



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**LEONARDO DINIZ DA SILVA NASCIMENTO**

**TRIBUTAÇÃO DA COMERCIALIZAÇÃO DA LICENÇA DE  
USO DE *SOFTWARES* SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E  
ISS**

Salvador  
2019

**LEONARDO DINIZ DA SILVA NASCIMENTO**

**TRIBUTAÇÃO DA COMERCIALIZAÇÃO DA LICENÇA DE  
USO DE *SOFTWARES* SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E  
ISS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Daniela Borges

Salvador  
2019

## TERMO DE APROVAÇÃO

**LEONARDO DINIZ DA SILVA NASCIMENTO**

### **TRIBUTAÇÃO DA COMERCIALIZAÇÃO DA LICENÇA DE USO DE *SOFTWARES* SOB A PERSPECTIVA DO ICMS E ISS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2019

A  
Todos que contribuíram e contribuem  
para a minha eterna evolução e  
formação pessoal e profissional.

## **AGRADECIMENTOS**

A minha mãe, Anna Christina Diniz, por não ter medido esforços para sempre buscar o melhor para mim, e mesmo diante de todas os obstáculos ter sempre me colocado como prioridade, além de ser a certeza de que eu jamais estarei sozinho.

A meu pai, Durval Nascimento, por toda preocupação, ainda que distante, durante todo o período da minha graduação. Por todo apoio e criação que foi me dado, buscando sempre minha proteção.

A minha irmã, Daniela Diniz, que como uma segunda mãe foi responsável pela minha educação, buscando que eu me tornasse uma pessoa melhor.

A Fernanda Schaer, meu amor, pelo companheirismo, apoio e empenho, sempre dedicada a me ajudar e me apoiar independente de qualquer situação.

Aos amigos feitos na Faculdade Baiana de Direito, que compartilharam de todas as emoções da graduação, em especial a Rodrigo Gusmão, Vinicius Santana e Gabriel Vilas Boas, pessoas com que pude dividir toda tensão da realização da monografia.

A Prof. Daniela Lima de Andrade Borges, por toda disponibilidade e pontuações realizadas acerca do trabalho, que me permitiu buscar a execução da melhor forma possível.

A todos os funcionários da Faculdade Baiana de Direito que de certa forma também me acompanharam na busca pela conclusão da minha graduação.

“O perigo de verdade não é que computadores passem a pensar como humanos, mas sim que humanos passem a pensar como computadores”.

Sydney Harris

## RESUMO

O corrente trabalho de conclusão de curso teve como objetivo a análise da tributação acerca da comercialização de *softwares* no Brasil, enfatizando as comercializações realizadas através da licença ou cessão de uso, e nas hipóteses em que não há suporte físico que materializa o programa de computador, tratando especificamente daqueles transferidos mediante download. Foram analisadas, para tanto, as decisões importantes acerca da tributação sobre *softwares*, bem como buscou-se trazer doutrina diversa para que pudesse concluir acerca da (im)possibilidade de tributação dos *softwares* através do ICMS e do ISS. Iniciou-se o trabalho buscando estabelecer premissas, tais como acerca da importância do estudo da presente matéria, bem como firmando conceitos importantes para discussão do tema. Em seguida, buscou-se realizar estudo acerca da competência tributária, e após destrinchar acerca das materialidades dos tributos envolvidos. Na conclusão da presente pesquisa, buscou-se demonstrar a subsunção do fato à norma, trazendo as importantes decisões do Supremo Tribunal Federal de modo a verificar a possibilidade de enquadramento da comercialização de licença e cessão de uso dentro da materialidade do ICMS ou do ISS.

**Palavras-chave:** ICMS; ISS; *softwares*; *software* de prateleira; *software* por encomenda; licença de uso; direito autoral; cessão de direitos.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|       |  |
|-------|--|
| art.  | artigo   |
| STF   | Supremo Tribunal Federal                           |
| ICMS  | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| ISS   | Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza        |
| ISSQN | Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza        |

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b>  | 10 |
| <b>2 HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DIGITAL</b>  | 13 |
| 2.1 CONCEITO DE <i>SOFTWARE</i> E SUAS ESPECIFICIDADES   | 19 |
| 2.2 A LICENÇA E CESSÃO DE USO DE <i>SOFTWARES</i>  | 22 |
| 2.3 A COMERCIALIZAÇÃO DE <i>SOFTWARES</i>  | 25 |
| <b>3 CONSIDERAÇÕES SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b>  | 29 |
| 3.1 ICMS E ISS: ANÁLISE DOS CONCEITOS E MATERIALIDADE  | 30 |
| <b>3.1.1 O marco de competência do ICMS na Constituição Federal de 1988</b>                                | 32 |
| <b>3.1.2 A materialidade do ICMS-Mercadoria</b>  | 33 |
| 3.1.2.1 Conceito jurídico de operação e a sua evolução   | 34 |
| 3.1.2.2 Conceito jurídico de circulação e sua evolução   | 35 |
| 3.1.2.3 Conceito jurídico de mercadoria e a sua evolução   | 37 |
| <b>3.1.3 O marco de competência do ISS na Constituição Federal de 1988</b>                                 | 39 |
| 3.1.3.1 A materialidade do ISS   | 41 |
| 3.1.3.2 Conceito jurídico de serviço e a sua evolução  | 44 |
| 3.1.3.3 Interpretação (não) taxativa dos serviços relacionados na lista anexa da Lei Complementar 116/2003 | 45 |
| <b>4 A TRIBUTAÇÃO DOS <i>SOFTWARES</i> NO BRASIL</b>   | 48 |
| 4.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE ALGUMAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DO TEMA                           | 49 |
| <b>4.1.1 Recurso Extraordinário 176.626/SP</b>   | 50 |
| <b>4.1.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT</b>   | 52 |
| 4.2 A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA COMERCIALIZAÇÃO DE LICENÇA DE USO DE <i>SOFTWARES</i>      | 54 |
| <b>4.2.1 (Im)possibilidade de enquadramento na hipótese de incidência do ICMS</b>                          | 54 |
| <b>4.2.2 (Im)possibilidade de enquadramento na hipótese de incidência do ISS</b>                           | 62 |
| <b>4.2.3 Possibilidade de instituição de imposto residual</b>  | 65 |
| <b>5 CONCLUSÃO</b>   | 67 |
| <b>REFERÊNCIAS</b>   | 72 |

## 1 INTRODUÇÃO

Hoje está difundida a ideia de que o Direito é também um instrumento de regulação de condutas, estando os legisladores, intérpretes e aplicadores incumbidos de realizar um esforço intelectual para mantê-lo refletindo a realidade da sociedade.

Ocorre que, com a célere evolução tecnológica, alguns temas permanecem sem uma completa elucidação, gerando uma grande monta de discussões e decisões acerca destes temas nos Tribunais, perpassando-se elas pelas mais diversas áreas do Direito.

Na presente pesquisa, a área de enfoque é o Direito Tributário, uma vez que diante da ascensão do direito da informação e da *internet*, é diretamente afetado, inclusive em decorrência da comercialização por meio da *internet*, seja ela de bens tangíveis ou intangíveis.

Assim, o surgimento dessas lacunas objetivas faz com que o direito tenha que as analisar, estudar e preencher sempre que for possível em prol da segurança jurídica.

Todas essas discussões não se esgotam no cenário brasileiro, tornando-se, em verdade, um debate internacional que objetiva a reflexão acerca da suficiência das atuais normas tributárias de direito interno e externo no que tange à regulação das novas situações, e à interpretação e tributação incidentes sobre os novos modelos de negócios que advém por meio da economia digital.

Com o advento da chamada “Era Digital”, então, surgiu a necessidade de regulação da comercialização de bens digitais, tais como os *softwares*, que passaram a exercer importância fundamental na economia.

Tornou-se extremamente recorrente no cotidiano das interações da sociedade a comercialização de *softwares*, que podem ser definidos como um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada 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.

A comercialização de *softwares* hoje é realizada pelos diversos meios disponibilizados pela tecnologia existente, mas inicialmente, a venda destes programas era realizada

mediante a existência de um suporte físico que armazenava o seu conteúdo. Somente com a evolução tecnológica tornou-se possível a sua comercialização mediante transferência eletrônica de dados.

