



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**HUGO NUNES NAKASHOJI NASCIMENTO**

**DIREITO E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: UMA ANÁLISE ACERCA DA  
TRIBUTAÇÃO NO LICENCIAMENTO DE DIREITO DE USO DE *SOFTWARES***

Brasília – DF

2021

**HUGO NUNES NAKASHOJI NASCIMENTO**

**DIREITO, ESTADO E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: UMA ANÁLISE ACERCA DA  
TRIBUTAÇÃO NO LICENCIAMENTO DE DIREITO DE USO DE *SOFTWARES***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Brasília – DF

2021

**HUGO NUNES NAKASHOJI NASCIMENTO**

**DIREITO, ESTADO E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: UMA ANÁLISE ACERCA DA  
TRIBUTAÇÃO NO LICENCIAMENTO DE DIREITO DE USO DE *SOFTWARES***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Doutor Antônio de Moura Borges  
Universidade de Brasília

---

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria  
Universidade de Brasília

---

Professora Doutora Ariane Costa Guimarães  
Centro Universitário de Brasília

Brasília, 01 de novembro de 2021.

“Estes eram degraus para mim.  
Servi-me deles para subir e precisei então passar por cima deles.  
Mas eles pensavam que queria aquietar-me sobre eles”

Nietzsche

## AGRADECIMENTOS

Dizem que ser grato é uma das maiores virtudes que um ser humano pode ter. Pois bem, em uma ocasião tão especial quanto esta, que materializa o fim de um ciclo e o início de tantos outros, não poderia deixar o ser com aqueles(as) que me auxiliaram a chegar até aqui, ainda que, para tanto, tenha que alongar nessa parte. Talvez por sorte, tive a oportunidade e o prazer de poder contar com o apoio de pessoas que não somente me incentivam, mas também que confiam no meu potencial; que me aconselham nos momentos de dúvidas e de incertezas; e, sobretudo, que fazem ser possível essa caminhada.

Inicialmente, não poderia deixar de fazer menção àqueles que deram a base de tudo: meus familiares. Por isso, agradeço especialmente às pessoas das minhas avós; da minha mãe; dos meus tios; dos meus irmãos; do meu pai e da Ana Patrícia; e também do meu avô que, por circunstâncias da vida, não pode ver até onde o seu neto chegou e até onde irá chegar.

Agradeço também aos meus amigos e colegas que sempre se fizeram presentes nos momentos difíceis (que não foram poucos) e que, não obstante os empecilhos, me proporcionaram experiências únicas, que carregarei por toda minha vida. Desde o começo dessa jornada, nos idos de 2016, vocês foram indispensáveis em cada passo que dei. Por essas e tantas outras razões, Henrique Borges; Vitor de Paula; Victor Medeiros; Yuri; Mariana Barreto; Maiara Schiavom; Marcos Vinicius; João Pedro Rodrigues; Matheus França; Vantuyler; Giovanna Cornélio e Eduarda Torres, meu muito obrigado por tanto.

Agradeço, ainda, a todos colegas de trabalho da Martins Cardozo Advogados Associados, especialmente às pessoas do José Eduardo; da Mayra; do Márcio; do Renato; do Felipe; do Lucas e da Caroline. Desde o começo, em 2018, vocês acreditaram em mim como pouquíssimas pessoas já o fizeram. O percurso de minha vida profissional se iniciou ao lado de vocês; e compartilhar minha caminhada com todos tem sido uma experiência indescritível.

No mais, agradeço aos meus professores e minhas professoras da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília que, ao longo desses dez semestres, me deram a oportunidade de aprender com cada um deles. Em especial, gostaria de registrar meus votos de gratidão aos Professores Ítalo Fioravanti; Ana Frazão; Tarcísio Vieira, Luiz Alberto Gurgel e ao meu orientador Antônio de Moura Borges.

Por fim, mas não menos importante, não poderia deixar de registrar meus mais sinceros votos de estima e de agradecimento à família Azevedo Vilardo, com menção mais do que especial ao Sandro; à Andrea, à Naida; à Tia Ana e também à Gabriela, todos que, mesmo que por um curto período de tempo, me acolheram de forma sem igual. Obrigado!

## RESUMO

O presente trabalho tem por escopo a análise da controvérsia referente à incidência tributária na operação de licenciamento de uso de *softwares*, especialmente sob a perspectiva da evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal. O que se pretende, ao fim e ao cabo, é responder o seguinte questionamento: por que deve incidir ISS, e não ICMS, nas operações que envolvam especificamente o negócio jurídico de licenciamento do direito de uso dos programas de computador? Com o intuito de sustentar essa tese, foi realizado estudo bibliográfico e documental baseado, preponderantemente, na análise de legislações, de julgados nacionais, de livros e de artigos. A razão de ser deste trabalho reside no fato de que a tributação do licenciamento de uso dos programas de computador foi, por anos, tema controverso na jurisprudência; tendo seus primeiros contornos delimitados no ano de 1998, quando a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal julgou o mérito do RE nº 176.626/SP, ocasião em que se afirmou a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal para tributar a operação com o suporte físico mediante a cobrança do ICMS. Entretanto, o transcurso de mais de vinte anos desde o julgamento associado ao contínuo progresso desenvolvimentista da tecnologia muito modificou o contexto da economia digital, implicando, até mesmo, em alterações na forma de exploração econômica dos *softwares*, vez que, hoje, são disponibilizados em ambiente virtual. Todas as modificações fizeram surgir outros novos desafios no que se refere à tributação das operações econômicas com esses bens. Diante disso, o Tribunal Constitucional foi novamente instado a se manifestar sobre a controvérsia com a propositura das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT e 5.659/MG, oportunidade em que a Suprema Corte decidiu, em caráter definitivo, pela incidência do ISS na operação do licenciamento do uso dos *softwares*. O que se conclui é que, em razão dos institutos e dos conceitos do direito privado ínsitos à operação, assim como pelo que prescreve o art. 110 do CTN e a jurisprudência do STF, o reconhecimento da competência tributária dos Municípios mediante a incidência do ISS revela-se como a via correta para a tributação do licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; ISS; Licenciamento de Uso de *Software*; Supremo Tribunal Federal.

## ABSTRACT

The work's scope is to analyse the arising controversy on tax incidence on the use of software licensing, especially from the perspective of the Supreme Court's precedents. What is intended is to answer the following question: why should ISS, and not ICMS, be levied on operations that specifically involve the business of licensing the right to use softwares? In order to support this thesis, a bibliographic and documental study was carried out based mainly on the analysis of legislation, case law, books and articles. The reason for this work lies in the fact that the taxation of the licensing of the use of computer programs was, for years, a controversial issue in case law, having its first outlines defined in 1998, when the First Panel of the Supreme Court ruled on the Appeal nº 176.626/SP, affirming States' power to tax the operation with the physical support containing the software by ICMS. However, the development of technology has greatly changed the digital economy in the past twenty years since the Supreme Court's decision, including the way in which softwares are economically exploited, what ended up reflecting in tax law and how these goods are taxed. The matter was brought again to the Supreme Court's analysis with the filing of Direct Action of Unconstitutionality nº 1945/MT and 5659/MG, when the eleven-judge panel ruled definitively that licensing the right to use softwares must be taxed by ISS. Due to the institutes and concepts of private law that are strictly related to those kinds of operations and also due to section 110 of Tax Code it can be concluded that the Municipalities' power to tax by the ISS is the adequate way for the taxation of the licensing of the use of software.

**Keywords:** Tax Law – Services Taxation – Use licensing – Softwares – Supreme Court.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADC – Ação Direta de Constitucionalidade

CD - *Compact Disc*

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

LC – Lei Complementar

MC – Medida Cautelar

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

SaaS - *Software as a Service*

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	13
<b>CAPÍTULO I: ASPECTOS ELEMENTARES ACERCA DOS <i>SOFTWARES</i></b>	15
1.	14
1.1	14
1.2	18
1.3	20
2.	23
2.1 - Reflexos jurídicos decorrentes da disseminação das tecnologias da informática.	23
2.2 - Considerações acerca do regime de proteção jurídica dos softwares	28
2.3 - Apontamentos críticos quanto ao conceito legal de <i>software</i> trazido no art. 1º da Lei nº 9.609/98	31
3.	35
3.1 - Considerações acerca da definição jurídica dos programas de computador e das formas de sua exploração econômica	35
3.2	37
<b>CAPÍTULO II: O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS: OS PRINCÍPIOS E REGRAS PARA A INSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS</b>	40
1.	40
1.1 - Breves notas acerca do Sistema Tributário Nacional e da competência em matéria tributária na perspectiva da Constituição de 1988	40
2.	42
2.1 - A hipótese de incidência tributária e seus critérios constitutivos	42

<b>2.2 - Operações relativas à circulação de mercadorias: o ICMS à luz dos elementos do critério material de sua regra-matriz de incidência</b>	<b>44</b>
<b>3. 54</b>	
<b>3.1 - Prestação de serviços de qualquer natureza: notas iniciais acerca do ISS</b>	<b>53</b>
<b>3.2 - Critério material da hipótese de incidência de incidência do ISS: conceitos e definições</b>	<b>54</b>
<b>CAPÍTULO III: A TRIBUTAÇÃO DO LICENCIAMENTO DO DIREITO DE USO DOS SOFTWARES SOB A PERSPECTIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b>	<b>58</b>
<b>1. 59</b>	
<b>2.</b>	<b>63</b>
<b>2.1 – Análise dos fundamentos trazidos nos votos vencidos</b>	<b>62</b>
<b>2.2 – Análise dos fundamentos trazidos nos votos vencedores</b>	<b>66</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>68</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>72</b>

## INTRODUÇÃO

O advento da Era Digital introduziu mudanças significativas nos mais diversos segmentos da vida humana, representando verdadeiro rompimento dos padrões sociais e consumeristas até então em voga.

Como não poderia ser de outra forma, o setor econômico também teve sua estrutura substancialmente alterada. Com efeito, o surgimento da economia digital, viabilizada pela utilização de plataformas digitais e, sobretudo, de *softwares*, representou verdadeiro contraponto ao modelo da economia tradicional.

Em paralelo a isso, o direito também percebeu os efeitos da Era Digital, principalmente no que se refere às questões concernentes ao direito tributário em razão dos influxos do digitalismo na economia. Isso porque o arranjo da legislação tributária vigente no modelo econômico pretérito sempre se valeu de conceitos pautados em “saídas físicas de mercadoria” e “compra e venda de bens” (IGLESIAS, 2020, p. 426).

O advento da economia digital, no entanto, fez com que os operadores do direito refletissem sobre os conceitos previstos nas normas jurídicas, até mesmo em razão de que muitas das transações deixaram de ser realizadas do modo tradicional, sendo que, na atualidade, são, majoritariamente, realizadas mediante o emprego de plataformas digitais; de computação na nuvem e de programas de computador.

Diante disso, emergiram uma série de desafios a serem resolvidos pela comunidade jurídica, quer sejam no campo do direito privado, quer seja no campo do direito público. Dentre eles, destaca-se o tema da tributação sobre o consumo de bens e de serviços na economia digital.

Assim, o presente trabalho busca expor no primeiro capítulo algumas das questões propedêuticas que tangenciam a temática da tecnologia; da inovação; da evolução dos elementos da computação moderna; e, sobretudo, dos efeitos e reflexos do processo desenvolvimentista na esfera social e econômica. Mas não apenas isso, procura-se, ainda, demonstrar como esse conjunto de fatores influencia no campo jurídico.

Em continuidade, o trabalho se propõe a direcionar as considerações à disciplina específica do direito tributário, ocasião em que se pretende estabelecer as premissas

fundamentais a fim de apresentar, ao fim e ao cabo, um posicionamento acerca da competência tributária para tributar a operação de licenciamento de uso de programas de computador.

Trata-se, aliás, controvérsia originou celeumas no direito tributário, notadamente em razão da dicotomia existente em qualificar essa operação de circulação de mercadoria ou como prestação de serviço, dilema que acabou por instaurar verdadeiro conflito de competência tributária entre Estados-membros e Municípios.

Por um lado, os Estados-membros tentavam classificar a operação de licenciamento de uso dos *softwares* de prateleira como uma típica circulação de mercadoria e, assim, a tributavam por meio do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Por outro, os Municípios consideravam a atividade do licenciamento de uso como prestação de serviços, o que fazia com que tributassem a operação mediante o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Por fim, no terceiro capítulo, procura-se traçar um histórico jurisprudencial acerca da análise da incidência tributária sobre a operação do licenciamento de uso dos *softwares*, questão esta que foi, por anos, objeto de discussão nos tribunais brasileiros, especialmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Os primeiros contornos de um firme posicionamento jurisprudencial no sentido de dirimir a questão foram delimitados, no ano de 1998, pelo STF ao julgar o Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Naquela ocasião, a Suprema Corte concluiu pela incidência do ICMS operação de compra e venda de programas de computador gravados em suporte físico e comercializados em grande escala. Entendimento esse, aliás, que foi reproduzido pelo Superior Tribunal de Justiça até recentemente.

Diga-se por oportuno que se utiliza a expressão “primeiros contornos”, pois, muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para tributar, mediante a incidência do ICMS, as operações de saída no varejo com suporte físico, ainda remanesce a controvérsia tributária, sobretudo, quando se examinava a questão sob o ponto de vista não somente dos elementos e conceitos do direito privado, que são alicerces do instrumento contratual em comento, mas também dos efeitos jurídicos que surgem quando da consumação do licenciamento de uso.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, com objetivo de conferir um posicionamento em definitivo, foi novamente instado a apreciar a questão, desta vez em sede de controle concentrado de constitucionalidade, quando teve a oportunidade de julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT e 5.659/MG, quando, o Tribunal, por maioria de votos, reviu sua posição e decidiu pela incidência do ISS na operação de licenciamento de *software*.

Diante disso, questiona-se: quais foram os fundamentos utilizados pelo STF que conduziram a mudança de entendimento? Qual seria a relevância do direito privado para fins de delimitação da competência tributária dos entes federativos? Poderia o legislador e o intérprete da norma jurídica modificar o conteúdo e a definição dos institutos do direito privado para definir a competência tributária de um ente ou de outro? Estes são alguns dos questionamentos que se busca responder ao longo deste trabalho.

Convém ressaltar, por fim, que este trabalho tem também por intenção apresentar um ponto de vista sobre a tributação do licenciamento de uso de *software* conectando duas áreas do conhecimento jurídico que, a princípio, seriam antônimas: o direito privado e o direito tributário. Afinal, o fato jurídico tributário é produto de uma situação da vida humana que é, em última análise, regulada pelas disciplinas do direito privado, o que justifica, de sobremaneira, a análise da controvérsia sob esse viés.

## **CAPÍTULO I: ASPECTOS ELEMENTARES ACERCA DOS *SOFTWARES***

### **1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE TECNOLOGIA E INOVAÇÃO**

#### **1.1 Inovação, Tecnologia e a Era da computação moderna**

A busca por inovação é traço característico do processo de evolução do ser humano. Aliás, não é demais dizer que este fator representa uma das forças motrizes responsáveis pelo desenvolvimento da sociedade em seus múltiplos segmentos.

Veja-se, a título de exemplo, a magnitude das consequências do processo desenvolvimentista que surgiram a partir da Primeira Revolução Industrial, em meados do século XVIII. A propósito, segundo aponta o historiador Eric Hobsbawm, no período

compreendido entre os anos de 1789 a 1848, pode-se listar três grandes aspectos que foram substancialmente modificados pelo constante desenvolvimento tecnológico, são eles: o quantitativo populacional; os meios de comunicação e o volume de comércio e de imigração (HOBSBAWM, 2016, p. 269).

Posteriormente, esses, assim como diversos outros segmentos presentes na sociedade, foram sendo progressivamente modificados pelas inovações tecnológicas<sup>1</sup> que foram surgindo desde aqueles tempos até os dias atuais. Inclusive, se tomarmos como exemplo setores como os meios de comunicação e comércio de produtos e serviços, é nitidamente perceptível que as tecnologias, com especial destaque para a internet e as novas mídias<sup>2</sup>, modificaram seus respectivos modos de operacionalização.

Nesse contexto, é oportuno destacar o trabalho de um dos maiores pesquisadores do tema, o economista austríaco Joseph Alois Schumpeter que, em sua obra “*Business Cycles: a Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process*”, descreve o denominado “processo de destruição criadora” (SCHUMPETER, 1939), ao qual atribui a característica de ser a força propulsora do progresso econômico.

Em síntese, a Teoria Schumpeteriana, que teve embasamento na “teoria da economia cíclica” do economista russo Nikolai Kondratieff<sup>3</sup>, entende que, tal como ocorre na ciência da Economia, o processo de surgimento de novas tecnologias pode ser descrito por meio de ondas, ou ciclos, que podem possuir diferentes intervalos de duração. Aliás, com o intuito de demonstrar e contextualizar sua teoria Joseph Schumpeter diz que:

De forma histórica, o primeiro ciclo (onda) de Kondratieff coberto pela análise, é a revolução industrial, incluindo o prolongado processo de absorção. Nós o datamos dos anos oitenta do século XVIII até 1842. O segundo [ciclo] cobre o que chamamos de era da máquina a vapor e do aço. Vai de 1842 a 1897. E o terceiro, O Kondratieff

---

<sup>1</sup> A definição do termo “tecnologia” é bastante discutida e explorada por autores de diversas áreas do conhecimento. A propósito, cfr. Silva, José Carlos Teixeira da Tecnologia: novas abordagens, conceitos, dimensões e gestão. Production [online]. 2003, v. 13, n. 1 [Acessado 31 Maio 2021], pp. 50-63. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S0103-65132003000100005>>. Epub 23 Abr 2007. ISSN 1980-5411.

<sup>2</sup> Trata-se de termo que se refere ao conjunto de tecnologias e métodos de comunicação que tem o escopo de se diferenciar dos meios tradicionais como rádio-fusão e televisão. Os serviços de *streaming* são um exemplo de nova mídia.

<sup>3</sup> De modo sintético, para essa teoria, o movimento da economia se dá de forma cíclica, isto é, por meio de “ondas” com tempo de duração variado.

da eletricidade, da química e dos motores, nós o datamos de 1898 em diante [...] (SCHUMPETER, 1939, p. 178, tradução minha<sup>4</sup>)

Indo além, Joseph Schumpeter aponta que o movimento cíclico das ondas de inovação é composto por quatro momentos característicos, sendo eles: a ascensão, a recessão, a depressão e, por fim, a recuperação<sup>5</sup>. Pode-se dizer, inclusive, que são estas quatro fases, que ocorrem de forma subsequente dentro de cada movimento ondular, que demonstram o processo disruptivo decorrente do surgimento de uma inovação tecnológica.

