constitucional de prestação de serviço, derivado do direito privado. Um exemplo emblemático dessa prática, como visto, foi o caso da incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis.

Contudo, considerando as manifestações dos Ministros nos casos avaliados, notadamente na ADI nº 1.945, no sentido de se evitar que sejam mantidas situações não graváveis por nenhum dos dois impostos, entendemos que é remota a chance de vir a ser reconhecido que o licenciamento dos *softwares*, seja qual for o formato de disponibilização, não seja passível de tributação quer pelo ICMS quer pelo ISSQN.

Essa percepção se confirma com o julgamento da ADI nº 1.945, e corrobora outros precedentes do STF que flertam com a ampliação do conceito de prestação de serviço, para fins de incidência de ISSQN, e confirma outros que indicam que o ICMS poderá recair somente nas operações em que houver transferência da titularidade jurídica do bem.

Nesses termos, inobstante não haja precedente específico sobre as operações com *SaaS*, tem-se que a tendência é a de que, infelizmente, sigam a sorte dos *softwares* padronizados e sejam gravados pelo ISSQN, tal qual decidido nas ADIs nº 1.945 e 5.659, ao arrepio da definição utilizada pelo constituinte de *prestação de serviço*, para fins definição da materialidade do referido imposto.

Convém, por exercício de puro otimismo, torcer para que a questão seja endereçada pela via da reforma tributária ou revisitada oportunamente pelos Tribunais Superiores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software. **Brazilian Software Market: scenario and trends**, 2021. 1. ed. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://abes.com.br/wp-content/uploads/2021/08/ABES-EstudoMercadoBrasileirodeSoftware2021v02.pdf>>. Acesso em: 02.10.2022.

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Contratos II**. Coimbra: Almedina, 2007.

AMARAL, Allan Francisco Forzza. **Arquitetura de Computadores**: Curso Técnico em Informática. Colatina: CEAD / Ifes 2010. Disponível em: <http://proedu.rnp.br/bitstream/handle/123456789/697/Arquitetura_de_Computadores_web.pdf>. Acesso em: 02.10.2022.

AMAD, Emir Iscandor. **Contratos de software – shrinkwrap licences, clickwrap licences**. Ed. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 224.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed.18. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANTUNES, Kalid. Adaptado por Geovália Oliveira Coelho. **Apostila de Introdução a Informática**. Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Minas Gerais – Campus São João Evangelista – MG. Disponível em: <http://elmersens.com/impr/file/repository/Apostila_de_Introducao_a_Informatica.pdf> Acesso em: 02.10.2022.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, n. 2, 1966.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. **Revista de Direito Tributário**, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. Ed. 4. São Paulo: Noeses, 2018

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. Ed. 3. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BITTAR, Carlos Alberto. **Direito de Autor**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 2000.

_____. **Os Contratos de Comercialização de Software**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1ª ed. São Paulo. **Revista dos Tribunais**, 1975, p. 190-192.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de Software**. Florianópolis: Visual Books, 2003.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172/1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 18.01.2023

BRASIL. **Decreto nº 1.355/1994**. Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Disponível em: <<https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=1355&ano=1994&ato=f38k3ZE5UNFpWT0fb>>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406/68**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 13.12.2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 13.12.2022.

BRASIL. **Lei nº 7.232/1984**. Dispõe sobre a Política Nacional de Informática, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7232.htm>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Lei nº 7.646/1987**. Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7646.htm>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Lei nº 9.609/1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9609.htm>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Lei nº 9.610/1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9610.htm>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Lei nº 13.105/2015**. Código do Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Lei Complementar nº 24/1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 56/1987**. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm>. Acesso em: 02.10.2022

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 18.01.2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157/2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 05.01.2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.553.801/SP**. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Julgamento: 07.08.2018. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 14.08.2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 39.797-9/SP**. Relator: Ministro Garcia Vieira. Julgamento: 15.12.1993. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 21.02.1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 633.405/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24.11.2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 13.12.2004