A Constituição Federal, no exercício das suas atribuições, determina as competências para os entes federativos, concedendo a possibilidade desses entes instituírem os tributos designados, garantindo-os como receita para determinado ente, seja ele a União, Estados, Município ou Distrito Federal.

Ocorre que, em determinadas situações, o enquadramento de determinada operação como hipótese de incidência tributária pode ser obstado pelo conflito tributário gerado entre determinados entes federativos, os quais, muitas vezes, acabam tentando puxar para si competências que não foram constitucionalmente concedidas a eles.

Outra problemática que surge com relação à comercialização de *softwares* é que, atualmente, muitos deles são vendidos não mais por meio de um bem corpóreo, mas sim por meio da transferência eletrônica de dados, por meio do licenciamento ou cessão do direito de uso.

A tributação sobre a venda de *softwares* mediante licença ou cessão de uso se esbarra em um impasse acerca da possibilidade de tributação e ainda, em sendo ela viável, sobre se ela deve ocorrer através do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) ou do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

O ICMS é um imposto de competência estadual, tendo este tributo hipótese de incidência que recai sobre: operações mercantis, serviço de transporte interestadual e intermunicipal, serviços de comunicação, entre outros. Na presente pesquisa, atenta-se para a cobrança do ICMS incidente sobre operações mercantis, sendo ele chamado de ICMS-Mercadorias e discute-se, especificamente quanto à comercialização de licença ou cessão do direito de uso, se ela seria hipótese incidência do ICMS-Mercadoria, como defendem alguns Estados.

Por outro lado, o ISS é um imposto de competência municipal, tendo como seu fato gerador a prestação de um serviço. Nota-se a necessidade de ser um serviço oneroso, uma vez que não se incidirá o ISS sobre o serviço gratuito. Diante disso, será estudado também na presente pesquisa poderia a comercialização de *softwares* ser

enquadrada como hipótese de incidência do ISS, conforme defendem alguns Municípios.

Assim, diante do impasse que envolve a possibilidade de tributação da comercialização de licença ou cessão de uso de *softwares*, e da verdadeira guerra fiscal na qual se encontram alguns Estados e Municípios, torna-se necessária a resolução desta controvérsia para que as receitas advindas dessa importante e substancial situação fática seja incluída nos orçamentos dos entes federativos competentes.

Por isso, o presente trabalho se propõe a estudar e identificar os aspectos relativos a cada um dos impostos em discussão para que se consiga estabelecer se a situação fática de comercialização de *softwares* através de licença ou cessão de uso, se encaixa na hipótese de incidência de algum destes dois tributos, ICMS ou ISS, e em caso positivo, em qual dos dois melhor se enquadra.

Dessa forma, o presente trabalho se justifica na tentativa de encontrar a melhor solução para a supramencionada problemática, analisando toda a materialidade de cada um dos impostos discutidos e verificando o encaixe do fato à norma, resolvendo o impasse e garantindo a receita do ente federativo.

Por fim, ressalte-se que o método de pesquisa eleito é a metodologia cartesiana, buscando expor as premissas básicas de cada um dos institutos e, em seguida, adentrar nas especificidades do caso concreto, através da análise da doutrina e jurisprudência, a fim de construir uma tese fundamentada em todas as premissas expostas, de forma a responder o problema central exposto.

## 2 HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DIGITAL

O presente capítulo se propõe a realizar uma análise acerca da criação e da evolução da *internet* e do comércio eletrônico. Desse modo, serão feitas considerações acerca da criação, bem como da sua evolução e crescimento exponencial em razão da chamada “era digital”.

A evolução tecnológica ocorre por diversas vias, sendo uma delas a evolução da informática. A informática nasce com a ideia de trazer benefícios aos indivíduos, auxiliando-os nos trabalhos cotidianos e repetitivos<sup>1</sup>. Justamente por isso é que a definição mais comum da Informática é ser ela a ciência que estuda o tratamento automático e racional da informação.<sup>2</sup>

Inicialmente cumpre analisar que a evolução da informática tem como um dos principais fundamentos a criação e evolução do computador. Esse termo tem origem do latim “*computatore*” que significa “aquele que faz cálculos, que calcula”. Essa tentativa de criar máquinas para realizar cálculos nos remete ao Século XVII, quando Nisquier criou uma pequena máquina de multiplicar. Contudo, só em 1887, o americano Dorr Eugene Felt patenteou a máquina calculadora, já trazendo o nome de computador.<sup>3</sup>

Importa notar que a evolução da humanidade em razão do desenvolvimento da capacidade intelectual de elaboração e transmissão de informações. Isto é, a evolução perpassa pelos meios de comunicação a distância utilizados pelas tribos primitivas e continua até as atuais redes que interligam os computadores de todo o mundo, tornando-se, assim, numa capacidade cada vez mais rápida e eficiente.<sup>4</sup>

Como consequência dessa evolução na transmissão de informações, as redes que interligam os computadores foram também evoluindo em linha crescente, chegando ao que hoje chamamos de *Internet*, que ficou conhecida como a mãe de

---

<sup>1</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. *Direito digital*. 6.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016

<sup>2</sup> KANAAN, João Carlos. **Informática global**. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1998. p. 23-27

<sup>3</sup> GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Mauad, 1997. p. 31.

<sup>4</sup> GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Mauad, 1997. p. 33.

todas as redes, uma vez que permite a conexão de computadores localizados por todo o globo.<sup>5</sup>

Entretanto, apenas em 1973 foi possível verificar a grande impulsão no desenvolvimento e extensão de alcance da *Internet*. Neste ano foi registrado o Protocolo de Controle da Transmissão/Protocolo *Internet*, sendo esse um código que permite a comunicação entre os diversos “*networks*” antes inalcançáveis, uma vez que eram incompatíveis com os programas e sistemas, mas conseguem se comunicar entre si através da aplicação deste código.<sup>6</sup>

Todos os fatos ora narrados, são oriundos de um caminho traçado em direção à chamada “Sociedade Convergente”, ou seja, uma sociedade na qual o local se entrelaça com o global implicando em uma maior interatividade entre os seres humanos.<sup>7</sup>

Quanto a isso, Anthony Giddens faz uma crítica no sentido de que o mundo se tornou um lugar “fantasmagórico”, justamente porque o local e o global se tornaram embaraçados de uma maneira indissoluta, de forma que estão, segundo ele, desencaixados, “não expressam apenas práticas e envolvimento localmente baseados, mas se encontram também salpicados de influências muito mais distantes”.<sup>8</sup>

Assim, pode-se dizer que a convergência das sociedades virtuais (a globalização do conhecimento e informação), é capaz de eliminar a barreira geográfica e desenvolver um ambiente de relacionamento virtual paralelo, no qual todos estão sujeitos aos mesmos efeitos, ações e reações. Ou seja, na sociedade virtual convergente, o espaço e o tempo formam um componente único e central, compartilhados no mesmo instante.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Mauad, 1997. p. 36.

<sup>6</sup> PAESANI, Lilliana Minardi. **Direito e Internet: liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 25.

<sup>7</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 67-71.

<sup>8</sup> GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Editora Unesp, 1991, p. 121.

<sup>9</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva: 2016, p. 84-88.

Certo é que o telefone foi a primeira ferramenta de comunicação simultânea que surgiu na construção deste novo molde de sociedade, posteriormente, fruto deste mesmo processo evolutivo, surgiu a *Internet*, também chamada de “grande rede”.<sup>10</sup>

A grande rede não só possibilitou o encurtamento de distâncias, conforme já abordado, como também proporcionou a chamada “multicomunicação”. Isto é, a possibilidade de transmissão de informações por texto, imagem e voz, que associado a grande velocidade de transmissão de informações, vem moldando a forma como os indivíduos se relacionam.<sup>11</sup>

Contudo, a evolução tecnológica não tem influência apenas nos temas novos, mas afeta também outras searas sociais e profissionais de existência antiga. A *internet* tem revolucionado o mundo do direito, por exemplo, propiciando novos meios de circulação de informações, afetando os negócios, e conseqüentemente ocasionando grande impacto nas relações sociais.<sup>12</sup>

O Direito é também instrumento de regulação de condutas, realizando seu esforço intelectual para manter o Direito refletindo a realidade da sociedade. Sendo necessária a adaptação dos intérpretes, criadores e aplicadores do direito.<sup>13</sup>

Com a célere evolução tecnológica, alguns temas permanecem sem a completa elucidação, gerando grande monta de discussões<sup>14</sup> e decisões<sup>15</sup> acerca do tema nos Tribunais. Adentrando essas discussões, pode se analisar que elas perpassam por diversas áreas do direito.