“Processo disruptivo”, que aliás, é o termo-chave ao qual toda a discussão neste capítulo está envolta. É dizer, se analisarmos individualmente cada ciclo de inovação, a curva de ascensão, ou *boom*, conforme dizia Schumpeter, assim como a curva do declínio, que representa a “depressão”, demonstra que o padrão tecnológico sofreu o processo disruptivo, permitindo, assim, que outras inovações tecnológicas possam surgir.

Ademais, impende observar que o pensamento de Joseph Schumpeter foi desenvolvido majoritariamente durante a primeira metade do século XX, período em que o progresso tecnológico, embora estivesse em franco desenvolvimento, ainda teria, e ainda tem, um longo caminho a ser percorrido.

Diante disso, a Teoria Schumpeteriana muito bem descreve o processo disruptivo atinentes às inovações tecnológicas passadas, as quais foram produtos da Primeira e da Segunda Revolução Industrial.

No entanto, como é de conhecimento, muitas outras tecnologias foram produzidas desde que a teoria cíclica foi desenvolvida. Aliás, fala-se atualmente na “Quarta Revolução Industrial ou Indústria 4.0”, cuja característica principal é a sofisticação e a fusão de tecnologias digitais, de forma global e flexível, nas mais diversas áreas, tais como: a inteligência artificial, a robótica,

---

<sup>4</sup> Texto original: “Historically, the first Kondratieff covered by our material means the industrial revolution, including the protracted process of its absorption. We date it from the eighties of the eighteenth century to 1842. The second stretches over what has been called the age of steam and steel. It runs its course between 1842 and 1897. And the third, the Kondratieff of electricity, chemistry, and motors, we date from 1898 on”.

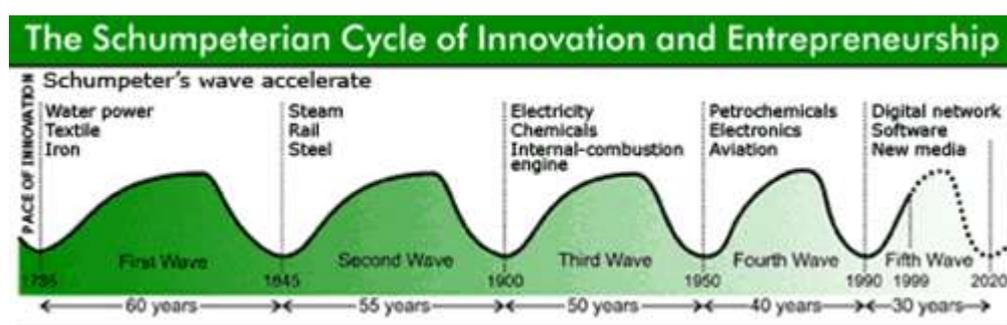
<sup>5</sup> “[...] Duas coisas podem ser chamadas de periodicidade. Em primeiro lugar, o simples fato de que todo boom é seguido por uma depressão, toda depressão por um *boom*. Mas isso minha teoria explica. Ou, em segundo lugar, pode-se chamar assim a duração efetiva do ciclo. Mas isso nenhuma teoria pode explicar numericamente porque obviamente depende dos dados concretos do caso individual. No entanto, minha teoria dá uma resposta geral: o *boom* termina e a depressão começa após a passagem do tempo que deve transcorrer antes que os produtos dos novos empreendimentos possam aparecer no mercado. E um novo *boom* sucede à depressão, quando o processo de reabsorção das inovações estiver terminado.” (SCHUMPETER, 1997, p. 202)

a internet das coisas, a nanotecnologia, a biotecnologia, a armazenamento de energia e computação quântica (SCHWAB, 2016, p. 12-15)<sup>6</sup>.

À vista dessas considerações, é oportuno que se suscite um questionamento: seria ainda apropriado utilizar essa teoria para entender e descrever as tecnologias que hoje utilizamos? A resposta para a indagação parece ser, a princípio, positiva.

Com efeito, a análise do progresso desenvolvimentista das inovações tecnológicas, sob a perspectiva cronológica, nos permite inferir que a Teoria Schumpeteriana vem se provando ainda ser aplicável (FEIGELSON; NYBO; FONSECA, 2018, p. 29).

A propósito, se examinarmos a linha de evolução dos ciclos de inovação, é possível observar que, nas últimas décadas, presenciamos tempos em que tecnologias, como por exemplo, as novas mídias e os *softwares*, têm se mostrado essenciais em nossa vida cotidiana<sup>7</sup>. Veja-se:



É interessante notar, ademais, que o período de duração de cada onda de inovação tecnológica, quando posto em comparação com o ciclo subsequente, vem sendo comprimido. Assim, uma das possíveis conclusões que se pode inferir é que as tecnologias têm se tornando cada vez mais dinâmicas, voláteis e obsoletas, de sorte que podem ser rapidamente substituídas. Entretanto, essa não é a única lição que a Teoria Schumpeteriana nos permite compreender.

<sup>6</sup> Segundo o autor, a Primeira Revolução Industrial, datada em 1760, introduziu os mecanismos tecnológicos que permitiram a produção a vapor e mecanizada. Já a Segunda Revolução, no final do séc. XIX, foi marcada pelo desenvolvimento dos processos que envolviam a utilização de energia elétrica e produção em massa. A Terceira (1960), trouxe a digitalização da tecnologia. Ademais, de acordo com Schwab, a Quarta Revolução Industrial está se construindo desde a última revolução e vem alterando fundamentalmente o modo como vivemos, trabalhamos e nos relacionamos

<sup>7</sup> Disponível em: < <https://silvio.meira.com/silvio/as-ondas-de-inovao-e-a-destruio-e-criao-de-trabalho-e-emprego/> > Acesso em 02 jun. 2021.

Isso porque um outro aspecto que pode se depreender da teoria cíclica é que a superação de uma onda, além de representar o rompimento dos padrões tecnológicos, modifica as percepções do mercado acerca das necessidades convencionais dos consumidores (CHRISTENSEN; BOWER, 1995). Aliás, esse é um fator de expressiva importância para a dinâmica do mercado, sobretudo pelo fato de que pode potencialmente influenciar no modo pelo qual uma companhia é gerenciada.

Nesse sentido, Joseph L. Bower e Clayton M. Christensen, professores da Harvard Business School, chamam a atenção ao dizerem que os administradores de companhias devem ser cautelosos ao ignorarem novas tecnologias que, inicialmente, não atendem às necessidades dos consumidores convencionais<sup>8</sup> (CHRISTENSEN; BOWER, 1995, p. 45).

À vista disso, não é demais dizer que o desenvolvimento em escala quase que exponencial da tecnologia da computação, assim como da criação de arquiteturas e conceitos, deu origem a uma expressiva alteração do paradigma tecnológico, transformando-o em algo essencialmente digital (PADILHA, 2020, p. 19).

Trata-se, assim, da era da computação moderna, período em que um de seus traços característicos é o emprego de tecnologias de informação com o objetivo de transformar processos e propor melhores e diferentes soluções às questões tradicionais (IBARRA; PETITTI, 2018. p. 2)

Nesse contexto da pujante demanda pela utilização de instrumentos como inteligência artificial (IA); *Internet of things* (IoT); *machine learning*, mecanismos alternativos de pagamentos; e de tratamento de dados, aspectos referentes ao sistema informático-computacional merecem destaque.

## **1.2 O sistema computacional e seus componentes substanciais.**

A informática pode ser descrita enquanto o ramo da ciência do processamento eletrônicos de dados que produz resultados organizados de forma lógico-sistemática, e que, como consequência disso, possui significativa importância para o desenvolvimento dos mais

---

<sup>8</sup> Texto original: “Managers must beware of ignoring new technologies that don’t initially meet the needs of their mainstream customers”

diversos equipamentos tecnológicos, além notória a capacidade de otimizar serviços (BRANCHER, 2003, p. 9).

A atividade de processamento de dados se faz possível mediante o desempenho conjunto e harmônico de dois componentes elementares que integram ao sistema computacional: o *hardware* e o *software*.

O *hardware* representa o complexo de partes materiais do sistema computacional, sendo responsável, por exemplo, pelas funções de armazenamento e processamento de dados. É, em outras palavras, a estrutura física do equipamento, cuja identidade se exprime na unidade central de processamento de dados, ou CPU - *central processing unit* (IWASE, 2013, p. 16).

Contudo, a alta tecnologia aplicada a tão somente ao *hardware* não é capaz de fazer a máquina operacionalizar e executar as tarefas desejadas. É necessário, em vista disso, que os dados transmitidos entre as suas partes integrantes sejam programados, controlados e gerenciados, a fim de que se tenha o funcionamento adequado do equipamento (PADILHA, 2020, p. 29 - 30).

Portanto, se faz imperativo a presença de um *software*, componente responsável pela execução das operações lógicas da máquina (PADILHA, 2020, p. 32), mediante o uso de linguagem complexa de programação.

Diz-se complexa, pois, é inicialmente necessário que se desenvolva um algoritmo, isto é, um conjunto de regras bem definidas e inteligíveis para a solução de um determinado problema. A partir disso, elabora-se o que, no exercício da programação, se intitula de “código-fonte”, instrumento que permite ajustar, das mais diversas formas, a tecnologia então criada (BRANCHER, 2003, p. 17-18).

Uma vez elaborada essa estrutura, é fundamental que os dados contidos no código-fonte tenham suas estruturas modificadas, de modo que sejam transponíveis para uma linguagem específica que tão somente o equipamento compreenda (IWASE, 2013, p. 20). Trata-se do “código-objeto”, que confere ao computador as orientações necessárias para que se processe as informações que lhe são transmitidas.

Ainda, os programas de computador podem, em razão da sua vasta aplicabilidade, ser classificados sob diversos critérios. A título de exemplo, tem-se a divisão segundo a

funcionalidade do *software* dentro do sistema computacional, de modo que se pode ter programas de computador de base ou, então, específicos, tendo cada qual suas particularidades na linguagem de programação.

O *software* de base pode ser descrito, de modo geral, como o sistema operacional da máquina; aquele programa que torna viável a performance do equipamento fazendo com que as partes integrantes do *hardware* entrem em constante interação. Um excelente exemplo dessa espécie de *software* é o sistema operacional desenvolvido pela Microsoft: Windows, um dos mais utilizados em todo mundo.

Por sua vez, os *softwares* específicos são aplicativos programados a partir do interesse particular do usuário. Dessa forma, são criados com propósito de que o equipamento tecnológico possa resolver determinadas questões ou, então, que possa operacionalizar tarefas e comandos específicos. Nessa extensão, é possível encontrar uma vasta lista de categorias de aplicativos com capacidade para solucionar os mais diversos problemas, podendo-se citar alguns como: jurídicos, financeiros, educacionais e comerciais.

Por fim, imprescindível destacar que, em tempos atuais, os programas de computador são indissociáveis ao uso da rede internet, isso porque são elementos que se incrementam e se complementam, haja vista que grande parte dos *softwares* requerem comunicação rápida, dinâmica e efetiva entre as partes que os operam, que somente é viável a partir da rede integrada da internet.

### **1.3 Indo além dos ciclos de inovação...**

É preponderante observar que o crescimento, quase que em escala exponencial, do uso dos programas de computador, especialmente os aplicativos, associado à difusão da internet, fez com que a sociedade alterasse sua forma de compreensão no que se refere ao atual contexto social.

O pós-modernismo representa a mudança de percepção e transição do conhecimento, e, desse modo, traduz a forma pela qual a informação é observada e analisada pelos indivíduos, sendo essa uma das características da sociedade pós-industrial, que é baseada no uso da informação (PINOCHET, 2014, p. 20).

É dizer, o processo desenvolvimentista, não apenas da tecnologia computacional, mas também da informação, provocou aumento significativo da transmissão de informações entre indivíduos (PADILHA, 2020, p. 42), de modo que é possível afirmar que, atualmente, integramos a “sociedade da informação” (PINOCHET, 2014, p. 17).

Diante disso, parece inequívoco que a tecnologia computacional intervém diretamente na vida do ser humano, quer seja profissional, quer seja pessoal, de modo que não é demais dizer que organizamos e desorganizamos nossas vidas, bem como criamos e rompemos padrões a partir das tecnologias e das informações que nos são disponibilizadas. Aliás, tornou-se algo essencial, diga-se por oportuno, que o indivíduo esteja inserido no paradigma digital.

Indo além, é impreterível ressaltar que os reflexos da tecnologia computacional não se restringem às modificações nos aspectos sociológicos. É que a transição para o paradigma digital deu azo também ao surgimento de novas tendências de mercado (PADILHA, 2020, p. 51), impondo aos seus agentes que aderissem a um novo *modus operandi*.

Nessa perspectiva, o autor norte-americano Jeremy Rifkin, em sua célebre obra “Era do Acesso” deixa expresso que “*os mercados estão cedendo lugar às redes, e a noção de propriedade está sendo substituída pelo acesso [...] A troca de bens, aspecto mais importante do sistema de mercado moderno, dá lugar ao acesso entre servidores e clientes que transacionam em rede*”<sup>9</sup>.

É dizer, aquele tradicional modelo em que a comercialização de bens e serviços ocorria de forma engessada, está atualmente sendo substituído por um ecossistema dinâmico, pautado no ambiente virtual e na economia globalizada; contexto este em que muito se utiliza transações por intermédio de plataformas eletrônicas, que também são espécies de programas de computador, com o intuito de circular bens e serviços em larga escala.

Aliás, essa transição de paradigmas, que foi viabilizada graças ao desenvolvimento das tecnologias do sistema computacional, sobretudo dos programas de computador, têm proporcionado o surgimento novas formas de conduzir negócios, sendo inquestionável, em vista disso, que os efeitos do paradigma digital também se verificam na esfera econômica.

---

<sup>9</sup> Apud PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. - 1ª ed. - São Paulo : Noeses, 2020. p. 43.

Assim sendo, torna-se preponderante observar que, das considerações até então feitas, é possível compreender mais do que apenas o movimento cíclico das ondas de inovação que nos fizeram adentrar à era da computação moderna.

É dizer, o progresso tecnológico, para além de ser fator disruptivo por excelência, é também agente responsável pelo contínuo processo de transformação da Ordem Social e Econômica que presenciamos até os tempos contemporâneos. A propósito, estas mesmas modificações que se observam nos padrões sociais e econômicos à nível global, diga-se por oportuno, têm, de sobremaneira, incrementado o papel do direito, enquanto instrumento regulatório, que o é por essência.

Tornou-se cada vez mais necessário que se confrontasse conceitos e institutos já enraizados na ciência jurídica com os pujantes efeitos das novas demandas sociais e econômicas decorrentes das invenções tecnológicas disruptivas.

Nesse sentido, torna-se oportuno destacar as lições que o Professor Arnoldo Wald que, embora tenham sido publicadas na década de 1980, ainda são demasiadamente pertinentes na atual conjuntura. No que diz respeito à celeuma que envolve o Direito e as novas tecnologias, Wald alertava que

Exige-se do jurista posição de prudência, que se caracteriza pela tentativa de adequar a solução dos novos problemas aos princípios já existentes no sistema jurídico, pelo menos em um primeiro momento, tendo em vista a necessária continuidade do direito.  
(...)

Na realidade, diversamente do que pode ocorrer com outras áreas do conhecimento, o direito evolui lenta e gradativamente, o que é próprio aos sistemas normativos, que não podem admitir, em princípio, a existência de lacunas e rupturas à sua consistência interna de logicidade e de organização (WALD, 1985, p. 406)

Diante dessas considerações, é preponderante questionar-se quanto a forma pela qual o Direito, notoriamente reconhecido pelo seu viés tradicionalista, tem sido instigado a regular os instrumentos e as invenções dentro desse atual contexto. Afinal, quais são os influxos das tecnologias no campo das múltiplas disciplinas do Direito?

## 2. O DIREITO E AS INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS: OS SOFTWARES NA PERSPECTIVA DO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

### 2.1 - Reflexos jurídicos decorrentes da disseminação das tecnologias da informática.

Conforme se depreende do capítulo anterior, o incremento do sistema computacional quando associado à difusão do uso da internet, introduziu modificações substanciais nos padrões sociais e econômicos que hoje estamos inseridos.

Surgiram novos meios de comunicação; novas formas de comportamentos sociais; e, não o bastante, deram origem a novos contornos nas atividades de comercialização de bens e de serviços, que, hoje, podem ser viabilizados mediante a utilização de *softwares*.

Diga-se por oportuno, que a disseminação das tecnologias disruptivas da computação e da comunicação, para além de operar verdadeira transformação nesses padrões, também fez surgir a necessidade que as normas jurídicas fossem adequadas à essa nova realidade. Inclusive, o Professor Orlando Gomes muito bem ressaltou que

A linguagem eletrônica operou, como todos percebemos, uma verdadeira revolução na história da comunicação, a ponto de se dizer que fez da informação um novo setor econômico (quaternário), de primeira grandeza, ao lado dos setores tradicionais. A informática tornou-se um bem jurídico, isto é, a pesquisa, a posse, a troca e o uso das informações elaboradas em forma simbólica com a linguagem própria dos computadores adquiriram relevância jurídica e originaram disciplina adequada (GOMES, 1985, p. 3)

É dizer, tornou-se imprescindível, perante a elevação ao *status* de bem jurídico que o ordenamento jurídico brasileiro dispusesse de instrumentos apropriados a fim de que se estabelecesse não apenas uma mínima regulação das atividades e operações que ocorrem no “mundo das redes”, mas também para que fosse possível proteger, e, conseqüentemente, conferir segurança jurídica, as invenções havidas nesse novo sistema.

Nesse sentido, o Direito Privado, e de sobremaneira a disciplina da Propriedade Intelectual, muito foi fortalecida, isso porque foram elaborados instrumentos normativos que melhor a estruturaram.

Como alguns exemplos de diplomas legislativos, pode-se citar: a Lei nº 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial; a Lei nº 9.610/1998, que

instituiu modificações substanciais na matéria sobre direitos autorais; e a Lei nº 9.609/1998, que particularmente regulamenta a proteção da propriedade intelectual e da comercialização dos programas de computador.

Indo além, vale destacar que a popularização do uso das tecnologias da computação e da informação não somente fizeram com que as matérias atinentes ao Direito Privado fossem incrementadas. É preponderante, também, ter em mente que estes mesmos fatores também induziram, e continuarão induzindo, alterações nas disciplinas do Direito Público.

É que, consoante ao que foi dito, o uso de *softwares*, com especial destaque aos que se enquadram na modalidade de aplicativos; da rede mundial de internet e das novas mídias fizeram emergir uma conjuntura contraposta aos padrões tradicionais de comercialização e circulação de bens e de serviços.