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 760.230/MG**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 27.05.2009. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 08.10.2009. Disponível em: <
<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=675569&nreg=200501013551&dt=20090701&formato=HTML>>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.125.133/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 28.08.2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 10.09.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial com Agravo nº 90.001/SP**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgamento: 26.02.2015. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 20.05.2015. Disponível em: <
https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=44946983&tipo_documento=documento&num_registro=201102071677&data=20150313&formato=PDF>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula STJ nº 166**: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <
https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em 13.12.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação de Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 28.02.2023. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: pendente.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24.02.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 20.05.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.142**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 05.08.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 09.10.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.171**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 20.05.2015. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 21.05.2015. Disponível em: <
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087>>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 17.09.2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 05.12.2014. Disponível em: <

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046> >. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 08.03.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 10.09.2021 Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347729935&ext=.pdf>>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24.02.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 20.05.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 08.03.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 03.03.2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345857226&ext=.pdf>>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26.05.2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 04.06.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 112.947**. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento: 19.06.1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 07.08.1987. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557>>. Acesso em: 13.12.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento: 11.10.2000. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: DJ, 28.05.2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 123.022/RS**. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 14.09.1997. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 27.10.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.255.885**. Repercussão Geral. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 15.08.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 15.11.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 158.834**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 23.01.2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 05.11.2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 176.626/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10.11.1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 11.12.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 206.069**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 01.09.2005. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 01.09.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 226.899/SP**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relatora para o Acórdão: Ministro Cármen Lúcia. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01.10.2014. Publicação: DJ, 11.12.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 08.03.2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 31.08.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 461.968**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 30.05.2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 24.08.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 540.829/SP**. Repercussão Geral. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Relator para o Acórdão: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 11 set. 2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 17 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245**. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 02.12.2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 05.03.2010. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Acesso em: 13.12.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.136**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 29.05.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 16.07.2020. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>>. Acesso em: 13.12.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 634.764**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 08.06.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 01.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Relator: Min. Luis Fux. Julgamento: 29.09.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 26.04.2017. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 13.12.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 688.223**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 06.12.2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 03.03.2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349929881&ext=.pdf>>. Acesso em 18.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 784.439**. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento: 29.06.2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 10.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locações de bens móveis”. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 17.02.2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286>. Acesso em: 13.12.2022.

CAPGEMINI. Capgemini aponta cinco tendências de adoção de *cloud computing* no Brasil. 14 out. 2014. Disponível em: <https://www.capgemini.com/br-pt/news/capgemini-aponta-cinco-tendencias-de-adocao-de-cloud-computing-no-brasil/>. Acesso em 02.10.2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. 27. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **ICMS**. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Ed. 24. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: Linguagem e Método**. Ed. 8. São Paulo: Noeses, 2021.

CHOI, Changkyu; YI, Myung Hoon. The effect of the Internet on economic growth. Evidence from cross-country panel data. **Economic Letters**, 2009, n. 1, vol. 105, p. 39-41. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2009.03.028>. Acesso em: 02.10.2022.

CLARKE, G.R.G; WALLSTEN, S.J. Has the Internet Increased Trade? Developed and Developing Country Evidence. **Economic Inquiry**, 2006, n. 1, vol. 44, p. 465-484. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/ei/cbj026>. Acesso em: 02.10.2022.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil 3**. Ed. 9. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COMPARATO, Fábio Konder. A “questão política” nas medidas provisórias: um estudo de caso. **Associação Nacional dos Procuradores da República**. Disponível em: <http://www.anpr.org.br/boletim/boletim36/aquestao.htm>. Acesso em 13.12.2022.

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS sem número de 1970**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70. Acesso em: 18.01.2023.