Coube ao direito acompanhar tal evolução, uma vez que a grande difusão da *internet* trouxe uma alteração impactante e significativa na vida das pessoas, fazendo com que

---

<sup>10</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 67-71.

<sup>11</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 67-71.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Internet: O Direito na Era Virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000. p. 9.

<sup>13</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 73.

<sup>14</sup> Nesse sentido os livros: *Internet: O Direito na Era Virtual*, organizado por Luís Eduardo Schoueri; *Aspectos Jurídicos da Internet*, de Gustavo Testa Corrêa; *O Direito na Era Digital: crimes praticados por meio da informática*, de Sandra Gouvêa; *Direito.br: aspectos jurídicos da internet no Brasil*, de Marcelo de Luca Marzochi. Todos eles trazendo discussões acerca da influência da Internet e necessidade de evolução ou adaptação do Direito Brasileiro.

<sup>15</sup> Recurso Extraordinário 176.626-3/SP; Recurso Extraordinário 199.464-9/SP; AgRg no RE 285.870-6/SP; Medida Cautelar na ADI 1.945/MT

os operadores do Direito tivessem que emprestar uma maior atenção a este fenômeno<sup>16</sup>.

A respeito, Alexandre Atheniense, elenca alguns exemplos de situações que passaram a ser enfrentadas pelos diversos ramos do Direito em decorrência do desenvolvimento da *internet* e as mudanças nas relações humanas que foram trazidas com ela:

O material e o Processual Civil (assinatura digital, responsabilidade civil, invasão da privacidade e destruição de propriedade virtual ou informatizada; provas ilícitas; direitos autorais sobre *software* e hardware; atividades irregulares no processo; composição judicial por meios eletrônicos), Penal (diferenciação dos crimes de informática puros e impuros; valoração e pena; discussão acerca da tipicidade ou inaplicabilidade de dispositivos velhos em atividades realizadas através de aparelhagem eletrônica), Tributário (tributação de atividades econômicas realizadas no mundo virtual, distinção das atividades, aplicação ou não de certas normas tributárias; incidência tributária territorial; regulamentação e legitimação da informática como uma forma de pagamento, declaração de imposto) e até Trabalhista (nos casos de trabalho realizado à distância através de instrumentos informatizados).<sup>17</sup>

Na presente pesquisa, a área de enfoque é o Direito Tributário, que nessa seara do direito da informação e da *internet*, é diretamente afetado diante da comercialização por meio da *internet*, seja de bens tangíveis ou intangíveis. A criação dessas lacunas objetivas faz com que o direito tenha que analisar, estudar e possivelmente preenchê-las<sup>18</sup>.

Tal discussão não se esgota no cenário brasileiro, sendo um debate internacional que objetiva a reflexão acerca da suficiência das atuais normas tributárias nacionais e internacionais da sua aplicação, interpretação e tributação incidentes sobre os novos modelos de negócios que advém por meio da economia digital.<sup>19</sup>

Além das adaptações que foram necessárias do Direito, em razão do desenvolvimento de sistemas sofisticados em consequência da evolução tecnológica, restou necessário também que os próprios operadores do direito na elaboração de leis ou no julgamento de lides relacionadas à esta nova realidade estivessem munidos de pareceres e

<sup>16</sup> MARCACINI, Augusto Tavares Rosa. **Direito e Informática: uma abordagem jurídica sobre a criptografia**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 1-2.

<sup>17</sup> ATHENIENSE, Alexandre. Informatização e prática da advocacia no mundo contemporâneo. **O Direito e as Novas Tecnologias**. Disponível em: <<http://www.dnt.adv.br/noticias/cibercultura/informatizacao-e-pratica-da-advocacia-no-mundo-contemporaneo-3/>>. Acesso em: 14 out. 2019.

<sup>18</sup> CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da Internet**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 3.

<sup>19</sup> MASSAIA, Isabel Delfino Silva. O Impasse na Tributação de *Software & Cloud Services*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v. 21, n. 124, nov./dez. 2018, p. 84.

laudos realizados por especialistas da informática<sup>20</sup>, garantindo maior segurança e firmeza às decisões proferidas e melhor aplicabilidade às leis produzidas.

Outra seara que foi diretamente afetada em razão da era digital foi o comércio. Anos atrás não se considerava possível a comercialização de mercadorias por meio da *internet*, entretanto, com o avanço tecnológico e o crescimento da *internet* consolidou-se a quebra das barreiras entre as pessoas e os países<sup>21</sup>, surgindo assim uma nova categoria de comércio denominada “*e-commerce*”<sup>22</sup>, O comércio eletrônico (*e-commerce*), pode ser definido de forma ampla como aquele que abrange todas as transações realizadas por intermédio da *internet*, abarcando a aquisição de bens tangíveis e intangíveis.<sup>23</sup>

Abarcada pelo comércio eletrônico está a comercialização de *softwares*. Em primeira análise há que se destacar que o computador é composto de duas partes, sendo elas *hardware* e *software*. O primeiro pode ser considerado como o suporte físico, ou seja, a parte do computador onde as informações serão processadas e armazenadas. Por outro lado, tem-se o *software*, que se refere ao conjunto de instruções sequenciais intangíveis que tem por objetivo a execução de alguma funcionalidade.<sup>24</sup>

Uma vez observada a necessidade de utilização de *softwares* para se permitir a utilização de computadores, foram necessárias a criação e utilização destes. Compreende-se a década de 1980 como importante marco para o crescimento e desenvolvimento dos *softwares*, com o advento dos programas da Microsoft, envolvendo, neste diapasão, os sistemas operacionais e programas utilitários, que consequentemente trazem consigo um aperfeiçoamento no uso de computadores.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> FINKELSTEIN, Maria Eugênia. Comércio eletrônico. *In*: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de direito comercial**, volume 6: estabelecimento empresarial, propriedade industrial e direito da concorrência. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 68-69.

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Internet: O Direito na Era Virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000. p. 155.

<sup>22</sup> SOARES, Monique da Silva. Comércio Eletrônico e Tributação. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.19, n. 111, set./out. 2016, p. 10.

<sup>23</sup> SOARES, Monique da Silva. Comércio Eletrônico e Tributação. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.19, n. 111, set./out. 2016, p. 10.

<sup>24</sup> COSTA JUNIOR, Marco Aurélio. *Software: de quem é a propriedade intelectual?*. *In*: RODOVALHO, Thiago; MIGUEL, Jamil; HEINEMANN FILHO, André Nicolau; DEL ALAMO, Fabrício Pelloia; OLIVEIRA, Alexandre Gindler de. **Temas de Direito Contemporâneo**. 1. ed. Campinas: Millennium Editora, 2013.

<sup>25</sup> GARCIA, Mauro Neves. SANTOS, Silvana Mara Braga dos. PEREIRA, Raquel da Silva. ROSSI, George Bedineli. *Software Livre em relação ao Software Proprietário: Aspectos favoráveis e desfavoráveis percebidos por especialistas*. **Revista Gestão e Regionalidade USCS**. set-dez/2010, v. 26, n. 78. Disponível em <[http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/view/1061](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/1061)> acesso em 16 de out. 2019.

Atualmente torna-se tarefa árdua realizar atividades sem a presença de um *software*. De acordo com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua) de 2017, a *internet* já chega a 74,9% dos domicílios do Brasil, sendo grande parte do acesso realizada pelos telefones móveis celulares, computadores e tablets<sup>26</sup>. Em razão disso, e com tendência de crescimento ainda maior para os anos seguintes, pode-se afirmar a importância dos *softwares*, uma vez que estes são essenciais para utilização destes aparelhos eletrônicos, conforme já explicado acerca dos componentes dos computadores (*hardware* e *software*).

Pode-se afirmar, assim, que as exigências atuais do direito digital são, na verdade, consequências da modernidade, uma vez que as normas que regulam a sociedade caminham de forma mais lenta que a evolução da tecnologia como um todo.<sup>27</sup>

Diversas relações entre pessoas e empresas que surgem, por meio da *internet*, trazem consigo a necessidade de construção de novas regras, princípios e regulamentos.