Note-se, por exemplo, a dimensão das modificações nos padrões socioeconômicos que foram impulsionadas pelo sistema da “economia compartilhada”. A propósito, o quão presente está em nossas vidas o uso de aplicativos como o da Uber, da Ifood, do Spotify e também dos aplicativos de *marketplace* que nos permitem comprar produtos e tomar serviços que oriundos até mesmo de outros países?

São de todo modificações que, além de afetarem os padrões sociais e econômicos, também fazem repercutir seus efeitos diretamente na disciplina do Direito Tributário (PADILHA, 2020, p. 52).

Um bom exemplo dos reflexos tributários decorrentes da disseminação das novas tecnologias é o comércio realizado em ambiente virtual (*e-commerce*). Quanto a isso, Marco Aurélio Greco aponta que existem duas situações que são dignas de nota, são elas: **(i)** as operações que envolvem bens tangíveis/materiais que são realizadas mediante o uso de plataformas digitais; e **(ii)** as operações que compreendem a circulação de bens intangíveis/imateriais (GRECO, 2000. p. 8).

Em termos práticos, as operações que se enquadram na primeira situação bastante se assemelham àquelas que são realizadas nas plataformas de comércio eletrônico. Essas transações podem se consumir da seguinte forma: o *software* aplicativo e a internet cumprem a função de conectar e aproximar os interesses existentes entre a pessoa do usuário comprador

e do estabelecimento comercial vendedor. Assim, o consumidor seleciona o produto que deseja adquirir e, em seguida, efetua o respectivo pagamento no próprio programa de computador, ao passo que o envio é feito do modo convencional.

Vale dizer que, muito embora seja dispensável a qualificação do ambiente em que ocorra a operação para fins da ocorrência do fato jurídico que faz nascer a obrigação tributária, é necessário que se tenha uma visão macro-sistêmica dos efeitos jurídicos-tributários que se irrompem diante da difusão do *e-commerce* no Brasil, especialmente no que toca à competência tributária e à repartição das receitas tributárias entre os entes federativos.

Posto isso, importa frisar, de início, que o Estado brasileiro adota, por força do art. 1º da Constituição Federal de 1988, a forma federativa de Estado, sistema que é composto pela união indissolúvel dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo a soberania de seus integrantes um dos alicerces desse modelo de Estado.

Soberania esta, aliás, que se torna alcançável a partir da obtenção de recursos financeiros, quer seja mediante a exploração da atividade econômica pelo Estado, quer seja pela adoção de meios coercitivos, como, por exemplo, a instituição de tributos, e, de sobremaneira, de impostos<sup>10</sup>. Nota-se, até mesmo pela leitura das disposições constitucionais, que o Estado brasileiro preferiu adotar o tributo enquanto meio de financiamento<sup>11</sup>.

Assim, buscando preservar o alicerce da soberania e garantir a isonomia de cada qual, o constituinte tratou de delimitar, bem como dividir as competências tributárias referente aos impostos entre os entes federativos. Repartição esta que, do ponto de vista do Direito Financeiro, consiste na distribuição de receitas tributárias entre os entes que o integram (QUEIROZ; JUNIOR, 2019, p. 279).

Daí, então, é que surge a ideia do Federalismo Fiscal e de Pacto Federativo Fiscal, cujos escopos se consolidam em repartir as competências tributárias nos termos do que dispõe a

---

<sup>10</sup> A razão de ser da prevalência dessa espécie tributária, como bem destaca Luciano Felício Fuck, decorre da sua não vinculação à determinada atividade estatal. Assim, justamente pelo fato de não estarem vinculados a nenhuma atividade estatal, os impostos podem ser exigidos de todos os cidadãos, independentemente da divisão de custos quando ao benefício usufruído (FUCK, 2017, p. 100).

<sup>11</sup> Esse é o entendimento que se extrai do art. 173, *caput* da Constituição Federal: "*Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei*".

Constituição Federal; para que os entes federativos possam adquirir recursos e, assim, tornar viável o desenvolvimento mais igualitário possível entre eles.

Entretanto, uma série de conflitos entre Estados-membros e o Distrito Federal tem ressignificado a utilização do termo “pacto” no sentido de “união”. Aliás, um dos claros exemplos que se pode vislumbrar nesse contexto é a questão da Guerra Fiscal do ICMS que, muito embora o Congresso Nacional tenha se empenhado em exercer sua atividade legiferante a fim de dirimir o conflito entre Estados e Distrito Federal, é tema que constantemente é objeto de intensas discussões, inclusive na jurisdição do Supremo Tribunal Federal.

No caso do comércio eletrônico, a concentração das sedes das lojas virtuais em poucos Estados da federação brasileira, geralmente naqueles que apresentam melhores índices desenvolvimentistas em termos financeiros<sup>12</sup>, também se revelou como fator que provocou atritos significativos no Pacto Federativo Fiscal brasileiro.

Tanto é assim que essa condição financeiro-geográfica culminou na necessidade de que o Poder Legislativo refletisse sobre a forma com que, dentro da lógica do Sistema Tributário Nacional, as receitas tributárias estavam sendo distribuídas entre os Estados e o Distrito Federal, sobretudo aquelas concernentes ao ICMS.

Diz-se isso, pois, até o ano de 2015, a receita desse imposto decorrente das vendas interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto, tal como ocorre no caso do *e-commerce*, era reservada, em sua totalidade, ao Estado-membro de origem no qual a operação era iniciada.

Foi nesse contexto, então, que se percebeu a desproporcionalidade que motivou a alteração do texto constitucional a fim de que a repartição das receitas tributárias se desse de forma mais justa entre os Estados e o Distrito Federal. Diante disso, foi editada a Emenda

---

<sup>12</sup> Por oportuno, destaca-se que a concentração geográfica das sedes das lojas virtuais foi o aspecto ventilado no parecer elaborado pela Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional, quando foi instada a se manifestar pela constitucionalidade da Emenda. No documento, foi registrado que “*A maioria das lojas virtuais é sediada em poucos Estados, geralmente os mais ricos e desenvolvidos, que, mantida a sistemática atual de distribuição da arrecadação do ICMS, retêm toda a arrecadação do tributo. A fórmula constitucional atual permite tal anomalia ao determinar a incidência da alíquota interna, geralmente elevada, em operações envolvendo mercadorias destinadas a compradores não contribuintes do imposto e localizados em outro Estado. Trata-se, em última análise, da própria radicalização do princípio da origem. A PEC procura reequilibrar essa relação, ordenando que parte dos recursos auferidos pelo recolhimento do ICMS seja canalizada para o Estado de destino, numa justa adequação à realidade dos fatos, que mostra tendência crescente de utilização do e-commerce nas mais diversas transações*”.

Constitucional nº 87/2015 que conferiu nova roupagem à sistemática do recolhimento do ICMS nas operações que destinem bens ou serviços ao consumidor final, não contribuinte e localizado em outro Estado da federação (PADILHA, 2020, p. 53)

Ao alterar a redação do art. 155, §2º, inciso VII da Constituição Federal, essa Emenda Constitucional instituiu o regime de arrecadação de receitas do ICMS baseado no Diferencial de Alíquotas (DIFAL).

Assim, desde quando a nova redação do permissivo constitucional começou a produzir efeitos, a sistemática de arrecadação do imposto ocorre da seguinte forma: ao Estado de localização do destinatário cabe o imposto correspondente ao cálculo da diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual, ao passo que o Estado de origem cabe o imposto calculado sobre a alíquota interestadual.

Indo além, no que se refere à segunda situação que envolve negociações que compreendem a circulação de bens intangíveis/imateriais, é necessário destacar que, diferentemente da operação descrita anteriormente, as etapas do negócio sucedem-se todas no ambiente virtual. Veja-se, a título de exemplo, a operação de aquisição do licenciamento de uso de um *software*, em que o futuro usuário se dirige ao site do fornecedor e, após o efetuar a contraprestação pecuniária, recebe o direito de explorá-lo.

Não diferente da primeira situação apontada por Marco Aurélio Greco, as operações com bens intangíveis também suscitam uma série de questionamentos e de complexidades para a disciplina do Direito Tributário (PADILHA, 2020, p. 54), dentre eles: a controvérsia relativa a saber a definição jurídica do licenciamento de uso dos *softwares*, isto é, são qualificados como circulação de mercadorias ou como prestação de serviços? Quais são os influxos jurídicos-tributários que emergem a partir de uma qualificação ou de outra? De que forma o Judiciário brasileiro tem apreciado essa questão? São sob estes questionamentos e outras demais reflexões que os próximos capítulos deste trabalho irão se debruçar.

## **2.2 - Considerações acerca do regime de proteção jurídica dos softwares**

Tecidas as considerações iniciais que dizem respeito aos reflexos jurídicos das tecnologias da informática, bem como o apontamento de alguns de seus impactos na sociedade contemporânea, é oportuno, neste momento, examinar aspectos atinentes aos *softwares* que

fazem dialogar o direito privado e o direito tributário, disciplinas com propósitos, a princípio, completamente distintos.

Como exposto nas considerações feitas anteriormente, o sistema computacional é composto, em linhas gerais, por dois componentes fundamentais: o *hardware*, cuja identidade se exprime nas partes físicas do equipamento; e o *software* (programa de computador), que, mediante sua linguagem programada, faz a máquina, como um todo, operacionalizar.

São instrumentos tecnológicos cuja razão de ser se consubstancia, dentre outros aspectos, em modificar ou aprimorar o desempenho de uma atividade, com o objetivo de agregar valor a ela<sup>13</sup>.

Ocorre que, a partir da década de 1970, com a invenção dos computadores domésticos - microcomputadores - essas tecnologias foram disseminadas por todas as esferas da vida social (PADILHA, 2020, p. 58). Junto a isso, o *software* adquiriu expressiva relevância, não somente em virtude da sua indispensabilidade para operacionalização da máquina, mas também em virtude da percepção de que esse componente imaterial do sistema informático poderia expressar uma nova economia. Foram, portanto, esses dois fatores que justificaram ainda mais a necessidade do conferimento de proteção jurídica adequada aos *softwares*.

Em direito, os bens intelectuais são tutelados pelas regras e princípios da Propriedade Intelectual, ramo da ciência jurídica cuja finalidade é a proteção dos bens imateriais oriundos da criação humana, sejam eles de cunho artístico, literário, científico ou tecnológico. Esses bens recebem tal proteção para que seu criador tenha o reconhecimento da sua propriedade, além de poder fazer jus à exploração econômica da sua criação (DUARTE; BRAGA, 2018, p.7).

Trata-se de disciplina jurídica que pode ser seccionada em outras duas: o Direito Autoral e a Propriedade Industrial. Cabe dizer que são matérias que, a despeito de pertencerem à mesma origem, se destinam a tutelar aspectos jurídicos de diferentes naturezas.

Os direitos autorais, por um lado, dizem respeito às criações intelectuais, artísticas e literárias, tendo como escopo a atribuição de garantia de proteção aos seus autores de eventual

---

<sup>13</sup> No que diz respeito ao uso dos programas de computador nas atividades comerciais e negociais, recomenda-se a leitura do artigo “*Softwares de sistemas e de aplicações livres: benefícios e limitações no uso dessas tecnologias nos negócios*” de Diego Felipe Borges. Disponível em <[https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/dfba\\_artigo.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/dfba_artigo.pdf)> . Acesso em 19 ago. 2021.

uso indevido por terceiros; além de permitir a exploração econômica dos inventos da forma que o autor achar mais conveniente (ALMEIDA; DEL MONDE; PINHEIRO, 2012, p. 11). Isto é, a tutela dos direitos autorais recai não sobre o suporte físico em que a obra está inserida, mas, sim, sobre a própria criação intelectual que nela está contida (COSTA NETTO, 2019, p. 47).

Por sua vez, os direitos de propriedade industrial são também atinentes às criações da mente humana, porém conferem proteção jurídica às invenções e às marcas, por exemplo, elementos que possuem caráter estritamente econômico, cuja essência se concretiza na aplicabilidade em escala industrial e a garantia do seu titular de poder explorá-las economicamente ou, então, de que possa impedir que terceiros o façam sem a sua autorização (ALMEIDA; DEL MONDE; PINHEIRO, 2012, p. 11).

Distinguir o objeto das disciplinas da Propriedade Intelectual é necessário, pois, assim, tem-se subsídios para que se discuta o enquadramento dos programas de computador dentro do sistema jurídico. Aliás, como bem anotou Denis Borges Barbosa, o *software* é considerado um objeto novo de direito, com problemas muito específicos (BARBOSA, 2001, p. 3), o que fomenta ainda mais o debate.

Quanto à relação entre os *softwares* e o direito autoral, importa destacar que, no plano internacional, desde muito, há preocupação em conferir proteção não somente ao programa em si, mas também ao seu inventor. Tome-se, como exemplo, o direito francês para o qual o conceito de obra intelectual é extensivo, de sorte que, assim como a expressão literária de um trabalho científico merece proteção do direito autoral, os programas de computador são incluídos em tal proteção (WALD, 1985, p. 412).

No direito brasileiro, mais especificamente no campo teórico, Gilberto Ulhôa Canto, em uma das primeiras obras sobre a proteção jurídica dos programas de computador, leciona que o *software* é produto da criação humana, com características de utilidade e originalidade, de sorte que seu autor deve ser protegido como proprietário, sendo assegurado o direito de usá-la, autorizar o seu uso por terceiros, preservar a obra, reproduzi-la e aliená-la<sup>14</sup>.

Entretanto, a despeito da orientação firmada na doutrina, o direito positivo brasileiro, até meados da década de 1990, ainda carecia de um instrumento legislativo específico que, a

---

<sup>14</sup> Apud PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. - 1ª ed. - São Paulo : Noeses, 2020. p. 60

um só tempo, pudesse: regulamentar a natureza jurídica dos programas de computador; definir o regime de proteção dos direitos do autor; e conciliar estes dois aspectos com a devida observância ao potencial econômico inerente aos *softwares* (PADILHA, 2020, p. 64).

Sob esse propósito é que foi editada a Lei nº 9.609/1998, comumente nomeada de “Lei do *Software*”, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual referente aos programas de computador, além de atribuir novas diretrizes e providências à comercialização desses bens jurídicos em solo brasileiro. Nos termos do que dispõe o art. 1º da Lei nº 9.609/1998, o programa de computador pode ser descrito conceitualmente como

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.

Em linhas gerais, este diploma legislativo ratificou o entendimento que, há muito, vinha sendo adotado pela experiência jurídica estrangeira, principalmente por países como França, Inglaterra e Alemanha (WALD, 1985, p. 412 - 417), nações que qualificam os *softwares* como trabalho intelectual protegido pelos direitos autorais (PADILHA, 2020, p. 64). Aliás, essa é a compreensão que se pode extrair a partir da consulta ao comando normativo disposto no art. 2º da Lei dos *softwares*<sup>15</sup>.

Salienta-se, ainda, que o enquadramento jurídico dos programas de computador como direito autoral não é absoluto, porquanto, em alguns casos, o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI) pode conferir proteção patentária aos *softwares*, aplicando-lhe, por assim dizer, as disposições da Lei nº 9.279/1996<sup>16</sup>. Vale ressaltar, nesse sentido, que a particularidade circunscrita às hipóteses que levam a autarquia a conceder o direito de patente ao *software* diz respeito à capacidade de influência técnica do programa no funcionamento da máquina (PADILHA, 2020, p. 65).

Dito isso, pode-se dizer que nas ocasiões em que o programa de computador (i) atenda aos pressupostos do “tripé da Propriedade Industrial”, ou seja: da novidade, da invenção e da aplicação industrial; e que (ii) esteja intrinsecamente atrelado a um *hardware*, pode vir a ser

---

<sup>15</sup> “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

<sup>16</sup> Trata-se de exceção à exegese do art. 10, V da Lei nº 9.279/1996 que prevê que “não se considera invenção nem modelo de utilidade os programas de computador em si”.

patenteado desde que o direito de proteção recaia sobre o conjunto tecnológico composto pelas partes materiais e imateriais da máquina (ALMEIDA; DEL MONDE; PINHEIRO, 2012, p. 33)<sup>17</sup>.

Como se pode perceber, os fundamentos na natureza jurídica dos programas de computador se consolidam no âmbito do Direito Privado, em particular na área do direito autoral. Nesse sentido, é de importância, ainda que a título de passagem, que se analise o tratamento atribuído pela Lei nº 9.609/98 aos *softwares*, até mesmo para que se possa direcionar a discussão para o campo do Direito Tributário nos capítulos posteriores.

### **2.3 - Apontamentos críticos quanto ao conceito legal de *software* trazido no art. 1º da Lei nº 9.609/98**

Feitas as considerações iniciais acerca do regime de proteção jurídica dos programas de computador, é conveniente, dentro desse estudo, que se traga alguns apontamentos críticos que dizem respeito ao conteúdo normativo do art. 1º da Lei nº 9.609/1998. Nesta oportunidade, serão dois: a limitação do regime protetivo e a obsolescência do dispositivo.

É de elementar importância, inicialmente, que se evidencie a heterogeneidade da composição dos programas de computador. Isto é: o *software* é constituído por elementos literais que são expressos por meio de algoritmos e demais formas de linguagem codificada; e por elementos não literais que representam a funcionalidade e utilidade aos usuários do programa de computador, quer seja programa de base (sistema operacional), quer seja um *software* aplicativo. Estabelecida essa premissa, é interessante observar a forma pela qual a Lei nº 9.609/1998 confere proteção jurídica aos programas de computador.

Nos termos do art. 1º da Lei dos *Software*, a disciplina protetiva da propriedade intelectual dos *softwares* recai sobre aquilo que o dispositivo legal qualifica como “conjunto

---

<sup>17</sup> “[...] em alguns casos, determinado processo produtivo depende exclusivamente do funcionamento de um software para que possa atingir o seu ápice produtivo, caso contrário, não irá preencher os requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial para que possa ser concedida a sua patente. Nesses casos, a legislação permite que um determinado software seja patenteado, desde que, porém, não seja a peça principal do processo inventivo ou que o objeto da patente seja tão somente as funcionalidades do software. É preciso que ele seja parte integrante de todo um processo, não podendo ser encaminhado para análise de forma isolada. Pode-se dizer que o programa de computador poderá ser objeto de patente quando este for parte integrante de uma criação industrial e tal criação, como um todo, apresente um efeito técnico positivo, ou seja, tenha como finalidade a solução de um problema encontrado na técnica, mas que ao mesmo tempo não diga respeito tão somente à forma como o software tenha sido programado ou à linguagem que tenha sido utilizada para tanto.”