_____. **Convênio ICMS nº 106/2017.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 05.01.2023.

_____. **Convênio ICMS nº 181/2015.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 05.01.2023.

CONYON, Martin; ELLMAN, Michael; PITELIS, Christos N; SHIPMAN, Alan; TOMLINSON. Big Tech Oligopolies, Keith Cowling, and Monopoly Capitalism. **Cambridge Journal of Economics**, Cambridge, vol. 46, nov./2022, p. 1205-1224. Disponível em: <<https://oro.open.ac.uk/87552/1/87552.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023

CORREA, Carlos. **Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights: A Commentary on the TRIPS Agreement.** Oxford: Oxford University Press, 2007.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social.** Ed. 1. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Ed. 7. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Curso de Direito Civil Brasileiro 3: Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais.** Ed. 28. São Paulo: Saraiva, 2012.

DREYER, Gunda; KOTTHOFF, Jost; MECKEL, Astrid. **Urheberrecht.** 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2008.

DUGGAN, Wayne; CURRY, Benjamin. What happened to FAANG stocks? They became MAMMAA Stocks. **Forbes Advisor.** <<https://www.forbes.com/advisor/investing/faang-stocks-mamaa/>>. Acesso em 02.10.2022.

EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. **Questões práticas do ISS.** Ed. 1. São Paulo: ÔnixJur, 2011.

FRANCK, Jens-Uwe; PEITZ, Martin. Market power of digital platforms. **Oxford Review of Economic Policy**, Cambridge, ed. 1, vol. 39, 2023, p. 34-46. <<https://doi.org/10.1093/oxrep/grac045>> Acesso em: 09.02.2023.

GATT, Adam. Electronic Commerce – Click-Wrap Agreement: The Enforceability of click-wrap agreements. **Computer Law & Security Report**, nov./2002, vol. 18, n. 6, p. 404-410. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0267364902011056>>. Acesso em: 05.10.2022

GOMES, Orlando. **Contratos**. [Edição atualizada e anotada por Humberto Theodoro Júnior]. Ed. 18. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 3: Contratos e Atos Unilaterais**. Ed. 9. São Paulo, Saraiva, 2012.

Governo do Estado de São Paulo. **Decreto Estadual de São Paulo nº 35.674/1992**. Acrescenta dispositivo ao Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1992/decreto-35674-15.09.1992.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

Governo do Estado de São Paulo. **Decreto Estadual de São Paulo nº 45.490/2000**. RICMS/SP. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art182.aspx>>. Acesso em: 18.01.2023.

Governo do Estado de São Paulo. **Decreto Estadual de São Paulo nº 61.522/2015**. Revoga o Decreto 51.619, de 27 de fevereiro de 2007, que introduz cálculo específico da base de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações com programas de computador. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61522-29.09.2015.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

Governo do Estado de São Paulo. **Decreto Estadual de São Paulo nº 61.791/2016**. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

Governo do Estado de São Paulo. **Decreto Estadual de São Paulo nº 63.099/2017**. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em: 05.01.2023.

Governo do Estado de São Paulo. **Lei Estadual de São Paulo nº 8.198/1992**. Altera a Lei nº 6.267, de 15 de dezembro de 1988, que dispõe sobre o regime tributário das microempresas, acrescenta dispositivo à Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em:

<<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1992/lei-8198-15.12.1992.html>>.
Acesso em: 05.01.2023.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

HALBERT, Debora. The Open Source Alternative: Shrink-Wrap, Open Source and Copyright. **Murdoch University Electronic Journal of Law**, 2003, ed. 4, vol. 10. Disponível em: <http://www.murdoch.edu.au/elaw/issues/v10n4/halbert104_text.html>.
Acesso em: 02.10.2022.

HAMMES, Bruno Jorge. **Elementos Básicos do Direito de Autor Brasileiro**: com exame especial da questão da isenção de formalidades, uma apresentação comparativa. São Leopoldo: Unisinos, 1995.