Entretanto, diante do crescimento exponencial da tecnologia, a sociedade não tem obtido adaptações rápido suficiente para acompanhar as inovações surgidas com o advento desse acelerado crescimento tecnológico. Como consequência disto, se observa o aparecimento vultoso de conflitos na sociedade, como bem observa Gustavo Testa Corrêa:

A rapidez desse salto qualitativo e quantitativo de tecnologia, porém, é incompatível com os conceitos e padrões contemporâneos, contribuindo, assim, para o aparecimento de conflitos entre as novas tecnologias e a sociedade. Talvez por estarmos cercados por tecnologias com as quais não podemos negar interação seja nosso dever estudá-las e entendê-las, sob pena de ficarmos isolados e esquecidos.<sup>28</sup>

Assim é que o encurtamento de distâncias e quebras de barreiras realizados pela globalização da sociedade exige a globalização do pensamento jurídico, para que se busque estabelecer novos critérios de análise jurídica.

Diante dessas evoluções e consequentes conflitos, portanto, é necessário que os profissionais, inclusive do Direito, se mantenham atualizados e em harmonia com as

---

<sup>26</sup> INFORMATIVO DA PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS 2017. Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101631\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101631_informativo.pdf)>. Acesso em: out. 2019.

<sup>27</sup> RIBEIRO, Pires Adilson. **O tempo, o espaço e o direito digital: o fenômeno da globalização enquanto instrumento de desencaixe sociocultural[izante]**. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/o-tempo-o-espaco-e-o-direito-digital-o-fenomeno-da-globalizacao-enquanto-instrumento-de-desencaixe-sociocultural-izante>>. Acesso em: 14 out. 2019.

<sup>28</sup> CORRÊA, Gustavo Testa. Aspectos Jurídicos da Internet. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 2.

transformações que ocorreram e continuam ocorrendo na sociedade, até porque “o Direito é resultado do conjunto comportamento e linguagem”<sup>29</sup>.

## 2.1 CONCEITO DE *SOFTWARE* E SUAS ESPECIFICIDADES

Da já mencionada evolução tecnológica, surgiram os *softwares*. O presente tópico se propõe a estudar de maneira mais profunda o conceito empregado e a regulamentação legal acerca dos *softwares* no ordenamento jurídico brasileiro.

Não é definição recente a que conceitua e diferencia os bens incorpóreos dos bens corpóreos. Neste sentido, coisa corpórea é tudo que pode ser tocado, enquanto a coisa incorpórea seria tudo aquilo que não pode ser tocado<sup>30</sup>. Na definição da doutrina civilista, Carlos Roberto Gonçalves leciona que os bens corpóreos são os que têm existência física, ou seja, aquilo que pode ser tangível pelo homem, já o bem incorpóreo tem existência abstrata, mas ainda assim, possui valor econômico.<sup>31</sup>

Patricia Peck Pinheiro conceitua “programa de computador” em sua obra como uma sequência lógica de instruções escritas em linguagem de programação para que as instruções sejam executadas sequencialmente a fim de atingir determinado objetivo.<sup>32</sup>

Importa também definir o que é considerado como “*software*” pelo ordenamento brasileiro, uma vez que essa conceituação deve ser analisada para identificar se as operações envolvendo este bem se subsumem à hipótese de incidência de algum tributo e, se sim, de qual tributo.

A Lei 9.609/1998 define, em seu art. 1º, “programa de computador” da seguinte maneira:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.<sup>33</sup>

<sup>29</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 65.

<sup>30</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 209.

<sup>31</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**, vol. 1: parte geral. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

<sup>32</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 210.

<sup>33</sup> BRASIL. **Lei 9.609** de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de

Da leitura desse texto normativo pode-se extrair que, para o conceito legal, “programa de computador” não possui existência física, enquadrando-se, por excelência, na classificação enquanto bem imaterial. A sua exteriorização no mundo físico apenas se dará por meio de suporte físico de qualquer natureza.<sup>34</sup>

Destaca-se que, a referida norma é um artigo com redação original da Lei 9.609, e portanto, oriundo do ano de 1998, de forma que este conceito por ele trazido pode ser considerado, em parte, ultrapassado, uma vez que, conforme já mencionado, hoje já é possível que os programas de computador sejam entregues aos destinatários adquirentes mediante transferência eletrônica de dados.

Assim, já não cabe mais a parte do dispositivo da lei que determina a necessidade do *software* estar contido em um suporte físico para ser de fato um *software*. De qualquer sorte, ainda quando existente o suporte físico que contém o *software*, este não se confunde com aquele, uma vez que o suporte físico em si, um bem corpóreo, é apenas um meio de armazenamento do *software* propriamente dito, que é, por sua vez, a sequência lógica de instruções escrita em linguagem de programação e, portanto, um bem incorpóreo.

Ainda realizando a análise legislativa, insta mencionar que a propriedade dos *softwares* pertence ao seu autor intelectual. Destaque-se que há exceção prevista na Lei 9.609/98 tratando das situações em que o desenvolvimento do programa de computador (*software*) se dê por relação de emprego, contrato de prestação de serviço ou vínculo estatutário<sup>35</sup>, casos em que a propriedade será do empregador ou contratante do serviço, conforme dispõe o art. 4º, caput e § 2º da supracitada lei<sup>36</sup>.

---

fevereiro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)>. Acesso em 27 mar. 2019.

<sup>34</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 25.

<sup>35</sup> DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 38.

<sup>36</sup> Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

(...)

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou

A propriedade intelectual nestes casos refere-se à soma dos direitos que o criador tem sobre a sua criação, abarcando também a capacidade de produzir ou explorar esta propriedade intelectual.<sup>37</sup>

Além disso, há ainda a subdivisão entre propriedade industrial e direitos autorais, sendo estes últimos os “direitos que protegem obras literárias e artísticas, como obras musicais e pinturas” e aquele, abarcando patentes, marcas e desenhos industriais.<sup>38</sup>

Ademais, percebe-se que, via de regra, na comercialização de *softwares* a propriedade não é transferida. Mas, o que ocorre normalmente é a permissão de uso por parte de um terceiro, permissão essa que pode ser conferida por meio de contrato de licença de uso.<sup>39</sup>

Há que se diferenciar ainda as expressões “*software* livre” e “*software* proprietário”.

A expressão “*software* livre” faz referência a liberdade que o usuário do *software* tem de, querendo, poder realizar modificações na própria programação do *software*. A utilização e modificação do “*software* livre” não necessariamente está vinculada a inexistência de contraprestação pecuniária para sua utilização, mas sim a essa possibilidade de modificações. Esta classificação, portanto, se refere à possibilidade ou não de distribuição de cópias do programa, com ou sem modificações, para qualquer pessoa.<sup>40</sup>

De outro lado, o “*software* proprietário” não confere a liberdade de modificação e redistribuição aos seus usuários e apenas possibilitam o acesso mediante contraprestação, sendo esta essencial para a obtenção de uma licença de uso.<sup>41</sup>

---

entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

(...)

<sup>37</sup> OLIVEIRA NETO, Antonio Alves de. Direito Digital no mundo dos Games. *In*: PINHEIRO, Patrícia Peck (Coord.). **Direito Digital Aplicado 3.0**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2018, p. 261-268.

<sup>38</sup> OLIVEIRA NETO, Antonio Alves de. Direito Digital no mundo dos Games. *In*: PINHEIRO, Patrícia Peck (Coord.). **Direito Digital Aplicado 3.0**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2018, p. 261-268.

<sup>39</sup> DORNELLES, Arnaldo Diefenthaeler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 38.

<sup>40</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 211.

<sup>41</sup> PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 211.

Outra classificação que pode ser feita é a distinção entre três tipos de *software*: *software* por encomenda, *software* de prateleira e *software* de mercado de nicho<sup>42</sup>.