*organizado de instruções em linguagem natural ou codificada*". Ou seja: apenas os elementos inerentes à codificação (código fonte e código objeto) dos programas de computador são, nos termos da legislação, tutelados pelos direitos autorais.

São, assim, excluídos da proteção dos direitos autorais, concedida pela da Lei nº 9.609/98, os elementos não literais do *software*, dentre os quais estão inseridos aspectos que expressam as diversas funcionalidades e utilidades que um programa de computador pode se destinar (PADILHA, 2020, p. 69).

Diga-se, por oportuno, que esses elementos compõem um conjunto de aspectos visuais e funcionais, e, portanto, não literais, que se denomina de "*look and feel*" (COLARES, 2010 p. 32); que engloba, em linhas gerais, as disposições visuais e funcionais que favorecem a compreensão e a utilização do *software*.

Vale dizer que é esse conjunto de elementos não literais que, ao fim e ao cabo, expressa o verdadeiro valor comercial desses bens jurídicos, dado que as inovações tecnológicas no âmbito dos *softwares*, têm sua forma de expressão intrinsecamente vinculada à funcionalidade e à utilidade desejada com o desenvolvimento do programa (PADILHA, 2020, p. 65).

A propósito, como bem asseverou Roberto Chacon de Albuquerque, observa-se tanto melhor será um *software* quanto mais ele corresponder às expectativas do usuário, que pretende, por seu intermédio, utilizá-lo da maneira que melhor lhe convier (ALBUQUERQUE, 2006, p. 79). Em sentido similar, e reforçando o valor que os elementos não literais agregam aos programas de computador, especialmente no que toca à utilidade e funcionalidade, Denis Borges Barbosa ressalta que

A par da estrutura interna de um programa, subsiste a questão da aparência e da funcionalidade deste em relação com o usuário - como este sente o programa que atua em sua máquina. É o tema da extensa discussão jurisprudencial relativa ao *look and feel* - o "jeitão" - dos *softwares*. O fato de dois *softwares* terem, em confronto, o mesmo "jeitão" é extremamente importante para o novo concorrente que entra no mercado, porque o usuário não sente maiores dificuldades de aprendizado decente de cada um deles, pela coincidência de telas, pela seqüência de comandos ou pelo tipo da resposta (BARBOSA, 2001, p. 13).

Dito isso, a ausência de resguardo legal aos elementos não literais é um dos motivos que dão razão a apontamentos críticos no que diz respeito aos limites da tutela jurídica conferida pela legislação brasileira aos programas de computador. Aliás, parcela da doutrina vem

confirmando que o regime autoral aplicável aos *softwares* se revela insuficiente frente à caracterização destes enquanto obra técnica e, sobretudo, funcional (PADILHA, 2020, p. 75).

Cabe dizer, no sentido das razões expostas, que os elementos não literais, do mesmo modo daqueles que são elaborados com o emprego de linguagem codificada, também são resultado do esforço intelectual do programador, sendo questionável, portanto, a extensão do atual enquadramento jurídico da Lei dos *Softwares*.

Posto isso, explicitar a lacuna legislativa quanto à proteção dos elementos não literais dos programas de computador, é, pois, preponderante, vez que o conjunto de elementos não codificados prestam-se também a executar tarefas, provendo utilidades aos usuários do computador (PADILHA, 2020, p. 80).

A propósito, o viés utilitário e funcional dos *softwares* tem promovido discussões no sentido de considerá-los como um produto ou como um serviço; controvérsia esta, aliás, que surte efeitos no campo do direito tributário, principalmente no que diz respeito a qual ente federativo possui competência para instituir tributos sobre as operações com programas de computador.

Vale dizer que a celeuma é consequência da suposta dificuldade em determinar as formas pelas quais os *softwares* são explorados economicamente. Afinal, a comercialização desses bens configura operação de circulação de mercadoria ou se trata de uma prestação de serviço? Sob qualquer ponto de vista, convém analisar esse fato econômico, assim como seus efeitos jurídicos-tributários, principalmente sob de sua exploração econômica, o que será feito no tópico subsequente.

Destaca-se, para além desse primeiro apontamento crítico, que o art. 1º da Lei nº 9.609/1998 padece de vício de obsolescência quando dispõe que *software* é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada “*contida em suporte físico de qualquer natureza*”.

Diz-se isso porque o desenvolvimento de *softwares* tem tomado conotação diferente do viés tradicional em que eram tratados apenas como meros produtos de prateleira, quando eram gravados em suporte físico, como CD’s e DVD’s.

Isso porque, em tempos atuais, os aperfeiçoamentos dos programas de computador têm se pautado no critério da maior funcionalidade e utilidade ao usuário-consumir, de modo a visar o incremento e a facilitação de processos e até mesmo a prestação de serviços.

A propósito, um bom exemplo disso foi o invento da computação na nuvem (*Cloud Computing*) que, segundo define o instituto *National Institute of Standards and Technology of the U.S Department of Commerce - NIST*<sup>18</sup>, é o modelo que permite acesso conveniente, de qualquer lugar e sob demanda, a uma rede compartilhada de diversos recursos de computação que podem ser disponibilizados por meio de interação com o provedor do serviço (MELL; GRANCE, 2011, p. 6)

Ainda, a computação na nuvem, na descrição do referido instituto, é composta por cinco características essenciais, sendo elas: (i) o autoatendimento sob demanda, que permite o consumidor dispor dos recursos da plataforma de acordo com suas necessidades; (ii) o atributo do amplo acesso à rede diz respeito à possibilidade dos recursos serem disponibilizados pela rede de internet; (iii) a reunião de recursos, que permite que o usuário tenha acesso a uma gama de ferramentas; (iv) a elasticidade rápida, por sua vez, proporciona celeridade no oferecimento dos recursos disponíveis; por fim, (v) a qualidade de mensuração dos serviços prestados se refere o emprego de mecanismos adequados de medição do recurso disponibilizado (quantidade de dados processados e armazenados, por exemplo).

Em termos simples e resumidos, computação na nuvem é a oferta de recursos de armazenamento, de processamento e transferência de dados, de arquivos e de programas, por intermédio da internet, a qualquer hora, a partir de um dispositivo conectado, independentemente da sua localização (PADILHA, 2020, p. 121).

Nessa estrutura, há modelos de atividade, e, dentre eles, destaca-se o *Software as a Service* (SaaS), o qual também será objeto de análise em momento posterior, principalmente no que concerne à sua exploração econômica e tributação nela incidente. Segundo o *National*

---

<sup>18</sup> Texto original: Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction. This cloud model is composed of five essential characteristics, three service models, and four deployment models

*Institute of Standards and Technology of the U.S Department of Commerce*, o SaaS é definido como

recurso fornecido ao consumidor que visa a utilização dos aplicativos do provedor e sua execução em uma infraestrutura de nuvem. As aplicações são acessíveis a partir de vários dispositivos do cliente, quer seja por meio de uma interface como um navegador de internet, quer seja por um aplicativo. O consumidor não gerencia, tampouco controla a infraestrutura na nuvem, que inclui a rede, os servidores, os sistemas operacionais<sup>19</sup>.

Convém destacar que a relevância desse modelo de computação na nuvem se dá pelo fato que sua adoção tornou dispensável o gravame do programa em suportes físicos, sendo esse o fundamento do segundo apontamento crítico exposto neste tópico. É que frente ao contínuo progresso das tecnologias disruptivas, surge a necessidade de se alterar o dispositivo legal para que, assim, o seja adequado à nova realidade.

### **3. A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS SOFTWARES E OS INSTRUMENTOS JURÍDICOS UTILIZADOS**

#### **3.1 - Considerações acerca da definição jurídica dos programas de computador e das formas de sua exploração econômica**

Nesse primeiro momento, é de significativa relevância suscitar questionamentos sobre a razão de ser em definir, em termos jurídicos, a natureza dos *softwares* e, diante disso, associar os apontamentos a suas possíveis formas de exploração econômica.

O ato de classificar os bens jurídicos revela-se necessário para que se possa identificar a natureza jurídica de um instituto; e, dessa forma, seja possível delimitar o regime jurídico que lhe é aplicável (CARNACCHIONI, 2021, p. 329).

Em direito, recebe a qualificação de bem jurídico as coisas ou direitos que são passíveis de ser objeto de uma relação jurídica (CARNACCHIONI, 2021, p. 327). Assim, os bens jurídicos podem ser classificados sob diversos critérios, sendo alguns deles: a mobilidade, a corporalidade e a fungibilidade.

---

<sup>19</sup> Software as a Service (SaaS). The capability provided to the consumer is to use the provider's applications running on a cloud infrastructure<sup>2</sup>. The applications are accessible from various client devices through either a thin client interface, such as a web browser (e.g., web-based email), or a program interface. The consumer does not manage or control the underlying cloud infrastructure including network, servers, operating systems, storage, or even individual application capabilities, with the possible exception of limited userspecific application configuration settings

Feita essas considerações iniciais, importa-nos, neste trabalho, estudar a natureza jurídica dos *softwares*, principalmente sob o ponto de vista da corporalidade; para, assim, investigar os efeitos dessa classificação para o Direito Tributário.

Os bens jurídicos ser conceitualmente descritos, quanto ao critério da corporalidade/tangibilidade, como objetos materiais ou imateriais, corpóreos ou incorpóreos, que são suscetíveis de apropriação, sobre os quais recai o direito subjetivo do sujeito de direito, nos limites dos poderes concedidos pela relação jurídica (CARNACCHIONI, 2021, p. 327).

Relacionando a conceituação civilista ao tema deste trabalho, o *software* pode ser classificado enquanto bem de natureza intelectual, intangível e incorpóreo, por consequência, que, como salientado, se consubstancia em um conjunto lógico de instruções capaz de organizar o funcionamento de determinado equipamento (ALMEIDA; DEL MONDE; PINHEIRO, 2012, p. 33).

Distinguir a natureza dos bens jurídicos quanto ao critério da tangibilidade é relevante, pois seria equivocados conferir o mesmo tratamento jurídico aos bens materiais e incorpóreos. É dizer, cada qual possui suas particularidades que influem na forma de negociação, especialmente sob o ponto de vista dos instrumentos contratuais que são utilizados nas operações.

De um lado, os bens materiais são comumente transacionados por meio de negócios jurídicos de compra e venda ou de locação, por exemplo. De outro, os bens intangíveis circulam pela economia pelas formas contratuais de cessão de direitos e da licença de uso (PADILHA, 2020, p. 83) e de seus derivados.

Vale lembrar que, os programas de computador, em virtude de seu inegável valor econômico, integram, na perspectiva do Direito Civil contemporâneo, o acervo patrimonial dos sujeitos de direito; e, como consequência disso, são suscetíveis de serem objeto de diversas relações jurídicas.

Nesse sentido, constitui direito do autor da obra, no caso dos *softwares* o programador, a faculdade de usar e dispor de seus direitos autorais mediante a exploração de seu conteúdo econômico. Para que isso seja viabilizado, o ordenamento jurídico dispõe de mecanismos contratuais, sendo alguns deles, inclusive, previstos em lei.

### 3.2 - Os instrumentos contratuais e a exploração dos direitos atinentes aos softwares: Contrato de cessão vs. Contrato de licença

Definir a substância jurídica do fato econômico e de sua incidência tributária encontra pressuposto na demarcação do conteúdo dos instrumentos contratuais celebrados para a disponibilização do *software* ao usuário.

O direito brasileiro, na perspectiva da disciplina normativa da Lei nº 9.609/1998 e da Lei nº 9.610/1998, que se aplica subsidiariamente à primeira, tipifica dois tradicionais instrumentos contratuais que se prestam a viabilizar a transmissão da tecnologia dos programas de computador entre aquele sujeito que detém o direito de explorar a propriedade do bem e a pessoa destinatária<sup>20</sup>, são eles: o contrato de cessão e o contrato de licenciamento (ALMEIDA; DEL MONDE; PINHEIRO, 2012, p. 29).

O contrato de cessão encontra seu fundamento legal no *caput*, art. 49 da Lei nº 9.610/1998, complementado por seu inciso primeiro<sup>21</sup>, que dispõe que os direitos autorais, de natureza patrimonial, podem ser transmitidos a terceiros de forma total ou parcial, mediante o negócio jurídico de cessão de direitos.

Para Carlos Alberto Bittar<sup>22</sup>, nessa modalidade contratual em particular, o autor ou titular despe-se de seus direitos como tal, de forma parcial ou integralmente, ficando o cessionário com parte ou plenitude dos direitos de cunho patrimonial, que fica autorizado, portanto, a explorá-los nos termos do que fora avençado no negócio jurídico celebrado entre as partes.

---

<sup>20</sup> Cabe dizer que, muito embora o escopo deste trabalho seja analisar os contratos de cessão e de licenciamento, especialmente sob o ponto de vista de seus efeitos jurídicos-tributários, há uma ampla diversidade de instrumentos contratuais que se também prestam a transferência de tecnologia entre as partes contratantes. A título de exemplificação, Vivian Czelusniak e Marcia Ribeiro identificaram na legislação brasileira seis tipos de contratos cuja a finalidade é transferir tecnologia, são eles: o contrato de cessão de patente; o contrato de licenciamento de patente; o contrato de licenciamento de *know-how*; contrato de parceria em pesquisa e desenvolvimento; o contrato de prestação de serviços de assistência técnica e serviços técnicos; contratos de franquia e contratos mistos (CZELUSNIAK; RIBEIRO, 2013, p. 28 - 31).

<sup>21</sup> 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

<sup>22</sup> Apud PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. - 1ª ed. - São Paulo : Noeses, 2020. p. 103.

De outro turno, o contrato de licenciamento, em suas mais diversas espécies<sup>23</sup>, encontra seu fundamento legal no art. 9º, *caput* da Lei nº 9.609/1998. Diante disso, interessa-nos evidenciar, neste trabalho, a relevância de uma das modalidades do contrato de licença cujo escopo é a disponibilização do direito de uso do *software*, que é tido como a variante contratual mais comum quando se envolve negociações de direitos afetos aos programas de computador.

Na sistematização do licenciamento do direito de uso, o detentor do direito autoral do programa de computador concede, mediante retribuição financeira na maioria das ocasiões, a autorização, em geral mediante a disponibilização de uma cópia do código-objeto do *software*, ao usuário (licenciado) para que ele o utilize, devendo este observar aspectos como, por exemplo, os termos de utilização, e o prazo da licença (PADILHA, 2020, p. 111). A licença de uso é, assim, ato humano que, para o direito, se consubstancia em uma obrigação de fazer que o detentor dos direitos patrimoniais do *software* assume com o usuário-consumidor.

Como se pode inferir desta explanação, na sistemática do regime do licenciamento de uso, não ocorre a transferência da titularidade do programa de computador da pessoa do titular para o licenciado.

Assim, traçando um paralelo didático entre o tópico anterior, em que se discorreu sobre a classificação jurídica dos *softwares* sob o critério da corporalidade, percebe-se que a cessão de direitos se assemelha à tradicional operação de compra e venda, de sorte que o objeto jurídico daquele primeiro instrumento contratual é a transferência da titularidade dos direitos patrimoniais, sendo a cessão uma verdadeira modalidade de obrigação de dar coisa certa.

Posto isso, a cessão e a licença são figuras contratuais que, em razão de implicarem em *modus operandi* distinto, não se confundem. De um lado, a cessão tem como pressuposto jurídico a transferência em exclusivo da titularidade do *software*. De outro, no caso da licença de uso, o titular dos direitos patrimoniais do bem jurídico confere tão apenas a autorização do uso, quer seja por tempo certo, quer seja por tempo indeterminado, ao consumidor (ULHOA, 2012, p. 840 - 841).

---

<sup>23</sup> A Lei nº 9.609/1998, em seu Capítulo IV, elenca três categorias de licença, sendo elas: (i) licenciamento para comercialização de *software*; (ii) licenciamento de *software* e sistemas; e (iii) licença de uso de *software*

Diferenciar uma espécie contratual da outra, não somente sob o ponto de vista da natureza da obrigação civil que circunscreve o negócio jurídico, mas também pela própria essência do que se está avençando, revela os efeitos jurídicos que vão além da seara cível.

É que, não obstante sejam institutos e conceitos característicos do Direito Privado, também irrompem influxos no campo do Direito Tributário, notadamente quando a controvérsia diz respeito à dicotomia do enquadramento jurídico do licenciamento do direito de uso *software* como circulação de mercadoria ou como prestação de serviço, controvérsia que será oportunamente tratada nos capítulos posteriores.

Como se pode notar, as considerações e reflexões feitas até o momento tiveram como objetivo aproximar aspectos típicos da disciplina do Direito Privado, notadamente do Direito Civil e da Propriedade Intelectual, aos porvindoiros temas do Direito Tributário. Essa escolha se justifica pelo fato de que, como irretocavelmente Fábio Fanucchi apontou, o Direito Tributário busca fatos e atos regulados no campo do direito privado para, então, estabelecer imposições sobre eles, de modo que, no instante em que assim procede, manifesta-se a relação mantida entre dois ramos distintos das ciências jurídicas<sup>24</sup>.

Então, se a lei tributária não tem o condão modificar os institutos e conceitos de direito privado a fim de que se defina a competência tributária dos entes federados, conforme se extrai do art. 110 do CTN, as alterações operadas nesses mesmos institutos pela própria lei civil irão, por consequência, influir na estrutura das relações jurídico-tributárias, sendo relevante a análise do efetivo alcance dessas transformações no direito tributário.

Nessa linha de argumentação, reputa-se como relevante associar uma área de conhecimento a outra para que se tenha subsídios para responder aos questionamentos outrora suscitados que se destinam a saber quais são os influxos jurídicos-tributários que emergem a partir da qualificação jurídica do licenciamento de uso *softwares* como circulação de mercadorias ou, então, como prestação de serviços.

---

<sup>24</sup> Apud MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário In: Direito Tributário e o Novo Código Civil. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250.

## **CAPÍTULO II: O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS: OS PRINCÍPIOS E REGRAS PARA A INSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS**

### **1. O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

#### **1.1 - Breves notas acerca do Sistema Tributário Nacional e da competência em matéria tributária na perspectiva da Constituição de 1988**

O termo “tributação” é abrangente e, portanto, alcança atribuições que vão muito além da instituição de tributos. Isto é, envolve também as atividades de arrecadação; de fiscalização (COSTA, 2019. p. 63); e de distribuição das receitas provenientes das exações. Com efeito, são todas atribuições-parte que compõem um conjunto maior que se pode denominar de sistema tributário.

Posto isso, antes de introduzir o tema do Sistema Tributário Nacional, é necessário que se compreenda o que, para o Direito, pode se classificar como tal.