HEMMENDINGER, David; REILLY, Edwin D. **Concise Encyclopedia of Computer Science**. 1. ed. Hoboken: Wiley, 2004.

HENLEY, Andrew. Digital technologies, gig work and labour share. **Cambridge Journal of Economics**. Cambridge, 2022, v. 46, p. 1407-1429. Em tradução livre: “Tecnologia digital, a palavra “bico” e a divisão do trabalho”. Disponível em: <<https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/152132/>>. Acesso em: 02.10.2022

HUBMANN, Heinrich. **Urheber- und Verlagsrecht**. 6. ed. München: C. H. Beck, 1987.

HUNG, Y.H. Investigating how the cloud computing transforms the development of industries. **IEEE Access**, 2019, vol. 7, p. 181505-181517. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/document/8932508>>. Acesso em: 02.10.2022.

International Business Machines Corporation - IBM. **20th century disk storage chronology**. (Em tradução livre deste autor: *Cronologia do armazenamento em disco no século 20*). Disponível em: <https://www.ibm.com/ibm/history/exhibits/storage/storage_chrono20.html>. Acesso em: 02.10.2022.

KELSEN, Hans. [tradução de João Baptista Machado] **Teoria pura do direito**. Ed. 6. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAMPREIA, Luís Felipe Palmeira. Resultados da Rodada Uruguai: uma tentativa de síntese. **Assuntos Internacionais**, abril/1995, vol. 9, n. 23. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40141995000100016&script=sci_arttext>.
Acesso em: 02.10.2022.

LAPATINAS, Athanasios. The effect of the Internet on economic sophistication: An empirical analysis. **Economic Letters**, jan./2019, n. 1, vol. 174, p. 35-38 Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.econlet.2018.10.013>>. Acesso em: 02.10.2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. 33. São Paulo: Malheiros, 2012

MARTINS, Fran. **Contratos e Obrigações Comerciais**, Ed. 8. Rio de Janeiro, Forense, 1958.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Ed. 1. São Paulo: Saraiva e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Convênios no âmbito do ICMS: moralidade, legitimidade e legalidade**. Curitiba: Juruá, 2021.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. Ed. 22. São Paulo: Saraiva, 2019.

MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição Federal anotada**. São Paulo: Saraiva, 1986.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. Ed. 12. São Paulo: Dialética, 2012.

MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. 2015. Tese (Doutorado) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 116.

MONDAY.COM. Termos e condições. Disponível em: <https://monday.com/l/legal/tos/?_ga=2.133120966.954640357.1684708318-141001016.1684708318> Acesso em: 07.05.2023.

NETFLIX. Termos e Condições de Uso. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>> Acesso em: 02.10.2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. Ed. 3. São Paulo: José Bushatksy Editor, 1969.

OLUDELE, Awodele; OGU, Emmanuel; KUYORO, Shade; UMERZURUIKE, Chinecherem. On the Evolution of Virtualization and Cloud Computing: A Review. **Science and Education Publishing**. Ed. 1, vol. 2, 2014, p. 40-43. Disponível em: <<http://pubs.sciepub.com/jcsa/2/3/1>> Acesso em: 02.10.2022.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software** Ed.1. São Paulo: Noeses, 2020.

Prefeitura de São Paulo. **Lei Municipal nº 13.701/2003**. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023.

Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Departamento de Tributação e Julgamento. **Parecer Normativo SF nº 01/2017**. Diário Oficial da Cidade de São Paulo. Publicado em 19/07/2017.

Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32/2007**. Disponível em: <
<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC032-2007.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023.

Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta SF/DEJUG nº 69/2007**. Disponível em: <
<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC069-2007.pdf>>. Acesso em: 05.01.2023.

Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 2.058/2021**. Art. 33, inc. I. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122079#2312939>> Acesso em 18.01.2023.

Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 191/2017**. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=81598&visao=anotado>> Acesso em 18.01.2023.