Por encomenda seriam aqueles produzidos de acordo com as necessidades e especificações do contratante. O *software* de prateleira, por sua vez, é aquele produzido em larga escala, sendo posto no mercado para aquisição por parte de qualquer interessado<sup>43</sup>. Já o *software* de mercado de nicho é aquele criado para um determinado grupo de pessoas, mas essas pessoas já adquirem o *software* pronto geralmente, sendo necessárias apenas pequenas adaptações e mudanças e instalação nas máquinas do grupo adquirente.<sup>44</sup>

Superada a análise acerca do conceito de *software* e das classificações que circundam e compõe este conceito, faz-se necessária a abordagem de como pode ser feita a comercialização destes programas, abordando o que seria a licença ou cessão de uso, bem como sua natureza jurídica e a sua importância para o Direito. Isto porque é importante que sejam estabelecidas estas premissas antes de se concluir acerca da maneira como deve se dar a tributação sobre a comercialização dos *softwares*, tema central do presente trabalho monográfico.

## 2.2 A LICENÇA E CESSÃO DE USO DE SOFTWARES

Inicialmente neste tópico será abordado o conceito de licença de uso, para depois então abordar de forma mais profunda como ocorre se comporta a licença de uso nas operações com “*software*”.

Tradicionalmente, no Direito Brasileiro, não se encontra significado autônomo de licenciamento no Direito Privado, sendo a definição de licença ou licenciamento

---

<sup>42</sup> CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. **Software: lei, comércio, contratos e serviços de informática**. Rio de Janeiro: Esplanada, 2000.

<sup>43</sup> NILO, Michetti *apud* COSTA, Alex Bastos. SANTANA, Laís Hadassah. ALMEIDA, Wilson. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de *software* e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Coordenação de edições técnicas do Senado Federal. v. 51, n. 204, p. 182, out./dez. 2014. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril\\_v51\\_n204\\_p179.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p179.pdf)> Acesso em 14 de out. 2019.

<sup>44</sup> COSTA, Alex Bastos. SANTANA, Laís Hadassah. ALMEIDA, Wilson. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de *software* e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Coordenação de edições técnicas do Senado Federal. v. 51, n. 204, p. 182, out./dez. 2014. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril\\_v51\\_n204\\_p179.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p179.pdf)> Acesso em 14 de out. 2019.

geralmente abarcada nos estudos do âmbito do Direito Administrativo. Nesta última esfera, tem-se que a licença seria a permissão dada por autoridade pública a um particular ou funcionário público para realização de determinado ato.<sup>45</sup>

No caso do “*software*”, assim como ocorre com qualquer outra obra autoral, não é necessário que exista registro para que exista a sua proteção enquanto bem jurídico tutelado pelo Direito. Ou seja, a partir da exteriorização desse produto intelectual já há a proteção a esse direito do autor.<sup>46</sup>

Assim como outras obras intelectuais, não necessariamente serão produzidas apenas para uso individual do autor, sendo buscada por vezes, formas de comercialização desse programa de computador. Dependendo, portanto, para uso do *software* a autorização expressa do titular do direito.

Essa autorização expressa do titular é feita geralmente mediante contrato de licença, expressando no documento a finalidade do uso do programa. Entende-se entretanto, impossível a celebração de contratos individuais com cada usuário nas situações de produção e venda em série de programas de computador. Nesses casos, o titular do direito disponibiliza um “termo de licença”, que só após a aceitação se torna um “contrato”, diante do surgimento da bilateralidade.<sup>47</sup>

Em síntese, a utilização de um programa de computador depende da autorização prévia e expressa do titular do direito. Alerta-se que no Brasil essa autorização é concedida através do contrato de licença, estando neste a finalidade do uso expressa no contrato, sendo possível a utilização exclusivamente pela forma prevista no documento contratual.<sup>48</sup>

É de bom alvitre que se discuta acerca da natureza jurídica da licença de uso, isto porque, a natureza jurídica dessa operação é importante para a possibilidade ou não de enquadramento em institutos jurídicos, incluindo aqui os institutos tributários que são o enfoque da corrente pesquisa.

A Lei 9.610/1998 disciplina nos seus artigos 49 a 52 a transferência de direitos autorais, sendo que, de acordo com o previsto no artigo 7º, XII, § 1º desta mesma lei,

---

<sup>45</sup> YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de *Software* no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.141, 2007, p. 65.

<sup>46</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 211.

<sup>47</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 213-214.

<sup>48</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 213.

deverão ser protegidos os programas de computador, o qual serão aplicáveis as disposições que lhe sejam aplicáveis<sup>49</sup>. Para Douglas Yamashita, a transferência não representa categoria suficiente para determinar a categoria jurídica do licenciamento, entendendo através de interpretação sistemática dos artigos 49, IV, V e 50 da Lei 9.610/1998 que a natureza do licenciamento de *software* é de cessão<sup>50</sup>.

O licenciamento e a cessão de direito de uso de *software* nada mais são do que instrumentos jurídicos que possibilitam a utilização do serviço fornecido por determinado programa de computador. Diante disso, pode-se tratar a licença de uso como a outorga de autorização de uso de um programa de computador pronto para uso.<sup>51</sup>

A própria Lei nº 9.609/1998 trata no seu capítulo IV acerca “dos contratos de licença de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia”. Indica em seu artigo 9º que o uso do programa de computador será feito através do contrato de licença, *in verbis*:

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.<sup>52</sup>

São algumas as modalidades de licença de uso existentes, quando se tratando de *softwares* de prateleira, a modalidade utilizada é a *Shrink Wrap License*, aquelas que só podem ser lidas e aceitas pelo usuário depois de aberto o produto. Para além disso, com o advento da possibilidade de *download* de *softwares*, vêm sendo aplicadas outras modalidades, tais como: *web wrap*, *click wrap* e *browse wrap*, para aqueles *softwares* que não são exteriorizados através de suporte físico.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> BRASIL. **Lei 9.610** de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm)>. Acesso em 04 out. 2019.

<sup>50</sup> YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de *Software* no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.141, 2007, p. 65.

<sup>51</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 24.

<sup>52</sup> BRASIL. **Lei 9.609** de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm)>. Acesso em 28 mai. 2019.

<sup>53</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 214.

Além da licença de uso, a legislação acerca dos direitos autorais admite a transferência de forma total ou parcial os direitos do autor do *software*, mediante licenciamento, concessão, cessão ou outro meio que seja admitida a transferência de direitos.<sup>54</sup>

A cessão de uso de *software* é, portanto, instrumento contratual distinto do licenciamento. Este instrumento trata-se de uma licença de caráter limitado. A utilização da cessão de uso não deve ser operada quando for intentada a transferência da titularidade do programa de computador.<sup>55</sup>

Importa, entretanto, diferenciar a cessão de direito - vez que este termo sugere transferência de propriedade - da cessão de direito de uso. A cessão de direito de uso faz referência a uma permissão de utilização, sem a realização da transferência de propriedade dos mesmos<sup>56</sup>. Portanto, a diferença reside exatamente na existência ou não de transferência de propriedade.

Uma vez demonstrada a possibilidade da utilização da licença de uso para permissão de utilização de programas de computador, faz-se necessária a demonstração da evolução da comercialização destes, tema que será tratado a seguir.

### 2.3 A COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARES*

A comercialização de *softwares* nem sempre foi exercida do modo que se vê nos dias atuais, o crescimento tecnológico nos traz a necessidade de estudar a evolução destas transações, vez que a natureza jurídica que a envolve será importante para definição acerca da incidência de determinado tributo.

Não há como se fechar os olhos para as transformações das novas aplicações tecnológicas que vem ocorrendo de forma acelerada na nossa sociedade, afetando

---

<sup>54</sup> BRASIL. **Lei 9.610** de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm)>. Acesso em 30 mai. 2019.

<sup>55</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 216-217.

<sup>56</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Da não Incidência do ISS sobre Cessão de Direito de Uso de Marcas e de Sinais de Propaganda. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.195, 2011, p. 141-142.

os diversos serviços e setores da economia<sup>57</sup>. Diante de toda evolução tecnológica já abordada neste capítulo, é notável que o ramo do comércio eletrônico foi um dos diretamente afetados, tendo a sociedade digital assumido o comércio eletrônico como um novo formato de negócios<sup>58</sup>.

Incluída nessa evolução, tem-se a comercialização de *softwares*, motivo pelo qual se faz necessária demonstrar as mudanças que ocorreram neste ramo e as inevitáveis influências ao Direito.