Na concepção de Roque Carrazza, sistema é a reunião ordenada de partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente<sup>25</sup>. Em sentido similar, Kiyoshi Harada aponta que o sistema pressupõe um conjunto de elementos, que são organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos (HARADA, 2018, p. 368).

Associando a teoria doutrinária ao pragmatismo, Regina Helena Costa aponta que o Sistema Tributário Nacional pode ser descrito como um complexo jurídico integrado por normas constitucionais e também infraconstitucionais, cujo objetivo é disciplinar a atividade tributante (COSTA, 2019. p. 63).

Observa-se que ao formular esse sistema tributário brasileiro, o legislador constitucional criou um conjunto heteronormativo seccionado em três planos, sendo eles: **(i)** o texto constitucional, que representa a fonte primeira das normas tributárias; **(ii)** a lei complementar, cuja finalidade é veicular normas gerais em matéria tributária quando assim requer o texto

---

<sup>25</sup> Apud COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. - 8. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018

constitucional; e **(iii)** a lei ordinária que reputa-se ser o instrumento de instituição de tributos por excelência.

Dentro dessa temática, é oportuno evidenciar o grau de amplitude do texto constitucional ao tratar sobre a atividade tributante. No Brasil, à contramão do que ocorre em muitos países, é a Constituição é que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, aquelas situações que poderão vir ser apropriadas pelo legislador infraconstitucional para que edite lei e, assim, institua o respectivo tributo (COSTA, 2019. p. 64).

Não obstante a analiticidade das disposições referentes ao Direito Tributário no texto constitucional, ressalta-se que não é papel da Constituição instituir tributos, mas sim, e tão somente, autorizar que os entes federativos que possuam legitimidade para tanto o façam dentro dos limites impostos pelo texto constitucional.

Desse modo, conferiu-se às pessoas de direito público interno a faculdade de editar normas que se direcionam à disciplinar a matéria tributária, desde daquela que contemple o fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, que dizem respeito, por exemplo, ao núcleo da regra-matriz e os deveres instrumentais cometidos ao sujeito passivo (CARVALHO, 2019, p. 243).

A competência tributária é, portanto, uma parcela das prerrogativas legiferantes que a Constituição Federal outorga às pessoas políticas (SCHOUERI, 2019, p. 257) a que a doutrina tributarista atribui características como: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade (CARVALHO, 2019, 247), para além da facultabilidade.

Delimitadas as premissas que aludem à competência tributária das pessoas políticas, importa ressaltar a interligação entre esse tema e a forma de estado federativa adotada pela Constituição Federal.

É dizer, para que as divisões internas, ínsitas ao modelo do Estado Federal, tenham autonomia, é necessário que os entes integrantes disponham de recursos financeiros para desempenharem suas atribuições. Aliás, isso esclarece o motivo pelo qual a divisão de competências revela-se essencial quando examinada sob a perspectiva da forma federativa do Estado (MACHADO, 2013, p. 52).

Posto isso, cabe dizer que a explicação para a compreensão sistemática da repartição de competências tributárias encontra fundamento na diferenciação das espécies tributárias de acordo com o critério de vinculação de suas receitas. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri muito bem aponta que

Para os tributos vinculados, justificados pelo sinalagma, a competência se resolve a partir dos conceitos de competência anexa: quem tem a tributação para atividade estatal terá, igualmente, competência tributária.

Para os tributos não vinculados, justificados pela capacidade contributiva, o próprio constituinte trata de atribuir as competências tributárias, tomando o cuidado de afastar a cumulação de competências, distribuindo, daí o poder tributário entre as diversas ocasiões em que se manifesta aquela capacidade (SCHOUERI, 2019, p. 261)

Diante do exposto, importa-nos iniciar a análise dos fundamentos da competência tributária para instituir impostos, tributos não vinculados, em especial a nível estadual e municipal, sobre o licenciamento de uso de *softwares*, fazendo associar essa questão ao dilema referente ao enquadramento jurídico da atividade de licenciamento de uso desses bens como circulação de mercadoria ou como prestação de serviço.

## **2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

### **2.1 - A hipótese de incidência tributária e seus critérios constitutivos**

Antes de incursionar no tema específico da tributação do licenciamento do direito de uso, é importante que se tomem os conceitos de hipótese de incidência e de seu aspecto material. Como ponto de partida do estudo, Geraldo Ataliba leciona que

[...] hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”, já o fato imponible é o fato concreto localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária [...]<sup>26</sup>

À vista da lição doutrinária, a hipótese de incidência pode ser descrita como uma espécie de moldura legal que delimita, no plano da factual, aquelas situações abstratas que, quando efetivamente praticadas pelo particular, fazem nascer a relação jurídico-tributária.

---

<sup>26</sup> Apud Apud AMARAL, Thiago Abitar Lopes. **O ICMS e a tributação do *download* de *softwares* no Estado de São Paulo**. São Paulo : Almedina, 2018. p. 68

Nesse sentido, ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também selecionou as propriedades que julgou importantes para caracterizá-los (CARVALHO, 2019, p. 292).

Desse modo, no enunciado hipotético, encontra-se os elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária, sendo eles: **(i)** o critério material, que expressa as propriedades nucleares do evento; **(ii)** o critério espacial, que identifica o local onde ocorre o evento; e **(iii)** o critério temporal, que expressa o momento da ocorrência do evento.

Dentro do escopo deste trabalho, que se consubstancia em apontar uma resposta à questão da tributação do licenciamento de uso dos *softwares*, é necessário que se disserte sobre o critério material da hipótese de incidência dos impostos que estão envoltos à controvérsia.

Explica-se o motivo: este elemento expressa as notas identificativas de fatos tipificados na lei que autoriza a persecução fiscal, de sorte que nele encontra-se a descrição de um comportamento humano, por vezes traduzido em um ser, por outras em ações de um fazer ou de um dar (PADILHA, 2020, p. 249).

Verifica-se, portanto, que o critério material da hipótese de incidência define aquele aspecto fundamental do plano fático que o legislador passa a condicionar quando se refere aos demais critérios. Nesse sentido, Geraldo Ataliba leciona que<sup>27</sup>

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que a hipótese de incidência consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de descrito na hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que lhe servem de suporte.

Observar-se que, ao delimitar a regra-matriz de incidência tributária, o legislador desenvolve uma estrutura lógica-normativa que é composta por um (i) verbo, em que é possível identificar a conduta ou o estado da pessoa; e pelo seu (ii) complemento que se presta a qualificar o estado ou agir humano (PADILHA, 2020, p. 250).

São alguns exemplos de critérios materiais de hipóteses de incidência de impostos: no caso da União, “auferir renda” e “industrializar produtos”; no caso dos Estados-membros e

---

<sup>27</sup> Apud AMARAL, Thiago Abitar Lopes. **O ICMS e a tributação do *download* de *softwares* no Estado de São Paulo**. São Paulo : Almedina, 2018. p. 24.

Distrito Federal, “realizar operações de circulação de mercadorias”; no caso de os Municípios “prestar serviços”.

Dos exemplos de hipótese de incidência tributária, percebe-se, aliás, o legislador elege acontecimentos econômicos relacionados aos particulares; fazendo alusão, em muitos casos, a conceitos e institutos jurídicos típicos do direito privado (PADILHA, 2020, p. 251) para distribuir as competências tributárias, de modo que se evidencia, cada vez mais, a proximidade e a intersecção entre o direito público e o direito privado.

À vista dessas ponderações, e perseguindo o objeto deste estudo, concentrar-se-á as atenções aos específicos critérios materiais das regras-matrizes de incidência do ICMS e do ISS, sob o propósito de examinar os elementos nucleares necessários aos acontecimentos eleitos pelo legislador que são considerados fatos jurídicos desses impostos.

## **2.2 - Operações relativas à circulação de mercadorias: o ICMS à luz dos elementos dos critérios materiais de sua regra-matriz de incidência**

O art. 155, *caput*, da Constituição Federal, conjuntamente aos três incisos que o seguem, delimitam a competência tributária própria dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituir impostos.

Dentro dessa moldura constitucional, mais precisamente no inciso segundo desse permissivo constitucional, o legislador conferiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a legitimidade para instituir, talvez, um dos impostos mais complexos do Sistema Tributário Nacional: o ICMS.

Trata-se, em particular, de imposto cuja disciplina ao longo do texto constitucional é extensa e pormenorizada. Destaca-se que esta analiticidade decorre de sua relevância não apenas para entes federativos que o competem, enquanto espécie de fonte de receita, mas também para o sistema constitucional tributário como um todo.

À vista disso, o legislador cuidou de tratar temas como: a não cumulatividade; da possibilidade de ser imposto seletivo; da competência do Senado Federal para dispor sobre as alíquotas mínimas e máximas; das respectivas imunidades; e, especialmente, das matérias que o texto constitucional reserva à disciplina da lei complementar.

Indo além, é oportuno se ter em mente que o ICMS possui uma diversidade de bases econômicas que dão azo à sua incidência. É que, nos termos do que prevê o art. 155, II e IX da Constituição Federal o referido imposto incide (i) sobre operações relativas à circulação de mercadorias no mercado interno; (ii) sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, mesmo que se iniciem no exterior; e também (iii) sobre as operações que envolvam a circulação de bens, mercadorias e serviços decorrentes de importação<sup>28</sup>.

Nota-se, nesse sentido, que a norma de competência do ICMS encampa critérios materiais da hipótese de incidência de natureza distintas. Isto é: a Constituição Federal, e por consequência a Lei Complementar nº 87/96, permite, de um lado, a incidência desse imposto sobre operações referentes à circulação de mercadorias, e, de outro, sobre a prestação de determinados serviços (PAULSEN, 2019, p. 386).

À vista dessas considerações, parece acertado dizer que as situações factuais que autorizam a cobrança do ICMS são amplas; e que, em razão disso, este tema merece melhor destaque.

Dito isso, interessa-nos, ao fim que se destina este trabalho, tratar sobre a principal hipótese de incidência do ICMS: as operações que envolvam a circulação de mercadorias. Assim, passa-se a destrinchar os três núcleos elementares desse critério material.

---

<sup>28</sup> Sobre o critério material do ICMS, complementa o art. 2º e seu §1º da Lei Complementar nº 87/1996 que:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua

### **2.2.1 - Ponderações acerca da definição jurídica de “operações”**

Dentro da lógica do critério material da hipótese de incidência do imposto em comento, o vocábulo “operações” é o seu elemento cêntrico, sendo a “circulação” e a “mercadoria” seus complementos satélites.

É dizer, o ICMS não é imposto que incide somente sobre a circulação, tampouco é imposto que tão só incide sobre mercadorias (ATALIBA; GIARDINO, 1989, p. 228). Aliás, fosse o ICMS imposto que incide tão somente sobre a circulação de mercadorias, seria tributo essencialmente inconstitucional por contrariar o princípio da liberdade de tráfego, preceituado no art. 150, inciso V da Constituição Federal.

Inclusive, demonstrar-se-á que a “circulação” e a “mercadoria” são elementos do critério material que, além de qualificadores da “operação”, devem ser inafastavelmente analisados de forma conjunta quando se considera a incidência do imposto em comento.

Sendo assim, o referido termo deve ser interpretado, na lógica do texto constitucional, como a realização de um negócio jurídico oneroso (PAULSEN, 2019, p. 386) que faz circular a mercadoria entre o alienante e o adquirente; e, ao fim e ao cabo, faz surgir o fato gerador do ICMS enquanto consequência última do desencadeamento de fatos jurídicos iniciado pela celebração do negócio jurídicos entre as partes.

Trata-se, nessa linha de argumentação, de uma relação de causa e efeito. Ou seja, por intermédio da celebração de um negócio jurídico dotado de propósito negocial é que se tem, como consequência, a circulação de uma mercadoria (PADILHA, 2020, p. 256).

Ainda, cumpre ressaltar que se tem nas “operações” o intuito comercial enquanto pressuposto de sua existência, de sorte que não enseja tal qualificação toda e qualquer modalidade de atividade circulatória. Aliás, fosse assim, abrir-se-ia margem para a incidência do imposto em casos extremados com, por exemplo, as ações de furto de mercadoria (PADILHA, 2020, p. 257).

Nesse sentido, é interessante notar que o Supremo Tribunal Federal, desde muito, alinha sua jurisprudência em sentido semelhante a esse entendimento. Inclusive, na oportunidade que teve ao julgar o Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário nº 605.950/MG interposto pelo Estado de Minas Gerais no curso do processo em que litigava contra a Parmalat Brasil S.A,

a Suprema Corte destacou que as simples circulações de mercadoria entre os estabelecimentos do contribuinte sem a ocorrência prévia de operações jurídicas não preenchem a figura típica da hipótese de incidência do ICMS, que está condicionada à ocorrência de um fato econômico de relevância jurídica para que se irrompam efeitos na seara tributária.

Assim, uma vez demonstrada a relevância do termo “operação” para fins de incidência do ICMS, passa-se, no tópico a seguir, a analisar a definição jurídica de outro requisito constitucional que faz atrair a competência estadual e distrital para instituição do imposto em comento: a circulação.

### **2.2.2 - Ponderações acerca da definição jurídica de “circulação”**

Ao cuidar do ICMS, o legislador constituinte expressamente elencou o ato da “circulação” de mercadoria como um dos núcleos do critério material da regra-matriz de incidência do referido imposto.

Cuida-se de elemento que, muito embora pareça ser tão somente uma mera palavra, possui expressiva relevância para a controvérsia em que a tributação do licenciamento do direito de uso dos *softwares* está inserida, em particular no que diz respeito à questão que surge quanto à incidência de ICMS ou de ISS. Diante disso, importa, então, discorrer sobre o título jurídico que se atribui ao termo, bem como seus efeitos para o Direito Tributário.

Como ponto de início do estudo, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, buscando fixar uma premissa quanto à definição jurídica do termo, lecionam que

Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, "circula", para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por "titularidade de uma mercadoria" à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica) (ATALIBA; GIARDINO, 1989, p. 230)

Dessa forma, se, de um lado, há operação (negócio jurídico) com intuito negocial, de um lado, e mercadoria, de outro, haverá circulação, quando o sujeito - que detém a mercadoria e foi parte na operação - é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente ao adquirente (ATALIBA; GIARDINO, 1989, p. 230).

Portanto, a circulação, para fins de incidência do ICMS, se consubstancia na transferência de titularidade do bem que foi objeto do negócio jurídico. Entretanto, não é somente a transferência física da titularidade.

Destaca-se que o art. 155, inciso II da Constituição Federal versa sobre o vocábulo circulação em sua acepção jurídica, e não física. A distinção entre uma e outra reside no fato de que, em termos conceituais, a circulação jurídica, diferentemente da segunda, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra, da posse ou da propriedade do bem, o que se faz possível mediante ato jurídico celebrado com vistas à obtenção de lucro. Posto isso, se não há modificação de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

Indo além, de modo a aplicar as considerações até então feitas sobre do elemento da circulação para fins de incidência tributária ao tema do licenciamento de uso dos *softwares*, impende destacar que, não raro se verifica aparente dissonância entre os efeitos advindos desse instrumento jurídico e aquilo que se pode caracterizar como “circulação”.

Não é demais lembrar que na sistemática do licenciamento de uso, há, tão somente, a outorga do direito de usufruir do bem jurídico à pessoa do licenciado, que o fará por tempo determinado; não sendo objeto do negócio jurídico a transmissão da titularidade do bem. Isso posto, a circulação, por envolver a transferência de titularidade, uma verdadeira obrigação de dar, se relaciona intrinsecamente com a operação de cessão de direitos.

Vale destacar, na esteira dessas considerações, que ainda que se argumente que, por cuidar da transferência da disponibilidade do bem, o conceito de circulação seja mais amplo do que o conceito jurídico de transmissão/transferência do domínio da propriedade estritamente compreendido pelo direito privado (ATALIBA; GIARDINO, 1989, p. 230), envolvendo, assim, a transferência de domínio, ainda parece ser inadequado entender a operação de licenciamento de uso do *software* enquanto de circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Isso porque, mesmo que se considere a “disponibilidade”, como atributo destacável do domínio do bem, sendo lícito ao detentor do bem jurídica transferi-la a outrem (ATALIBA; GIARDINO, 1989, p. 230), a disponibilidade temporária do direito de uso não tem o condão de qualificar verdadeira circulação e, por consequência, seus feitos para a incidência tributária no que se refere às operações de licenciamento de uso.

Ademais, é interessante observar que o entendimento de que a circulação de bens envolve a transferência da titularidade, já foi objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, quando teve a oportunidade de dirimir a controvérsia atinente à incidência de ICMS ou ISS sobre o *leasing* (arrendamento).

Na ocasião do julgamento do RE nº 540.829/SP, em que se remeteu ao Poder Judiciário a discussão envolta à incidência, ou não, de ICMS sobre o contrato de arrendamento mercantil de natureza internacional, o Tribunal Constitucional, seguindo o voto do Min. Luiz Fux, decidiu por maioria de votos que não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de contrato de arrendamento mercantil quando não houver circulação do bem, caracterizada pela transferência do domínio do bem<sup>29</sup>.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp nº 1.125.133/SP, interposto pela IBM Brasil – Indústria, Máquinas e Serviço LTDA no decorrer do processo em que litigava contra o Estado de São Paulo, afetou o recurso e o julgou sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Na ocasião do julgamento, a Primeira Seção do Tribunal Superior reafirmou a jurisprudência já assentada no verbete sumular nº 166 do Tribunal<sup>30</sup>, de que a circulação de mercadorias, critério material da regra matriz de incidência tributária do ICMS retratada no art. 155, inciso II da Constituição Federal, alude à circulação jurídica, a qual tem como pressuposto o efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

É válido destacar, nesse sentido, que o Supremo Tribunal Federal também foi instado a se manifestar acerca da (in)constitucionalidade dos arts. 11, §3º, inciso II e 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/199 na ADC nº 49, proposta pelo Governador do estado do Rio Grande do Norte,

Em linhas gerais, dispositivos que se pretendia ver a constitucionalidade declarada como constitucional eram circunscritos à questão da circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Utiliza-se tempo pretérito, vez que a Suprema Corte, ao seguir o voto do Min. Edson Fachin por unanimidade, julgou improcedente o pedido aduzido sob o fundamento de que a hipótese de incidência do ICMS é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao

---

<sup>29</sup> O serviço de arrendamento mercantil é expressamente previsto na lista anexa à LC 116/2003, que dispõe sobre o ISS, mais especificamente no item 15.09.

<sup>30</sup> Súmula nº 166/STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

consumidor final. Assim, a operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica.

À vista do exposto, para que se dê sustento jurídico à competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para cobrar ICMS que é devido em decorrência da realização de operação, deve haver a inafastável transferência do domínio um bem jurídico (mercadoria) entre uma pessoa e outra.