REHM, Rosana de Jesus. **Questões Práticas do ISS: A previsão constitucional do conceito de serviço**. Ed. 1. São Paulo: ÔnixJur, 2011.

RIBEIRO, Alexandre da Cunha *apud* GASPAR, Walter. **ISS - Teoria e Prática**. Ed. 1. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1994.

ROJAS-SOLA, José Ignacio; RÍO-CIDONCHA, Gloria del; SARRIÁ, Arturo Fernández de la Puente; DELGADO, Verónica Galiano. Blaise Pascal's Mechanical Calculator: Geometric Modelling and Virtual Reconstruction. **Machines**, 2021, vol. 9, n. 7, p. 136. Disponível em: <<https://www.mdpi.com/2075-1702/9/7/136>>. Acesso em: 02.10.2022.

RUPARELIA, Nayan B. **Cloud Computing**. Types of Cloud Computing. MIT Press Scholarship Online, Edição eletrônica. Cambridge. 2016. <<https://doi.org/10.7551/mitpress/9780262529099.003.0002>> Acessado em 02.10.2022.

SALGADO, Gisele Mascarelli. O consequencialismo judicial: uma discussão da teoria do direito nos tribunais brasileiros. **Revista Âmbito Jurídico**, 2017, ed. 1, n. 161, ano XX. Disponível em <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-161/o-consequencialismo-judicial-uma-discussao-da-teoria-do-direito-nos-tribunais-brasileiros/>>. Acesso em: 13.12.2022.

SAAVEDRA, Rui. **A protecção jurídica do software e a internet**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. Licença de Software. **Revista da Associação Brasileira de Propriedade Intelectual**, n. 25. Rio de Janeiro: ABPI, 1996, p. 44.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária. **Decisão Normativa CAT nº 04/2017**. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decis%C3%A3o-Normativa-CAT-04,-de-20-de-setembro-de-2017.aspx>>. Acesso em 05.01.2023.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária. **Portaria CAT nº 24/2018**. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat242018.aspx>>. Acesso em 05.01.2023.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 20.663/2019**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC20663_2019.aspx>. Acesso em: 05.01.2023

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 21.981/2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC21981_2020.aspx>. Acesso em: 05.01.2023

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 22.074/2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22074_2020.aspx>. Acesso em: 05.01.2023.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 22.283/2020**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22283_2020.aspx>. Acesso em: 05.01.2023.

SHAPIRO, Harry L. Homem. **Cultura e Sociedade**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1972.

SILBERSCHATZ, Abraham. **Sistemas Operacionais com Java**. 8 ed. São Paulo: LTC, 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Ed.21. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVEIRA, Alípio. A analogia, os costumes e os princípios gerais de direito na integração das lacunas da lei. **RF**, v. 58, 1946.

SPOTIFY. **The Spotify Service and the Content are the property of Spotify or Spotify's licensors**. Disponível em: <<https://www.spotify.com/uk/legal/end-user-agreement/>> Acesso em: 02.10.2022.

STEINBUCH, Karl W, **Automat und Mensch**. Über menschliche und maschinelle Intelligenz. 1 ed. Springer-Verlag. Berlin: Heidelberg, 1961. Disponível em <<https://doi.org/10.1007/978-3-642-53168-2>> Acesso em 02.10.2022.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil II - Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. Ed. 12. São Paulo: Atlas, 2012.

WACHOWICZ, Marcos. **Propriedade intelectual do software e revolução da tecnologia da informação**. Curitiba: Juruá, 2004.

WAZLAWICK, Raul Sidnei. **História da Computação**. 1. ed. São Paulo: LTC, 2021.

ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. **Direito de autor**. São Paulo: Saraiva, 2015.

ZENDESK. Termos e condições. Disponível em:
<<https://www.zendesk.com.br/company/agreements-and-terms/terms-of-use/>> Acesso em: 07.05.2023.