As práticas comerciais via *internet* trouxeram grandes mudanças para a comercialização dos programas de computador tendo como uma das principais mudanças ocorridas a desmaterialização física do produto, isto porque, nos dias de hoje não se faz necessário mais a existência de suporte físico do produto, podendo este circular através dos meios digitais.<sup>59</sup>

Outro fenômeno importante foi a forma de consumo dos produtos, isto porque se observa uma transformação de produtos em serviços. Isto é observado quando não se faz mais necessário realizar a compra de um DVD, CD ou livros, podendo seu consumo ser realizado mediante assinatura de banco de dados contendo filmes, músicas e até livros eletrônicos (*e-books*).<sup>60</sup>

Especificamente acerca da comercialização de *softwares*, inicialmente a sua venda era vinculada a presença de um suporte físico, porém a sua venda não vem mais sendo realizada somente através dos chamados “*softwares de prateleira*” ou “*off the shelf*”, aqueles que são desenvolvidos para serem vendidos em série, disponíveis em suporte físico. De forma geral a comercialização dos *softwares* passou a ser realizada também através da venda da sua transmissão entre computadores, apenas concedendo a permissão para utilização, por meio das licenças de uso.

Com o advento de novas tecnologias, vislumbra-se possível a transferência de documentos ou programas entre computadores, isto é, sem a necessidade de

---

<sup>57</sup> MASSAIA, Isabel Delfino Silva. O Impasse na Tributação de *Software & Cloud Services*.. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v. 21, n. 124, nov./dez. 2018, p. 84.

<sup>58</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 216-217.

<sup>59</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 216-217.

<sup>60</sup> PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 147.

utilização de mídia física ou presença de um técnico para o deslocamento e instalação de alguns *softwares*.

Não se pode olvidar que o licenciamento ou cessão de direito de uso se refere a forma jurídica que concede a permissão de terceiros para a utilização de programas de computador, ou seja, é a “é a outorga de autorização de uso de um programa de computador pronto para uso”<sup>61</sup>.

Acerca do tema, Arnaldo Diefenthaler Dornelles destaca muito bem que de forma geral, quando há comercialização de um *software* não é realizada a transferência de propriedade sobre esse bem imaterial, mas sim utiliza-se da licença de uso para permitir o uso do *software* por um terceiro.

Ressalta-se que, para além da comercialização mediante licença de uso, tem-se hoje diversos tipos de contratação de tecnologias, sendo algumas delas tratadas por Patrícia Peck Pinheiro. Importa ao presente trabalho a abordagem de algumas dessas formas de contratação:

*a) licença perpétua de aquisição: modelo que existe há quase 40 anos, utilizado por grandes fornecedores como Microsoft, SAP, Oracle, IBM, que financiam o desenvolvimento de seus sistemas e os vendem para clientes como um ativo (o contratante tem o direito ao produto para toda a vida, excluindo manutenções e atualizações, que são vendidos como serviços com taxas normalmente anuais);*

*b) licença de uso: direito apenas de uso por máquina instalada (ou por usuário), incluindo atualizações (mas não há manutenção);*

*(...)*

*e) aluguel (ASP): o software fica hospedado fora da empresa que paga uma taxa fixa (pode ser mensal ou anual);*

*f) Software como serviço (SaaS): o usuário não precisa ter nada instalado internamente, não se preocupa onde fica o banco de dados, o sistema, os aplicativos. Tudo fica fora da empresa, o modelo é considerado uma ruptura de conceito, uma vez que não se paga nem pela aquisição do software nem aluguel. O valor é cobrado pelo número de usuários que acessa o serviço (pelo uso);*

*(...)*

Observada essas novas modalidades de comercialização, faz-se necessário entender se, através do comércio das chamadas “licenças de uso” e o respectivo download do *software* comercializado, haveria a circulação de mercadorias ou se seria enquadrado

---

<sup>61</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 24.

como prestação de serviço, sendo este o fundamento para a realização do presente trabalho monográfico.

A venda da licença de uso de *software* é realizada mediante a concessão da permissão de utilização de determinado *software* para uso por tempo determinado ou indeterminado, mediante a cobrança de um determinado preço.

### 3 CONSIDERAÇÕES SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Diante da necessidade de se entender acerca do surgimento do tributo, bem como a possibilidade da sua cobrança, é necessário que se inicie este capítulo tratando acerca da competência tributária.

Em análise da Constituição Federal pode-se perceber que esta distribuiu as diversas competências para cada um dos entes federativos. Diante disso, pode-se observar que a repartição de competência tributária é “reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e do Distrito Federal, que nosso ordenamento jurídico consagrou”.<sup>62</sup>

Roque Antonio Carrazza realiza distinção essencial para o início da análise acerca da competência tributária, indicando que no Brasil não se pode falar em um poder tributário absoluto, de modo que deve-se falar em “competência” tributária, ao invés de “poder”. Isto é dizer que, no âmbito tributário, deve-se atuar de forma regrada, dentro dos limites estabelecidos pelo Direito.<sup>63</sup>

Outra distinção importante para o presente estudo é a separação entre capacidade tributária ativa e competência tributária. Deste modo, pode-se estabelecer que a competência tributária se encontra no âmbito constitucional, enquanto que a capacidade tributária ativa tem sua existência vinculada a momento posterior à designação da competência.<sup>64</sup>

Tem-se a competência tributária distribuída entre os entes federativos, de modo que todos eles têm, dentro dos limites estabelecidos pela própria Constituição, a possibilidade de decidir pela criação dos tributos. Uma vez recebida essa competência, o legislador, apesar do seu amplo poder para criação e determinação do alcance, estará submetido às demarcações estabelecidas pela Carta Magna.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 593-594.

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 595.

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 233-235

<sup>65</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 117-118

A competência tributária é, portanto, a possibilidade de o ente federativo designado editar as leis que criem os tributos de forma abstrata, descrevendo as hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, bem como seus aspectos quantitativos. Isso tudo implica no estabelecimento da ideia de que essa competência é originária, e que retira o seu fundamento diretamente da Lei Maior.<sup>66</sup>

Uma vez designada competência tributária para instituição de tributo para algum ente federativo, ainda que havendo omissão legislativa deste na instituição do tributo, não poderá outro ente federativo, nem mesmo a União, regular o tributo o qual era de competência do ente omissor.<sup>67</sup>

Pode-se notar então, dos conceitos acima aduzidos, que a Constituição não cria nenhum tributo, ela apenas outorga competência para que os entes federativos tenham a possibilidade de instituição dos tributos, sempre balizadas na competência designada pela Constituição.

Trazendo esta análise ao corrente estudo, conclui-se que a Carta Magna designou competência para os Estados e Municípios, de modo que estes poderiam instituir seus tributos baseando-se nos limites estabelecidos na própria Constituição. Foi dada a competência para os Estados instituírem o ICMS, enquanto que foi entregue a competência aos Municípios para instituição do ISS, impostos que serão a seguir destrinchados em seu aspecto material.

### 3.1 ICMS E ISS: ANÁLISE DOS CONCEITOS E MATERIALIDADE

O presente capítulo se propõe a fazer um estudo aprofundado acerca dos conceitos que determinam o conteúdo e explicam a materialidade dos tributos ICMS e ISS, a fim de que nenhum destes aspectos seja desconsiderado na construção da conclusão desta pesquisa.

---

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 595.

<sup>67</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 61-62

Neste sentido, entende-se ser imprescindível conhecer todas as nuances dos impostos em comento antes de definir qual deles, ou se de fato algum deles, deve incidir sobre a venda de licenças de uso de *softwares*.

Assim sendo, passa agora a análise dos conceitos que circundam o ICMS e da sua materialidade e marco na Constituição Federal de 1988.

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), surgiu com a Emenda n. 18/65, substituindo, assim, o imposto sobre vendas e consignações do Estado (IVC).<sup>68</sup>

Assim é que, no lugar do IVC, cumulativo, surge o ICM, não cumulativo, tendo como modelo base os impostos europeus sobre valores agregados (IVAs).<sup>69</sup>

Hoje o ICMS é, entre todos os impostos, o que envolve o maior montante de dinheiro na sua arrecadação, e conseqüentemente, o imposto mais importante quando analisado pelo prisma econômico.<sup>70</sup>

Também em razão da grande importância econômica do ICMS, insurgem controvérsias e discussões acerca das suas hipóteses de incidência, abrangendo situações complexas levadas aos Tribunais<sup>71</sup> e sendo estas exaustivamente discutidas em doutrina.