### **2.2.3 - Ponderações acerca da definição jurídica de “mercadoria”**

Nas considerações anteriores, concluiu-se que, nos termos do que dispõe o art. 155, inciso II do texto constitucional em vigência, a realização do ato jurídico eivado de propósito comercial que faz circular mercadoria, de modo a implicar a transferência da titularidade deste bem de uma pessoa a outra, atrai a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal para cobrar o respectivo ICMS.

Aliás, extrai-se do permissivo constitucional que o legislador constituinte optou por excluir do critério material da hipótese de incidência do ICMS qualquer toda e qualquer atividade de “circulação”, isso porque exige que a referida atividade seja associada à “mercadoria”. Por assim se eleger, tão somente aqueles negócios jurídicos translativos de propriedade que têm como objeto mercadorias são passíveis de serem tributados pelos Estados (PADILHA, 2020, p. 266).

Entretanto, o legislador, quer seja no texto constitucional, quer seja nas normas infraconstitucionais, não delimitou, de forma clara e suficiente, qual seria a definição de “mercadoria”. Diante disso, é oportuno suscitar questionamentos acerca de sua conceituação para o direito. Afinal, seriam classificados como mercadoria apenas os bens corpóreos ou os bens incorpóreos, a exemplo dos bens digitais, também poderiam ser enquadrados como tal?

De início, interessa-nos fixar a premissa de que para ser considerado como mercadoria, há de ser comprovado que o bem seja objeto de atividade de mercancia (PAULSEN, 2019, p. 386), sendo produzido ou adquirido com a finalidade de ser posto em circulação comercial, com vistas à obtenção de lucro (PADILHA, 2020, p. 267), mediante operações de cessão onerosa, tais como a venda.

Aliás, no sentido da interpretação a que este trabalho se filia, encontra-se o comando normativo do art. 4º da LC nº 87/96 que define o sujeito passivo da relação jurídico-tributária referente ao ICMS como “*qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria*”.

Impende observar, em acréscimo, que a qualificação de “mercadoria” para fins de incidência do ICMS, segundo aponta a doutrina tributarista, alcança apenas os bens de natureza móvel (MIGUEL, 2015, p. 98).

É que, caso também encampasse os bens imóveis, incorre-se-ia em inconstitucionalidade em virtude da invasão da competência tributária dos Municípios, preceituada no art. 156, inciso II da Constituição Federal, em tributar, por meio do ITBI, a operação de cessão onerosa que envolve um bem imóvel. Com efeito, a natureza do bem (mercadoria) sujeita à incidência do ICMS é aferida pela própria opção do constituinte em adotar impostos distintos para onerar atos representativos de circulação de riquezas (PADILHA, 2020, p. 273).

Indo além, uma questão interessante é observar como o direito tributário lida com o critério da materialidade do bem que se pretende classificar como mercadoria. A rigor, não obstante a mercadoria seja impreterivelmente um bem móvel, atribui-se ao pressuposto constitucional da hipótese de incidência do ICMS a qualidade de ser bem corpóreo, excluindo-se da classificação, em um primeiro momento, os direitos e os serviços, conforme aponta Roque Antônio Carrazza<sup>31</sup>.

Diz-se isso, pois nas ocasiões em que o constituinte pretende incluir a circulação de bens imateriais na competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal o tende a fazer de forma expressa.

Um bom exemplo disso, aliás, é o comando normativo previsto no art. 153, §3º da Constituição Federal que trata da incidência tributária do ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica. Apenas a energia elétrica pode ser considerada como mercadoria para fins de

---

<sup>31</sup>Apud PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. - 1ª ed. - São Paulo : Noeses, 2020. p. 272.

incidência do ICMS nas operações que envolvem circulação de bens incorpóreos? E quanto aos bens digitais, o que diz o ordenamento jurídico?

Na seara jurisprudencial, os primeiros contornos da discussão acerca da tributação incidente sobre os bens incorpóreos (*softwares*) foram traçados na oportunidade que teve o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE nº 176.626 e a Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT. Embora o tema seja objeto de tópico exclusivo neste trabalho, é interessante, neste momento, observar e discorrer, ainda que a título de nota introdutória, sobre a interpretação quanto à corporalidade do bem que se pode considerar como mercadoria.

Na ocasião em que se apreciou o recurso extraordinário, no ano de 1998, o Min. Sepúlveda Pertence deixou expressamente consignado em seu voto, o qual foi acompanhado por unanimidade pelos demais Ministros da Primeira Turma, que o conceito de mercadoria está vinculado à materialidade do bem, não se incluindo, portanto, os bens incorpóreos.

Posteriormente, ao apreciar a MC-ADI nº 1.945/MT, o Supremo Tribunal, adotando postura progressista, sinalizou uma possível mutação do conceito constitucional de mercadoria (PADILHA, 2020, p. 276) que, até aquele momento, estava adstrito ao critério da corporalidade. Isso porque, ao indeferir a medida requerida, em sede de cognição sumária, a Suprema Corte admitiu a incidência do ICMS sobre a operação de circulação de bens incorpóreos, mais precisamente sobre os “*softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados*”.

Ressalta-se que ainda que o reconhecimento inicial da competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para que tributar as operações que envolvam a operação de licenciamento de uso de *softwares* por meio do ICMS pareça ser um equívoco de premissa, conforme se demonstrar-se-a, há de se reconhecer a necessidade de que a comunidade jurídica deva refletir sobre o conceito clássico de mercadoria é estampado na doutrina e jurisprudência.

É necessário, tendo em vista a necessária continuidade do direito, que se adeque os conceitos jurídicos clássicos às novas situações da vida humana. Inclusive, um bom exemplo que atesta a veracidade disso é a comercialização de bens digitais. Em tempos hodiernos, grande parte, senão toda, das operações comerciais que envolvem programas de computador ocorrem no ambiente virtual, não sendo mais necessário o intermédio de qualquer tipo de suporte físico.

Nesse sentido, há autores que sustentam o rearranjo da definição jurídica do termo “mercadoria”. A título de exemplo, Simone Rodrigues Costa Barreto, em sua tese de doutorado, defende que, diante da realidade atual, a mutação constitucional do conceito jurídico de mercadoria é mandatória (BARRETO, 2014, p. 185), isso porque

[...] a aquisição de bens virtuais, que antes era uma exceção, hoje é regra. Da perspectiva do comprador, o mesmo bem que antes era adquirido fisicamente, hoje é adquirido na forma virtual. Portanto, não há como negar que houve, sim, forte alteração no modo de agir da sociedade diante da significativa evolução tecnológica ocorrida ao longo dos anos.

Tudo isso deve ser considerado no processo interpretativo levado a efeito pelo intérprete. Evidentemente, atribuir sentido para o signo mercadoria quando da promulgação da Carta de 1988 e atribuir um sentido para o mesmo signo nos dias de hoje, em que a internet ocupa lugar de destaque, são tarefas distintas. O comportamento atual da sociedade em virtude do desenvolvimento tecnológico, notadamente no que concerne ao comércio, é fator decisivo na construção de sentido para o signo mercadoria, utilizado na repartição da competência.

Em olhar crítico à adstrição do conceito de mercadoria à materialidade do bem jurídico, a orientação firmada neste trabalho se alinha no sentido da possibilidade de extensão da definição jurídica de mercadoria aos bens intangíveis.

Tome-se, como exemplo, o caso hipotético em que as partes pretendam negociar não o licenciamento do direito de uso de um *software* (bem intangível), mas sim a propriedade desse bem. A operação que nesse caso se discute revela verdadeira cessão, em que o domínio do programa de computador será transferido da pessoa do proprietário a outrem.

Ora, se os pressupostos da “operação” e da “circulação” estão estrita e devidamente preenchidos no caso concreto; então não há razão para desqualificar a incidência do ICMS, somente e tão somente pelo fato de que a mercadoria, cujo domínio será transferido, se traduz em bem de natureza incorpórea.

Pois bem, delineados os núcleos essenciais do critério material da hipótese de incidência do ICMS referente a realização das operações relativas à circulação de mercadoria, passa-se ao estudo do critério material da regra-matriz de incidência do ISS.

### **3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS**

#### **3.1 - Prestação de serviços de qualquer natureza: notas iniciais acerca do ISS**

Semelhantemente ao que foi realizado no estudo do ICMS, busca-se, a partir deste momento, examinar o núcleo factual do critério material da regra-matriz de incidência do ISS, conforme disciplina o art. 156, inciso III da Constituição Federal, que, por seu turno, outorga às pessoas políticas dos Municípios a competência para, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003, instituir e executar demais atividades tributantes em relação ao imposto em comento.

É essencial salientar, seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho, que o ISS não incide sobre serviços em particular, mas sim sobre o ato, ou conjunto de atos, que os fazem se aperfeiçoar (BARRETO, 2014, p. 173).

Conforme visto, o legislador, ao delimitar a regra-matriz de incidência tributária, desenvolveu uma estrutura lógica-normativa composta por um verbo e seu complemento. No caso particular do ISS, “prestar” é o verbo, e “serviço” seu complemento.

Ressalta-se, nesse sentido, que, muito embora a prescrição constitucional concernente ao critério material do ISS consista em “prestar serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar”, não é toda e qualquer atividade que se intitula como serviço que, quando realizado, torna-se passível de ser tributado na via da incidência do ISS.

Isso porque o próprio permissivo constitucional dispõe que a tributação incidente sobre a prestação dos serviços elencados no art. 155, inciso II (transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, por intermédio da cobrança do ICMS.

Em igual sentido, não incide ISS sobre as prestações de serviços com vínculo de subordinação, isto é, quando se verifica naquela relação jurídica a regência da legislação trabalhista. Ademais, não são inseridos na materialidade constitucional do ISS os serviços prestados por um ente federativo a outro, em razão da imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso II, alínea “a” da Constituição Federal, que impede o exercício da competência tributária pelos entes municipais. Nota-se, portanto, que a prestação dos serviços legitimamente tributadas pelo ISS abrangem atividades regidas pelo direito privado.

Dito isso, ressalta-se que o fato jurídico tributário do ISS há de se configurar, a princípio, em atividade onerosa, passível de ser economicamente mensurável, com a presença de bilateralidade, que se expressa na relação jurídica existente entre o prestador do serviço e do tomador do serviço (PADILHA, 2020, p. 282).

Delimitadas as notas iniciais acerca do critério material que justifica a incidência do ISS, passa-se agora a examinar seu o núcleo essencial para que, assim, se possa sustentar o posicionamento favorável à incidência do imposto na operação de licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

### **3.2 - Critério material da hipótese de incidência de incidência do ISS: conceitos e definições**

#### **3.2.1. - Definição jurídica do termo “serviço”**

Como é de conhecimento, a Constituição de 1988, ao distribuir as competências tributárias entre os entes federados, o fez por meio de termos que exprimem conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua configuração (LEÃO; DIAS, 2019, p. 314).

Assim, o constituinte se valeu de institutos e conceitos próprios do direito privado para repartir as competências tributárias referente aos impostos entre os entes federados. Nesse sentido, com a intenção de delimitar o fato jurídico encampado pela competência dos Municípios para instituir o ISS, utilizou-se o termo “serviço” notadamente em alusão à disciplina do direito privado.

Dito isso, é de se observar que, na perspectiva do plano jurídico-privado, o diploma legislativo do Código Civil de 2002, em particular no art. 593 e aqueles que o sucedem, regula, em linhas gerais, o contrato de prestação de serviços. Nesse contexto jurídico, o art. 594 do mesmo diploma legislativo dispõe expressamente quais são as atividades podem ser contratadas enquanto “prestação de serviço”.

Ademais, a Lei Geral Civil se dispõe a regular as espécies contratuais específicas no que se refere às modalidades de prestação de serviços. É o caso, por exemplo, do contrato de empreitada; de comissão; de agência e distribuição; e de corretagem.

Da análise de todas as figuras contratuais acima elencadas, o que se pode concluir é que, no sistema jurídico brasileiro, o termo serviço tem seu núcleo consubstanciado em uma obrigação de fazer (*facere*), sendo conduta de prestar algo, quer seja mediante trabalho físico, quer seja mediante trabalho intelectual, que se faz em troca de remuneração a ser procedida pelo tomador do serviço.

Nessa linha, Maria Helena Diniz explicita a natureza jurídica da prestação de serviço como uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial (DINIZ, 2011, p. 313)

Transpondo as ponderações para o campo específico de direito tributário, extrai-se que atividade suscetível de tributação pelo imposto municipal deve, a princípio, ostentar categoria jurídica de uma obrigação de fazer, compreendida como um esforço humano, físico ou mesmo intelectual, de executar algo em benefício de terceiros (PADILHA, 2020, p. 287).

Nesse sentido, destaca-se que a adoção do conceito de serviço enquanto obrigação de fazer para fins de incidência do ISS no âmbito da jurisprudência também parece seguir os caminhos firmados pela orientação doutrinária. Diga-se, por oportuno, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal historicamente pauta-se pelo entendimento de que serviço se materializa em um enunciado conceitual cujo conteúdo principal refere-se à obrigação de fazer (LEÃO; DIAS, 2019, p. 310).

Conteúdo principal, pois, há situações que o *facere* é acompanhado da obrigação de dar. É o que se extrai, por exemplo, do acórdão proferido no julgamento do RE nº 547.245/SC, caso decorrente do litígio entre o Município de Itajaí litigava e o Banco Fiat S/A em que se discutia a tributação incidente nas operações de *leasing* financeiro e *lease-back*.

Naquela ocasião, a controvérsia originou-se no exame da natureza da atividade realizada, entendendo o órgão plenário do Supremo Tribunal Federal que o arrendamento mercantil, cujo núcleo é o financiamento, seria uma obrigação de fazer, concluindo-se pela incidência do ISS nessas operações.

Percebe-se, então, que da definição jurídica de serviço e do campo de incidência do ISS, excluídas são as atividades que materializam unicamente uma obrigação de dar, como, por

exemplo, as locações puras e simples (BARRETO, 2014, p. 179), as quais, evidentemente, não envolvem prática de atos de prestar ou de fazer.

Aliás, foi com amparo nesse fundamento que o Supremo Tribunal Federal, após julgar diversos casos com a mesma matéria de fundo, editou a Súmula Vinculante nº 31 que dispõe que “*é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

Vale ressaltar, à luz do das considerações feitas que, embora realizar a distinção entre a natureza desses vínculos obrigacionais pareça, em um primeiro momento, ser algo simples, importa ressaltar que, na verdade, não o é.

Na perspectiva do direito privado, em particular do direito civil, a mera entrega da coisa não tem o condão, ao contrário do senso comum, de expressar a obrigação de dar de modo definitivo, porquanto as obrigações de fazer, por sua vez, também podem resultar em um dar uma coisa (PADILHA, 2020, p. 286 - 287). Inclusive, como bem aponta Flávio Tartuce

Muitas vezes, a obrigação de fazer confunde-se com a obrigação de dar, sendo certo que os seus conteúdos são completamente diferentes. Exemplifica-se com uma obrigação cuja prestação é um quadro (obra de arte). Se o quadro já estiver pronto, haverá obrigação de dar. Caso o quadro seja encomendado, devendo ainda ser pintado pelo devedor, a obrigação é de fazer. Com tom didático, pode-se afirmar: *o dar não é um fazer, pois caso contrário não haveria nunca a obrigação de dar* (TARTUCE, 2021, p. 72)

Complementando a exposição dos elementos distintivos da natureza jurídica dos vínculos obrigacionais, Washington Monteiro de Barros destacou que

O *abstractum* da diferenciação está em diferenciar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário a de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

Deve-se ter em mente, ademais, que há situações no mundo fático que não são binárias, de modo que enquadrá-las unicamente em uma definição ou outra não é tarefa das mais simples. Essas situações se encontram na intersecção dos conjuntos das obrigações de dar e de fazer, sendo essa conjuntura jurídica classificada como situações complexas ou mistas. A propósito, esse é o contexto em que a operação do licenciamento dos programas de computador se insere.

O *software*, quer seja sob a perspectiva dos elementos de codificação, quer seja na perspectiva dos elementos não literais, é produto do esforço intelectual humano, independentemente da forma pela qual venha a ter o seu direito de uso disponibilizado ao usuário-consumidor, de tal sorte que em qualquer tipo de programa de computador faz-se imprescindível a existência de engenho humano com vistas a construí-lo (obrigação de fazer).

Ademais, ressalta-se que, em tempos hodiernos, o *facere* do licenciamento de uso também se consubstancia no pacote de atividades que está incluso nos negócios jurídicos dessa espécie, como por exemplo: as atualizações e os serviços de auxílio ao usuário - *help desk*. Não diferente, aliás, ocorre no caso do *Software as a Service*.

Na operação em comento, verifica-se, ainda, a existência de uma obrigação de dar, materializada na concessão de uma cópia do programa para que o usuário o possa usar. Dever este, diga-se por oportuno, que somente tem razão a partir da criação e do esforço humano do programador que confeccionou o *software*.

Tem-se, assim, no licenciamento do direito de uso, a obrigação de fazer como atividade nuclear que é acompanhada por uma obrigação de dar, criando, assim, um negócio jurídico composto por obrigações mistas.

Evidencia-se, ademais, que, muito embora a classificação de operação complexa se dê no âmbito privado, há também implicações no direito tributário, especialmente no que se refere à delimitação da competência tributária entre os Estados-membros e os Municípios para tributar as obrigações de fazer que se materializam na prestação de serviço.

Quando a isso, vale ressaltar que o constituinte procurou delinear de modo rígido as hipóteses abstratas identificativas da competência tributária de cada ente federativo. No caso dos Estados-membros, foi claro ao permitir a instituição do ICMS tão somente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Por outro lado, no caso dos entes municipais, asseverou que, dentro da moldura constitucional de sua competência, está a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal tem tradicionalmente resolvido os casos que versam sobre as indefinições sobre o ISS e o ICMS de modo objetivo, reconhecendo a incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda

que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis pelo imposto municipal.

De qualquer sorte, no caso específico do licenciamento do direito de uso de *softwares*, tal atividade está prevista na lista de serviços de informática e congêneres, não restando dúvidas quanto à incidência do imposto municipal.

Feitas as considerações concernentes às notas introdutórias sobre o ISS, assim como acerca do critério material de sua regra-matriz de incidência. Interessa-nos, a partir desse momento, investigar as premissas jurídicas que o Supremo Tribunal Federal utilizou ao definir a controvérsia acerca da tributação do licenciamento de uso dos *softwares*.

### **CAPÍTULO III: A TRIBUTAÇÃO DO LICENCIAMENTO DO DIREITO DE USO DOS SOFTWARES SOB A PERSPECTIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

#### **1. MARCO JURISPRUDENCIAL: O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 176.626/SP**

Como é de conhecimento, o conflito de competência entre ICMS e ISS na tributação do licenciamento do direito de uso de *software* foi, por anos, questão bastante controversa, sendo que desde os tempos em que os programas de computador eram gravados em mídias físicas, já se discutia qual dos impostos deveria incidir na operação.

No campo da jurisprudência, o julgamento do RE 176.626/SP representou o marco inicial do histórico e emblemático conflito de competência tributária existente entre Estados-membros e Municípios no que se refere à tributação do licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

O caso em comento teve início com a propositura de uma demanda judicial por uma empresa de processamento de dados em desfavor do Estado de São Paulo, ocasião em que a suposta contribuinte pleiteava a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária para que se afastasse a incidência do ICMS nas operações de licenciamento do direito de uso dos programas de computador.

No curso da demanda, foi proferida sentença que julgou procedente o pedido aduzido na peça inicial. Então, o Estado de São Paulo, buscando a reforma da decisão judicial, dirigiu sua pretensão ao tribunal por meio de apelação, cujas razões não foram acolhidas pela corte.

Ao negar provimento ao recurso do ente federativo, entendeu o tribunal bandeirante que o programa de computador não seria mercadoria submetida aos contratos de compra e venda, mas sim bens intangíveis que recebem tutela dos direitos autorais e, portanto, são objeto de contrato de licença ou de cessão.

Indo além, a corte de apelação registrou que o programa de computador não se confunde com o suporte físico em que é gravado; e, com amparo nesse fundamento, apontou que, em sendo produto da criação intelectual do programador, a operação de licenciamento de uso do *software* seria mais assimilável ao conceito de serviço do que ao da circulação de mercadoria.

Diante disso, o Estado de São Paulo buscou, na via recursal, a jurisdição das instâncias superiores por meio da interposição de recurso especial e de recurso extraordinário.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Corte Especial manteve a linha de raciocínio formada no tribunal paulista, asseverando que o licenciamento do uso do programa de computador está associado à ideia de prestação de serviço, haja vista que é há um esforço intelectual (obrigação de fazer prévia) por parte do programador.

Nas razões recursais do apelo extraordinário, o ente federativo sustentou que haveria de ser feita a distinção entre os *softwares* padronizados (de prateleira), isto é, aqueles que são comercializados em larga escala e circulados no varejo, e os programas de computador que são feitos sob encomenda. Assim, seria de competência dos estados a instituição o ICMS a incidir nas operações no varejo de licenciamento com a primeira espécie, ao passo que, nas transações com os *softwares* produzidos sob encomenda, deveriam ser tributadas pelos Municípios por meio do ISS.

Sucedo que, em 1998, o recurso extraordinário foi a julgamento na Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal. Naquela ocasião, o relator do caso, Ministro Sepúlveda Pertence, estabeleceu algumas importantes premissas em seu voto, sendo elas: (i) o conceito de mercadoria está estritamente associado ao critério da corporalidade do bem, de modo que os bens intangíveis/incorpóreos, como os programas de computador, são excluídos de tal

enquadramento; (ii) o negócio jurídico de licenciamento do *software* não se confunde com contrato de compra e venda, dado que não há transferência do bem jurídico de uma pessoa a outra<sup>32</sup>; (iii) no caso das operações realizadas com dos programas de computador produzidos em larga escala (*software* de prateleira) ter-se-ia tão só a transferência do suporte físico, no qual é gravado, e não do bem intangível em si; (iv) no caso em apreço, o comerciante não assume a condição de licenciado do direito de uso, tampouco de consumidor final, mas tão somente adquire exemplares para a revenda.

Com amparo nessas premissas, o relator proferiu seu voto no sentido de não conhecer do recurso do Estado de São Paulo, posição esta que foi acompanhada à unanimidade pelos demais julgadores.

Percebe-se da moldura fática do caso concreto que há apenas a tradição da mídia física (“*corpus mechanicum*”), e não do programa de computador em si, ao consumidor final. Sendo assim, parece claro que a Primeira Turma da Corte Suprema não concluiu pela incidência do ICMS sobre a licença do direito de uso do *software*; aliás, tanto foi assim, que o recurso extraordinário não foi conhecido. Em verdade, o que se decidiu no bojo do RE nº 176.626/SP foi a incidência do imposto estadual tão somente sobre aquelas operações de venda de programas de computador gravados em suporte físico que são realizadas no varejo.

Sob o olhar crítico, foi acertada a decisão do órgão julgador ao determinar a não incidência do imposto estadual sobre a operação da licença de uso. É que, conforme visto no capítulo em que se apresentou os elementos da regra-matriz de incidência do ICMS, não há que se falar em sua incidência quando não se verifica a transferência do domínio do bem jurídico na operação de licenciamento de uso.

Ressalte-se que quando o referido negócio jurídico é celebrado, o programa de computador continua no domínio do licenciador (quem o produziu), de sorte que o licenciado tão somente o remunera, na maior parte das ocasiões, para utilizar o *software* de acordo com termos de uso explicitados no negócio jurídico.

Independentemente disso, fato é que, desde o julgamento do RE 176.626/SP, a controvérsia que diz respeito à competência dos entes federativos para tributar a operação do

---

<sup>32</sup> Esse posicionamento foi pormenorizadamente sustentado quando se distinguiu, sob o ponto de vista do direito privado, o contrato de cessão e o contrato de licenciamento.

licenciamento de uso passou a ser analisada sob dois vieses, sendo eles: (i) a gravação ou não do *software* em suporte físico; e (ii) saber se o programa de computador é feito de forma padronizada ou de forma personalizada.

Ocorre que, tão logo após a publicação do acórdão, o estado do Mato Grosso fez publicar a Lei nº 7.098/1988 que, dentro do regime de consolidação das normas referentes ao ICMS, ampliou a incidência do imposto estadual para alcançar as operações com *software*, ainda que fossem realizadas por transferência eletrônica de dados - *download*. De outra forma, o que se pretendia era que o ente estadual fosse munido da competência constitucional para tributar as operações de licenciamento do direito de uso pelo ICMS.

Entretanto, a lei estadual teve a constitucionalidade de diversos de seus dispositivos contestada no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar nº 1.945/MT, proposta pelo Partido Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), demanda que foi distribuída à relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

De modo sintético, o partido requerente alegou, dentre diversas outras questões, que a lei mato-grossense ao permitir a incidência de ICMS nas operações com programas de computador, ainda que por transferência eletrônica de dados, padecia de vícios de inconstitucionalidade, especialmente por ir contra o conteúdo normativo do art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal que determina ser da competência de lei complementar, no caso a LC nº 87/96, o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária que dizem respeito à definição de tributos e de suas espécies, assim como dos impostos discriminados no texto constitucional e seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Vale dizer que a edição da lei mato-grossense representou a força-motriz para que outros estados se movimentassem no sentido de editar legislação que permitisse a incidência do ICMS nas operações realizadas com programas de computador padronizados.

Aliás, os estados, por meio do Convênio ICMS nº 181/2015, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) articularam-se e, assim, avocaram para si a competência para instituir o ICMS nas operações realizadas com *software*, inclusive naquelas que se consumam por meio de transferência eletrônica de dados.

Diga-se a título de exposição que estados como São Paulo e de Minas Gerais publicaram leis e decretos<sup>33</sup> que, além de viabilizar a incidência do imposto nas referidas transações, determinavam a base sobre a qual seria calculado o valor devido a título de imposto.

Buscando contestar a constitucionalidade de um conjunto de alterações promovidas por esses entes federativos na legislação tributária, a Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG, que, em conjunto a ADI nº 1.945/MT, passa-se a terem analisados os fundamentos das razões de decidir que conduziram o estabelecimento de um posicionamento em definitivo acerca da tributação incidente no licenciamento do direito de uso dos programas de computador.

## **2. O JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.945/MT E 5.659/MG: A INCIDÊNCIA DO ISS NO LICENCIAMENTO DO DIREITO DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR**

De antemão, cumpre ressaltar que cada ação de controle abstrato outrora mencionada foi proposta com vistas a arguir a inconstitucionalidade de diversos dispositivos de atos da legislação tributária dos estados do Mato Grosso e de Minas Gerais.

No entanto, ao fim a que se destina este trabalho e buscando o conferir maior dinamicidade, optou-se por concentrar a análise das ações concentradas apenas às questões que dizem respeito à solução do conflito de competência entre os Estados-membros e os Municípios para tributar o licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

Além disso, na linha de exposição que será feita em sequência, as razões de decidir serão cindidas entre a análise dos votos vencidos e dos votos vencedores em cada demanda, de modo que, em cada qual, examinar-se-á os fundamentos do voto condutor de cada lado, de modo que, havendo questões relevantes nos votos dos demais ministros serão consideradas em acréscimo.

### **2.1 – Análise dos fundamentos trazidos nos votos vencidos**

No bojo do julgamento conjunto das ADI nº 1.945/MT e da ADI nº 5859/MG, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Edson Fachin capitanearam, respectivamente, o lado vencido em

---

<sup>33</sup> No estado de São Paulo, foram editados os Decretos nº 61.522/2015 e nº 61.791/2016. O estado de Minas Gerais, por sua vez, editou o Decreto nº 46.877/2015.

cada ação ao se posicionarem a favor da incidência de ICMS nas operações de licenciamento do direito de uso de programas de computador.

A Ministra Cármen Lúcia, ao proferir seu voto como relatora da ADI nº 1.945/MT, procura sustentar argumentos que ensejam o reconhecimento da competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para tributar a atividade de licenciamento do direito de uso dos *softwares* por meio do ICMS.

Em suas razões, pôs à discussão o questionamento acerca da possibilidade de qualificação, ou não, dos programas de computador como mercadorias sujeitas a circulação, quer seja por intermédio de mídias físicas, quer seja por disponibilização no ambiente virtual (*download* ou *streaming*); e, se, assim, são passíveis de subsunção ao campo de incidência do ICMS.

Nessa primeira abordagem de seu voto, a relatora reforçou a tese suscitada neste trabalho que diz respeito à necessidade de reflexão sobre a abrangência do conceito de mercadoria para fins de incidência do imposto estadual, o que sustenta, ainda mais, o reconhecimento da mutação constitucional do conceito de mercadoria no sentido de encampar, de igual modo, os bens incorpóreos.

Ademais, apontou que o programa de computador pode ser disponibilizado ao usuário-consumidor sob três formas, sendo elas: (i) quando é posto no mercado para aquisição pelo usuário; (ii) quando é disponibilizada no mercado com opções de customização específicas; ou (iii) na hipótese em que é fabricado sob medida para atendimento de demanda, sendo que esta última forma configura contratação de mão-de-obra vinculada a um produto final, sendo verdadeira obrigação de fazer na contratação realizada.

Entretanto, independentemente da forma em que é disponibilizado, o *software* caracteriza-se, na concepção da relatora, como bem “*não que realiza tarefas, mas sim um trabalho intelectual, escrito em linguagem natural ou de programação, do qual se utiliza o usuário para que seu equipamento eletrônico produza o resultado pretendido*”.

Apresentou, ainda, sua discordância quanto ao entendimento assentado no julgamento do RE 176.626/SP de que, qualquer que seja o “tipo de programa”, não se confundem a

aquisição do exemplar e o licenciamento/cessão do direito de uso, vez que a aquisição do exemplar de programa de computador convola-se em aquisição do direito de uso.

Com fundamento nisso, apontou que *“na aquisição de softwares, ou das respectivas licenças de uso, o adquirente não busca um facere da contraparte, senão um produto que realize as tarefas previamente anunciadas”*.

Argumentou, ainda, que distinguir as formas de produção do programa de computador justifica a distinção entre a produção do *software* em larga escala no mercado varejista e a produção sob medida a um solicitante em específico. Diferenciação esta, aliás, que influi diretamente na controvérsia a respeito do reconhecimento do campo de incidência do ICMS e, por consequência, da competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Desse modo, considerou adequado o reconhecimento de atividade de mercancia e da circulação de mercadoria nas licenças de utilização de programas de computador, quando postas à disposição de consumidores de forma indiscriminada, não obstante a inclusão da atividade de licenciamento no item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Com amparo nesse conjunto de razões, concluiu a Ministra Cármen Lúcia que as operações mercantis que façam circular as licenças ou cessões de uso de determinado programa de computador atraem a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal e, por conseguinte, ensejam a aplicação e incidência do ICMS.

Já, na ocasião do julgamento da ADI 5.659/MG, o Ministro Edson Fachin ao apresentar seu voto divergente ao do relator, Ministro Dias Toffoli, apontou para uma possível alteração do conceito de “circulação” a fim de justificar a incidência do ICMS nas operações de licenciamento.

Nessa linha de raciocínio, argumentou que a ideia de circulação enquanto operação, leia-se negócio jurídico oneroso, cujo objetivo é transferir a titularidade da mercadoria de um alienante a um adquirente está atrelada ao um conceito obsoleto de “mercadoria”, decerto que já se passaram mais de trinta anos da promulgação da Constituição Federal e que se vivencia um contexto notadamente marcado pela globalização e digitalização da economia. Assim, emergiram novas formas de comercializar, de consumir e de fazer transações.

Ademais, tal qual o fez a Ministra Cármen Lúcia, alertou para a necessidade de abertura da interpretação do conceito de mercadoria<sup>34</sup>. Nesse sentido, considerou que “*trata-se de um autêntico tipo jurídico, permitindo-se compreender, no contexto da economia digital, programas de computador quando sua destinação é ato de mercância*”.

Nessa abordagem, indicou que, muito embora a compreensão do que são “*softwares de prateleira*” tenha sofrido mudanças, parte de seu sentido em ser programa já acabado, definido, estável e produzido para desempenhar a mesma função a uma pluralidade de usuários ainda remanesce, de modo que tais características são verificáveis mesmo que o *software* seja disponibilizado em ambiente virtual (*download* ou *streaming*).

Sob a abordagem da desvinculação da mercadoria à corporalidade do bem, disse ser muito semelhante o caráter imaterial dos *softwares* ao da energia elétrica, sustentando que o consumo de cada qual se consubstancia na hipótese de incidência do ICMS.

Feitas as considerações acerca dos termos conceituais da hipótese de incidência do ICMS, o Ministro Edson Fachin, ao apresentar sua opinião buscando dirimir a controvérsia do conflito de competência entre Estados-membros e Municípios, asseverou que o Supremo Tribunal Federal tem o entendimento no sentido de que essa questão deve ser definida a partir da verificação da atividade preponderante no caso concreto.

Amparado nessas razões entendeu que, se a criação intelectual (*software*) é produzida em escala para ser comercializada, a destinação e objetivo da operação passa a ser a circulação, a venda e o lucro, devendo incidir o ICMS. Por outro lado, apontou que apenas os programas de computador desenvolvidos sob encomenda estariam sujeitos à incidência do ISS, nos termos do item 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2016.

Percebe-se, então, que a conclusão a que chegaram a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Edson Fachin para reconhecer a incidência do imposto estadual sobre a atividade de licenciamento do direito de uso dos programas de computador teve como fundamento primeiro o critério de padronização do *software*, isto é, se são oferecidos de forma indiscriminada (em larga escala) ou se são produzidos especificamente para atender as necessidades do usuário-

---

<sup>34</sup> A abertura hermenêutica do conceito de mercadoria foi uma abordagem unânime nas razões de decidir dos votos de todos os julgadores. Inclusive, o Ministro Gilmar Mendes, que integrou o lado vencido, fundamentou a incidência do ICMS nas operações de licenciamento do direito de uso dos programas de computador nesse fato.

consumidor, passando a dirimir a controvérsia apenas sob o segundo viés que se identificou no julgamento do RE nº 176.262/SP.

## **2.2 – Análise dos fundamentos trazidos nos votos vencedores**

O lado vencedor foi conduzido pelo voto do Ministro Dias Toffoli que, na ocasião do julgamento das duas ações concentradas, apresentou fundamentos no sentido de reconhecer a competência dos municípios para tributar as operações de licenciamento do direito de uso por meio do ISS, divergindo, portanto, do posicionamento da Ministra Cármen Lúcia ADI nº 1.945/MT.

Ao inaugurar a contraposição, faz uma digressão da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a tributação do licenciamento do uso de *softwares*. Assim, lembrou os fundamentos do voto-condutor do RE 176.626/SP que foi baseado em duas premissas, sendo elas: (i) o ICMS tem por pressuposto a existência de operação de circulação de mercadoria tangível, que no caso concreto foi a venda do suporte físico em que estava gravado o *software*; (ii) o *software* de prateleira se distingue daquele é confeccionado para atender demandas específicas do usuário-consumidor.

Indicou, da mesma forma que os demais ministros e ministras, a mutação do conceito de mercadoria no sentido de encampar os bens intangíveis, incorpóreos e imateriais, como os programas de computador. Isso porque esses bens que, inicialmente transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de download, e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à internet.

Ademais, utilizou o critério objetivo, outrora mencionado neste trabalho, como método para solucionar a questão da incidência do ICMS ou do ISS, considerando as diretrizes da jurisprudência da Constituição Federal e da jurisprudência do STF<sup>35</sup>.

Com amparo nisso, reconheceu a incidência imposto municipal se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal, mesmo que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas, claro, as exceções previstas na lei; ou a incidência do

---

<sup>35</sup> A propósito, conferir: RE nº 168.262/SP e REsp nº 1.092.206/SP (STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki)

imposto estadual sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis pelo imposto municipal.

Ademais, associou o critério objetivo à noção de que, qualquer que seja o tipo de *software*, sua criação é produto do esforço humano, sendo, assim, criação intelectual consubstanciada em uma obrigação de fazer daquele que o produz. Isto é, na concepção do Ministro Dias Toffoli, “*faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador*”.

Todavia, a obrigação de fazer no licenciamento de uso não se materializa apenas no fazer prévio; é acompanhada, aliás, de uma série de serviços que acompanham o negócio jurídico principal, como “*o help desk, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso*”, tal como ocorre no caso do *Software as a Service*.

Não se pode negar, por outro lado, que, na sistemática do licenciamento de uso, há também uma obrigação de dar que se incumbe o licenciante que se verifica no ato de disponibilizar ao usuário do programa uma cópia do *software*.

Com fundamento nessas razões, considerou a operação de licenciamento como um negócio jurídico complexo ou misto, composto por uma junção de obrigações civis que tem como elemento central uma obrigação de fazer.

Sendo assim, justificada estaria a competência dos municípios para cobrar ISS, em razão do consolidado entendimento do Supremo Tribunal Federal de que o imposto estadual incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar<sup>36</sup>.