A incidência do ICMS depende do preenchimento de três conceitos de forma conjunta, ou seja, cumulativamente, sendo estes: “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Portanto, a ausência do enquadramento de qualquer um deles no caso concreto deve ocasionar a não incidência do tributo<sup>72</sup>.

Passa-se, a seguir, à demonstração dos diferentes entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do tema, para que depois se possa iniciar efetivamente a discussão acerca da possibilidade ou não de incidência do ICMS (ou do ISS) nas operações que envolvem comercialização de licença de uso de *softwares*.

---

<sup>68</sup> CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 281.

<sup>69</sup> CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 281.

<sup>70</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 42.

<sup>71</sup> RE 176.626/SP; RE 199.464/SP; RE 285.870/SP; ADI 1.945/MT.

<sup>72</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 43.

### 3.1.1 O marco de competência do ICMS na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal concede aos Estados, em seu art. 155, inciso II, a competência para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”<sup>73</sup>. Em decorrência desta delegação de competência, cabe aos Estados a criação de uma lei ordinária para a instituição do referido imposto constitucionalmente previsto.

Diante desta vasta gama de diferentes núcleos de incidência do ICMS, diz-se que a sigla ICMS abarca pelo menos cinco impostos: sobre operações mercantis; sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; sobre serviços de comunicação; sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>74</sup>

No caso da hipótese de comercialização de licença de uso de *softwares*, o foco da incidência o ICMS recai principalmente sobre o viés das operações mercantis (ICMS-Mercadorias). Deve-se observar, entretanto, que a Constituição somente autoriza que o legislador instituidor do ICMS nos Estados preveja a hipótese de incidência a circulação de mercadorias, não cabendo ao legislador ampliar o sentido do conceito, dando à obrigação tributária enquadramento não permitido pela Constituição.<sup>75</sup>

Sendo assim, o legislador ordinário estadual deve se ater aos limites firmados no texto constitucional, regulando a incidência do ICMS com enfoque nas hipóteses de circulação de mercadorias.

---

<sup>73</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2019.

<sup>74</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 40 e 41.

<sup>75</sup> PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo; **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 12. ed. Niterói: Editora Impetus, 2007, p. 187.

### 3.1.2 A materialidade do ICMS-Mercadoria

Considerando que, conforme exposto no tópico anterior, numa eventual incidência do ICMS nas operações envolvendo licença de uso de *software*, este estaria enquadrado na hipótese de circulação de mercadoria, a presente pesquisa se propõe neste tópico a analisar a materialidade dessa modalidade desse tributo.

A materialidade do tributo é identificada como núcleo ou materialidade do fato gerador. Não apenas a materialidade do tributo importa para identificação da obrigação tributária, sendo necessário ainda que sejam caracterizados outros aspectos envolvidos, tais como, definição do credor dessa obrigação, o sujeito passivo, quantificação da obrigação. Isto posto, não é possível assimilar o fato gerador sem a identificação, simultânea e cumulativa, dos demais elementos que darão completeza ao conteúdo deste.<sup>76</sup>

Apesar da necessidade de identificação de outros aspectos do fato gerador para identificação da obrigação tributária e dos demais elementos necessários para a incidência e definição de um tributo, o presente trabalho tem como foco a análise da sua materialidade. Isto porque a definição da materialidade do ICMS é essencial para a análise da sua incidência ou não nas operações envolvendo a licença de uso de *softwares*.

Desta forma, é de bom alvitre que se entenda a efetiva materialidade dos tributos envolvidos na questão controversa, objeto de estudo deste trabalho, sendo necessário, para tanto, a definição de conceitos tratados nos seus respectivos marcos de competência.

Especificamente quanto ao ICMS, o entendimento firmado acerca da sua materialidade e hipóteses de incidência perpassa necessariamente pelo debate acerca de alguns conceitos e a verificação da sua especificidade, evitando que sejam tributadas situações além daquelas intentadas de serem alcançadas pela competência concedida pela Constituição Federal.

O próprio nome do imposto já indica quais conceitos devem ser tratados, vez que o imposto incide “sobre operações relativas à circulação de mercadorias,

---

<sup>76</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 293

compreendendo negócio jurídico mercantil, e não simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação”<sup>77</sup>.

Destarte, considerando a competência outorgada pela Constituição Federal, pode-se perceber a alusão a conceitos tais como: “operação”, “circulação” e “mercadoria”, definições estas que serão trabalhadas a seguir.

### 3.1.2.1 Conceito jurídico de operação e a sua evolução

Conforme já mencionado acima, o ICMS incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”. O cerne da materialidade da hipótese de incidência desse imposto envolve exatamente o que deve ser considerado como “operações”.

Destaca-se que o sentido que nos interessa para o desenvolvimento presente trabalho é o sentido jurídico da expressão. Neste diapasão, as operações jurídicas seriam, portanto, negócios jurídico-mercantis, e, por isso, afirma-se que não é possível a incidência do ICMS para uma movimentação se ela não estiver fundada em um negócio jurídico-mercantil<sup>78</sup>.

José Eduardo Soares de Melo define “operações” em sentido jurídico como “verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade) ”.<sup>79</sup>

Não caracteriza incidência do ICMS, portanto, o fato de o sujeito possuir ou ser proprietário de determinada mercadoria. Importa aqui, por conseguinte, a prática de ato jurídico de transmissão de direitos exercidos sobre a mercadoria.<sup>80</sup>

Assim, em síntese, o que se quer definir desde logo é que o entendimento adotado nesta pesquisa é aquele que define que o conceito jurídico de operação de circulação de mercadorias para fins de hipótese de incidência do tributo em comento, se

---

<sup>77</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 243

<sup>78</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais. vols. 25/26, p. 104 a 108.

<sup>79</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 13.

<sup>80</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 243

concretiza no mundo fático apenas quando identificada a efetiva transferência de direitos e de titularidade sobre mercadorias.

Roque Antonio Carrazza, também traz a necessidade de ser a operação jurídica, afirmando ser necessária a transferência da titularidade de uma mercadoria. Ou seja, traz a ideia de que é necessário que haja a transferência de direitos sobre mercadorias, entre pessoas distintas, mediante negócio jurídico (operação), caracterizando assim a possibilidade de incidência deste tributo.<sup>81</sup>

Aduz ainda que para que um ato jurídico configure uma operação mercantil é necessário que preencha os requisitos por ele elencado: ser regido pelo direito comercial; ser praticado em contexto de atividades empresariais; ter por finalidade o lucro e; ter por objeto uma mercadoria.<sup>82</sup>

Por fim, ressalte-se que a operação que resultará na incidência do ICMS deve ser uma operação onerosa, que envolva um alienante e um adquirente. Isto porque não é prevista a tributação de mercadorias pela Constituição, mas sim das operações de circulação de mercadoria, sendo os termos “circulação” e “mercadoria” meros qualificadores das operações realizadas.<sup>83</sup>

Portanto, estará caracterizada uma operação jurídica para fins de tributação quando esta se realizar de maneira onerosa e quando dela resultar a efetiva transferência de direitos e de titularidade sobre mercadorias.

### 3.1.2.2 Conceito jurídico de circulação e sua evolução

A pesquisa passa agora ao estudo do conceito jurídico de circulação, o qual compõe a definição da materialidade do ICMS.

A Constituição, ao tratar do ICMS, determina a “circulação” de mercadorias como requisito para a configuração de sua hipótese de incidência. A “circulação” se consiste

---

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 43-47.

<sup>82</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 44.

<sup>83</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 43.

em uma consequência da operação, sendo correto aduzir que apenas haverá circulação quando houver operação que a provoque.<sup>84</sup>

Por outro lado, não se pode inferir que toda operação será tributada, especificamente em se tratando do ICMS Mercadoria, uma vez que, neste caso, para a operação ser tributável, ela deverá ensejar uma circulação de mercadoria.<sup>85</sup>

O fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não se refere à simples circulação de mercadorias nem a qualquer espécie de circulação. José Eduardo Soares de Melo entende que este imposto estadual deve incidir apenas sobre operações relativas especificamente à circulação de mercadorias, compreendendo esta um tipo de negócio jurídico mercantil<sup>86</sup>.

Além disso, há que se diferenciar também os vieses da circulação, quais sejam: a circulação física e a circulação jurídica.