Destacou, ainda, um ponto importante da controvérsia: é indispensável para que ocorra o fato gerador do ICMS que haja a transferência do domínio do bem que não ocorre nas operações com *software* que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.

---

<sup>36</sup> Esse é o entendimento, aliás, que foi proferido no RE 603.136/RJ, julgado sob a sistemática da repercussão geral. Naquela ocasião, reconheceu-se a incidência do ISS sobre os contratos de franquia empresarial, que está incluído na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 1116/2003.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal teve o cuidado de realizar, em observância à segurança jurídica, uma extensa e elogiável modulação dos efeitos das decisões colegiadas proferidas no julgamento das ações concentradas que ficou da seguinte forma

<b>Modulação de efeitos das ADI's 1.945/MT E 5.659/MG</b>	
Contribuintes que recolheram ICMS	Não haverá direito a repetição de indébito. Municípios não poderão cobrar ISS retroativamente.
Contribuintes que recolheram ISS	Confirmação da validade do pagamento do ISS. Estados não poderão cobrar ICMS.
Contribuintes que não recolheram ICMS nem ISS	Municípios poderão cobrar ISS, respeitada a decadência/prescrição. Estados não poderão cobrar ICMS.
Contribuintes que recolheram ISS e ICMS, mas não ingressaram com ação de repetição de indébito	Possibilidade de repetição de indébito do ICMS. Validação do recolhimento do ISS.
Ações judiciais pendentes de julgamento, movidas por contribuintes em face dos Estados, inclusive de repetição de indébito, em que se questiona a tributação pelo ICMS	Julgamento deverá ser realizado à luz da orientação do STF (incidência do ISS), com possibilidade de repetição de indébito do ICMS recolhido indevidamente.
Ações judiciais, inclusive execuções fiscais, pendentes de julgamentos, visando cobrança do ICMS	Julgamento deverá ser realizado à luz da orientação do STF (incidência do ISS). Extinção das ações de cobrança, e possibilidade de levantamento de depósito ou suspensão de penhora realizada.
Ações judiciais, inclusive execuções fiscais pendentes de julgamentos, visando cobrança do ISS	Julgamento deverá ser realizado à luz da orientação do STF (incidência do ISS), salvo se o contribuinte já efetuou o recolhimento do ICMS.
Ações judiciais promovidas pelos contribuintes contra Municípios, discutindo a incidência do ISS	Julgamento deverá ser realizado à luz da orientação do STF (incidência do ISS), dando ganho de causa para o Município, inclusive para conversão em renda de depósito judicial e manutenção de penhora

## CONCLUSÃO

Este presente trabalho dedicou-se a sustentar um ponto de vista sobre o porque ser dos Municípios, e não dos Estados-membros e do Distrito Federal, competência para tributar operação de licenciamento do direito de uso de *softwares*.

Para tanto, foi procedido o exame dos elementos nucleares que integram o critério material das regras-matrizes de incidência tanto do ICMS, quanto do ISS, de tal sorte que as considerações feitas tiveram o escopo de identificar o fato jurídico tributário que atrai a incidência de cada imposto.

Viu-se, ao longo das ponderações, que o legislador constituinte dispôs sobre a inseparável triangulação de elementos que exprimem uma das situações abstratas que, nos termos do art. 155, inciso II da Constituição Federal, é passível de tributação na via do ICMS, isto é: a realização de operações relativas à circulação de mercadorias.

Na análise dessa indissociável relação tricotômica, chegou-se à conclusão de que o imposto estadual incide sobre aqueles negócios jurídicos onerosos que fazem transferir o domínio da mercadoria de uma pessoa a outra, sendo o ato de transmitir a propriedade verdadeira obrigação de dar, quando analisada sob a perspectiva do direito privado.

Para além, foi objeto de exame a controvérsia alusiva às características do bem jurídico que se qualifica como mercadoria. Nessa oportunidade, foi demonstrado o porquê de a mercadoria ser impreterivelmente considerada bem de natureza móvel, decerto que, se não o fosse, estar-se-ia sobrepondo os limites da competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal; e, conseqüentemente, usurpar-se-ia a competência dos entes municipais para cobrar o respectivo ITBI.

Ademais, pontuou-se a necessidade da reflexão acerca da clássica concepção de que a mercadoria deva ser necessariamente bem corpóreo, tangível e material. Nessa esteira, indicou-se, inclusive com amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que há possível mutação constitucional da definição do conceito mercadoria, no sentido de abarcar os bens incorpóreos.

É que, se há negócio jurídico oneroso que faz transferir o domínio entre pessoas, então não subsiste razão para desqualificar a incidência do imposto estadual tão somente porque o bem jurídico que terá sua propriedade transladada é de natureza incorpórea.

Em continuidade, foram expostas as considerações que dizem respeito ao arranjo constitucional do imposto incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Viu-se, na oportunidade, que a exação incide sobre atividade onerosa, passível de ser economicamente mensurável, com a presença de bilateralidade, que se expressa na relação jurídica existente entre o prestador do serviço e o tomador do serviço.

Ademais, examinou-se a definição jurídica do termo “serviço”, e, nessa parte, concluiu-se que, na sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, o vocábulo tem seu elemento nuclear consubstanciado em uma “obrigação de fazer”, sendo conduta de prestar algo em troca de remuneração a ser procedida pelo tomador do serviço. Trata-se de entendimento, aliás, que é historicamente amparado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Explicitados os termos e conceitos, quer seja sob a perspectiva doutrinária, quer seja sob a perspectiva jurisprudencial, passou-se, então, a explorar os principais julgados do STF que se referem à temática da tributação incidente no licenciamento do direito de uso dos *softwares*. Viu-se que o julgamento do RE 176.626/SP delineou os primeiros contornos de um posicionamento quanto à controvérsia, sendo este o marco jurisprudencial da tributação do licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

Nesse caso, em particular, viu-se das razões de decidir que levaram ao não conhecimento do recurso extraordinário que a Primeira Turma da Suprema Corte não reconheceu a incidência do ICMS sobre a licença de uso dos programas de computador. Ao revés, entendeu não ser passível a incidência do imposto estadual, vez que o *software* é bem incorpóreo e, até aquele momento, havia o entendimento de que o conceito de mercadoria estaria adstrito à corporalidade do bem jurídico. Dito isso, o que foi decidido foi a incidência do ICMS nas operações no varejo (compra e venda) com o suporte físico em que o programa de computador era gravado.

Ocorre que, após o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, os Estados-membros começaram a se movimentar no sentido de alterar suas respectivas legislações tributárias, por meio de leis ordinárias e decretos, para que fizesse incidir ICMS sobre as operações com

programas de computador, desta vez, não apenas com aqueles inseridos em suporte físico, como também com aqueles em que se verifica a transferência eletrônica de dados, por meio de *download*.

Nesse contexto, foram propostas ações de controle concentrado perante o Supremo Tribunal Federal em que se buscava a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos. Dentre as demandas, destacam-se as ADI's nº 1.945/MT e 5.659/MG. Viu-se que, no julgamento conjunto das duas ações abstratas, houve divergência de entendimento no que diz respeito ao conflito de competências entre estados e municípios para tributar a atividade de licenciamento de uso.

Os julgadores que foram vencidos na ocasião sustentaram suas razões de decidir, em sua maior parte, no critério de padronização ou não do programa de computador (produção em larga escala *vs.* produção sob encomenda) que é objeto do contrato de licença.

Desse modo, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Edson Fachin, julgadores que capitanearam esse lado vencido do julgamento, proferiram seus votos apontado, em linhas gerais, que as operações mercantis que façam circular as licenças ou cessões de uso de determinado programa de computador, ensejam a aplicação e incidência do ICMS<sup>37</sup>.

Por outro lado, a divergência inaugurada pelo voto do Ministro Dias Toffoli, as quais as razões conduziram os votos dos ministros do lado vencedor, asseverou que o licenciamento de uso é caracterizado por ser uma negócio jurídico misto, de modo que é composto por obrigação de fazer, seu decorrente do engenho intelectual do produtor do *software*, sendo este o elemento nuclear – e obrigação de dar, que se materializa no dever do licenciante entregar uma cópia do bem ao licenciado para que este o possa usar.

Apontou, ainda, que não se vislumbra a obrigação de fazer no licenciamento de uso tão somente no fazer prévio; isso porque há uma série de serviços que acompanham o negócio jurídico principal. Dito isso, justificada estaria a competência dos municípios para cobrar ISS, em razão do consolidado entendimento do Supremo Tribunal Federal de que o imposto incide

---

<sup>37</sup> A distinção entre o voto da Ministra Cármen Lúcia e do Ministro Edson Fachin reside no fato de que, para o segundo, ressalvado o programa de computador que é produzido sob encomenda, todos os demais são passíveis de incidência do ICMS, ao passo que, para a primeira, o imposto estadual incide em todas as formas do *software*.

sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, as quais também incluem uma obrigação de dar.

À vista do exposto e sob um olhar crítico aos fundamentos trazidos nos votos que conduziram a posição vencida no julgamento das demandas comentadas, apresenta-se, nesta parte final do trabalho, um ponto de vista acerca do conflito tributário sobre o licenciamento do direito de uso. Para tanto, é necessário, primeiro, fixar algumas premissas.

Isso porque, para fins de definição de qual imposto deve incidir sobre a operação de licenciamento do direito de uso do programa de computador, deve-se antes estudar o objeto central do negócio jurídico em exame.

Estudo este, aliás, em que se deve investigar, à luz das hipóteses de incidência do imposto estadual, a presença indissociável dos elementos nucleares da regra-matriz do ICMS na hipótese de incidência em questão, qual seja: a operação, a circulação e a mercadoria, de modo que não havendo uma delas, afasta-se a competência tributária dos entes estaduais.

Dito isso, não sendo constatada a presença de um desses três elementos da regra-matriz de incidência do ICMS, não há que se falar competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal.

No caso particular do licenciamento de uso, parece claro a presença da operação e da mercadoria, em razão do ampliamto, na via jurisprudencial, de seu conceito. Contudo, não é verificável a circulação do bem jurídico. E a razão para isso reside no fato de que a natureza da operação de licenciamento não se coaduna com o critério material da circulação, um dos pressupostos da incidência do ICMS.

Não é demais lembrar que, na sistemática do licenciamento de uso, há, tão somente, a outorga do direito de usufruir do bem jurídico à pessoa do licenciado, que o fará por tempo determinado; não sendo objeto do negócio jurídico a transmissão do domínio do bem.

Situação outra seria o caso em que as partes, por meio de um negócio jurídico oneroso, houvesse a transmissão do domínio de um programa de computador, transação que revelaria verdadeira cessão do direito de propriedade por completo e, assim, seria passível de incidência do imposto estadual.

São essas as razões, em síntese, que justificam a não incidência do ICMS no licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

Por outro lado, sustenta-se que é dos municípios a competência para tributar o serviço de licenciamento do direito de uso dos programas de computador por meio do ISS, vez que, como visto neste trabalho, a operação com qualquer que seja o tipo de *software* é viabilizada por um negócio jurídico misto em que se verifica a conjunção de obrigação de fazer e obrigação de dar.

Obrigação de fazer porque a criação do programa de computador, quer seja em seu aspecto codificante, quer seja em razão de seus elementos não literais, é serviço que decorre do intelecto e do engenho humano, além de que, os *softwares* atualmente licenciados vêm acompanhados de uma série de serviços (obrigação de fazer) anexos. Obrigação de dar porque há necessidade de disponibilizar uma cópia, e não a propriedade, do *software* para que o licenciado possa usá-lo nas conformidades do termo de uso.

Sendo, assim, uma operação complexa cujo núcleo é, de fato, uma obrigação de fazer, há de se reconhecer a incidência do ISS nas operações de licenciamento do direito de uso dos *softwares*.

Por fim, impende ressaltar que não se buscou, neste trabalho, fazer com que o direito privado se sobreponha ao direito tributário, até mesmo porque não seria possível. Em verdade, o que se pretende é apresentar um ponto de vista, com fundamento no comando normativo prescrito no art. 110 do CTN, acerca da definição da competência dos municípios no que refere à tributação do licenciamento do direito de uso.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A propriedade informática**. Campinas: Russel, 2006. P. 360.

ALMEIDA, Diego Perez; DEL MONDE, Isabela Guimarães; PINHEIRO, Patrícia Peck. **Manual de Propriedade Intelectual** (Versão 2012-2013). Universidade Estadual Paulista (UNESP); Núcleo de Educação a Distância (NEAD).

ALMEIDA, Patrícia da Silva; MARTINS, Regina Célia de Carvalho; VITA, Jonathan Barros. **Tributação e *cloud computing* no Brasil: apontamentos sobre a incidência tributária em**

*software as a service*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 23/2020. p. 41 - 61. Mar - Abr. 2020.

ALVES, Vinicius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. **Da prateleira à nuvem: a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software**. In: Tributação da economia digital. Tathiane Piscitelli (coord.) - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

AMARAL, Thiago Abitar Lopes. **O ICMS e a tributação do download de softwares no Estado de São Paulo**. São Paulo : Almedina, 2018.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. (1981). **ICM e circulação jurídica**. Revista de Direito Administrativo, v. 144, abr. – jun. 1981, p. 227–233. Disponível em < <https://doi.org/10.12660/rda.v144.1981.43385> > Acesso em 18 out. 2021.

BARBOSA, Denis Borges. **A proteção do software**. 2001. Disponível em < <https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/a-proteo-do-software.pdf> > Acesso em 20 ago. 2021.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa Barreto. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para a obtenção do título de Doutora em Direito. São Paulo, p. 230. 2014.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. **Contratos de software**. Florianópolis: Visual Books. 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Convênio ICMS 181**, de 28 de setembro de 2015. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 fev. 1998.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998.** Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 fev. 1998.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.125.133/SP.** Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 25 ago. 2010. Publicação DJ, 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166.** Primeira Seção. DJ, 23/08/1966.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49.** Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 19 abr. 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 04 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 605.905/MG.** Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 26 set. 2006. Publicação DJ, 09 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT.** Relator: Min. Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26 mai. 2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, mar. 2011.

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

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 540.829/SP.** Relator: Min. Gilmar Mendes. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Julgamento: 11 set. 2014. Publicação DJ, 18 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC,** Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 02 dez. 1999. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 04 mar. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31.** Plenário. J. 04/02/2010.

CARNACCHIONI, Daniel. **Manual de direito civil: volume único.** – 4 ed. rev. ampl. e atual. – Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** - 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COLARES, Rodrigo Guimarães. **Proteção Jurídica do Software: uma análise crítica dos elementos protegidos pelo direito**. Revista da Associação Brasileira de Propriedade Intelectual. Rio de Janeiro: ABPI nº 105, mar./abr. 2010.

COSTA NETTO, José Carlos. **Direito autoral no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. - 8ª ed - São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CHRISTENSEN, C.; BOWER, J. *Disruptive Technologies: Catching the Wave*. Harvard Business School Review, v. 73, nº 1, January - February, 1995, p. 43-53.

CZELUSNIAK, V. A.; RIBEIRO, M. C. P. **Cooperação para a efetividade dos contratos de transferência de tecnologia: uma análise juseconômica**. Economic Analysis of Law Review, v. 4, n. 1, jan.-jun. pp. 21-34, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. V. 3. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DUARTE, Melissa de Freitas; BRAGA, Cristiano Prestes. **Propriedade intelectual**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

FEIGELSON, Bruno; NYBO, Erik; FONSECA, Victor Cabral. **Direito das Startups**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. – São Paulo : Saraiva, 2017. (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica).

GOMES, Orlando. **A proteção dos programas de computador**. In: “A proteção jurídica do “software””. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. Imprensa: São Paulo, Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27 ed. ver. atual. São Paulo: Atlas, 2018.

HOBBSAWM, Eric J. **A Era das Revoluções, 1789 - 1848**. 36ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2016.

IBARRA, Herminia; PETITTI, Patrick. **A 5-part Process for Using Technology to Improve Your Talent Management**. Harvard Business Review Digital Article. Publicado em 24 de julho de 2018. Disponível em < <https://hbr.org/2018/07/a-5-part-process-for-using-technology-to-improve-your-talent-management> > Acesso em 30 jun. 2021.

IGLESIAS, Tadeu Puretz. **O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares**. In: Revista Direito

Tributário Atual. 44<sup>a</sup> ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário. P. 426 - 454. Disponível em < <https://ibdt.org.br/RDTA/o-conflito-de-competencias-tributarias-sobre-o-consumo-na-era-das-novas-tecnologias-uma-reflexao-sobre-a-tributacao-dos-softwares/>> Acesso em 08 out. 2021.

IWASE, Raquel Harumi. **Aspectos controvertidos da tributação do uso de *software***. Dissertação de Mestrado em Direito Econômico e Financeiro - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 223. 2013.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: Revista Direito Tributário Atual. 41<sup>a</sup> ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário. P. 296 - 217. Disponível em < <https://ibdt.org.br/RDTA/o-conceito-constitucional-de-servico-e-a-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>> Acesso em 08 out. 2021.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 278. 2013.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **Definition of Clouding Computing**. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology. Special Publication 800-145. Gaithersburg, MD, US: National Institute of Standards and Technology, Sept. 2011. Disponível em < <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf> > Acesso em: 06 set. 2021

MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência para a obtenção do título de Doutor em Direito. São Paulo, p. 182. 2015.

MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário** In: Direito Tributário e o Novo Código Civil. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250..

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. - 1<sup>a</sup> ed. - São Paulo : Noeses, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. - 10<sup>a</sup> ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PINOCHET, Luis. **Tecnologia da informação e comunicação**. 1. ed. - Rio de Janeiro : Elsevier, 2014.

QUEIROZ, Mary Elbe; JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza. **Tributação do Crédito Presumido do ICMS e o Federalismo: O Precedente no Recurso Especial nº 1.517.492.** In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Federalismo (s) em juízo*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** - 9ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

\_\_\_\_\_. **Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério de sua constitucionalidade.** In: FERRAZ, Roberto. *Princípio e limites da tributação*. v.2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 143

SCHUMPETER, Joseph A. *Business Cycles: a Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process.* New York Toronto London: McGraw-Hill Book Company, 1939.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Desenvolvimento Econômico.** Tradução: Maria Sílvia Possas. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1997.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial.** Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil.** - 16. ed - Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Constituição Financeira e o Federalismo Cooperativo Brasileiro.** In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Federalismo (s) em juízo*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2019.

ULHOA, Fábio. **Curso de Direito Civil - v.4 - Direito das coisas e direito autoral.** São Paulo: Saraiva, 2012.

WALD, Arnoldo. **Da natureza jurídica do “software”.** In: *Revista de informação legislativa*, v. 22, n. 87, p. 405-428, jul./set. 1985.