A circulação física seria o mero trânsito de mercadorias, independentemente de transferência de titularidade, não sendo esse viés capaz de ensejar a existência de uma obrigação tributária. Quanto a circulação jurídica, efetiva-se justamente na ideia de transferência de titularidade do bem.<sup>87</sup>

O entendimento de que a circulação física faz referência ao simples trânsito de mercadorias foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça e expressamente solidificado no enunciado da Súmula nº 166<sup>88</sup>. Deste modo, não basta, para incidência do ICMS, a simples saída de uma mercadoria de um estabelecimento para outro de mesmo contribuinte, por exemplo. A jurisprudência define este tipo de situação como mero deslocamento e afirma que ela não caracteriza a hipótese de incidência do tributo, ainda quando se tratar de circulação física interestadual de mercadoria<sup>89</sup>.

---

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais. vols. 25/26, p. 111

<sup>85</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais. vols. 25/26, p. 111

<sup>86</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8.ed. rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.232

<sup>87</sup> CARPINETTE, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais?. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.992. ano 107, junho 2018, p. 153

<sup>88</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista\\_eletronica/stj\\_revista\\_sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2010_12_capSumula166.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2019.

<sup>89</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.248

Pode-se notar então que, não é necessária a circulação física, mas sim a sua circulação jurídica através da transferência da titularidade da mercadoria<sup>90</sup>.

Neste sentido é que Roque Antônio Carrazza indica ainda que algumas intercorrências que eventualmente ocorrem na circulação física, tais como furtos e extravios, não acarretam no enquadramento destas situações fáticas no conceito de circulação jurídica, e, portanto, também não implicam na tributação dessas circulações físicas através de ICMS<sup>91</sup>.

José Eduardo Soares de Melo conclui a sua análise acerca de circulação definindo que, para a incidência do ICMS interessa, exclusivamente, a circulação jurídica. Ou seja, apenas as movimentações da titularidade dos bens e das mercadorias<sup>92</sup>.

Pode-se aduzir, assim, que a circulação física não importa para fins de incidência do ICMS. É necessário, portanto, que haja circulação jurídica, não sendo fato tributável as hipóteses onde ocorra o simples trânsito de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Pode-se observar isso, por exemplo, diante da possibilidade de ocorrência de circulação jurídica de um imóvel, mesmo diante da impossibilidade da circulação física do desse mesmo bem imóvel.<sup>93</sup>

Por conta disso, torna-se relevante para a presente pesquisa a compreensão da diferenciação entre o conceito de circulação física, isto é, circulação onde não há transferência da titularidade, com o conceito de circulação jurídica, sendo essa a que há de fato uma transferência da titularidade do bem.

### 3.1.2.3 Conceito jurídico de mercadoria e a sua evolução

Para finalizar a análise acerca da materialidade do ICMS, a pesquisa se propõe agora a estudar a conceituação jurídica da “mercadoria” e a sua evolução.

---

<sup>90</sup> CARPINETTE, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais?. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.992. ano 107, junho 2018, p. 153.

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 216.

<sup>92</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 17.

<sup>93</sup> BORGES, Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: RDA v. 103 p. 36.

Tradicionalmente, o conceito de mercadoria remete ao produto que resulta da produção ou industrialização e que será distribuído para consumo. Essa distribuição se daria através do contrato de compra e venda, sendo este atualmente regulamentado pelo Código Civil e cuja concretização, quando se trata da hipótese do objeto serem bens móveis, ocorre com a transferência de titularidade, aperfeiçoando-se com a tradição.<sup>94</sup>

Assim, define-se que “mercadoria” seria bem móvel que se sujeita a mercancia, ou seja, que tenha por finalidade a venda ou revenda. O ICMS, portanto, apenas incidirá na conjectura da sua destinação mercantil, destinando-se a outro comerciante ou ao consumidor final.<sup>95</sup>

Roque Antonio Carrazza explica esta ideia ao exarar o entendimento de que a mercadoria para fins de tributação por ICMS seria o bem móvel corpóreo que se submete à mercancia, sendo esta a distinção jurídica entre este e o bem móvel corpóreo extrínseco a mercadoria, consolidando-se a referida distinção no ideal de destinação comercial.<sup>96</sup>

Além disso, Carrazza defende ainda que mercadoria seria um instituto que não poderia sofrer mudança mediante lei ordinária, sob pena de não produção de efeitos para o Direito Tributário, aduzindo que entendimento contrário entregaria ao Congresso Nacional a possibilidade de alteração, mediante normas infraconstitucionais, da competência tributária concedida pela Constituição.<sup>97</sup>

Entretanto, esse posicionamento exarado acima não é unânime. Apesar da tendência tradicionalista de se pensar em mercadoria apenas como bem corpóreo, existem doutrinadores que opinam de forma contrária.

Oswaldo Bispo de Beija, argumenta que deve-se abandonar a visão clássica de mercadoria a qual abarcava apenas coisa móvel, corpórea, tangível que colocada em circulação, segue seu curso em direção ao consumo, para que sejam incluídos nesse conceito também coisas intangíveis<sup>98</sup>.

---

<sup>94</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais?. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.992. ano 107, junho 2018, p. 153

<sup>95</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 48-49 .

<sup>96</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 48.

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 50.

<sup>98</sup> BEIJA, Oswaldo Bispo de. ICMS e Comércio de “Mercadorias” Intangíveis, via Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.88, 2003, p. 67-68.

Do mesmo modo defende Marco Aurélio Greco ao afirmar que mercadoria abrangeria não só os bens tangíveis, devendo englobar os bens corpóreos e incorpóreos.<sup>99</sup>

Desta maneira, vê-se que toda essa gama de questões e discussões devem ser analisadas no caso concreto antes que se conclua pela ocorrência fática de uma hipótese de incidência do ICMS ou não.

O presente trabalho se filia à posição doutrinária dos últimos autores citados, ou seja, aquela que entende que deve ser superada a visão clássica e adotada a posição mais atual no sentido de englobar no conceito de mercadoria coisas também incorpóreas, intangíveis, uma vez que deve o Direito se atualizar para contemplar as situações novas que surgiram com o desenvolvimento e evolução da sociedade.

Após o estudo sobre as nuances do ICMS, sua conceituação e materialidade, passa-se à análise das questões que circundam o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

### **3.1.3 O marco de competência do ISS na Constituição Federal de 1988**

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) foi criado com fundamento no art. 15 da Emenda Constitucional n. 18/65<sup>100</sup>. Este é um tributo cuja competência de instituição fora outorgada pela Constituição aos Municípios e ao Distrito Federal, dando a estes entes a possibilidade de instituição mediante lei ordinária.

Importa destacar que o artigo 15 da Emenda Constitucional n. 18/65 demonstrou clara preocupação em realizar a distinção entre o ISS e o ICMS, buscando tutelar as distinções entre as respectivas competências.<sup>101</sup> Veja-se que tanto demonstra preocupação em resguardar a competência do ICMS que a Constituição Federal traz

---

<sup>99</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 87.

<sup>100</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. p. 546

<sup>101</sup> CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 138

a incidência sobre a “prestação de serviços de qualquer natureza, não abarcados no art. 155, II”.<sup>102</sup>

O ISS é um imposto municipal com função predominantemente fiscal. A sua finalidade principal é arrecadar recursos para os cofres públicos, nesse caso, especificamente para os Municípios e para o Distrito Federal.<sup>103</sup>

Trata-se o tributo em comento de imposto previsto no art. 156, III e § 3º da Constituição Federal, com normas gerais regulamentadas pela Lei Complementar 116/2003. Por se tratar de imposto municipal, é importante observar que será de competência dos Municípios e do Distrito Federal, mediante lei ordinária, regulamentar e instituir o tributo.<sup>104</sup>

Portanto, cabe aos Municípios a instituição e cobrança sobre os serviços tributáveis, ainda que acompanhados do fornecimento de mercadorias, desde que estejam previstos na lista presente na Lei Complementar e não sejam os serviços previstos no art. 155, II.<sup>105</sup>

O art. 155, II é o artigo através do qual a Constituição outorga competência aos Estados para instituição do ICMS, onde indica que os Estados poderão instituir impostos sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além do serviço de comunicação.<sup>106</sup>

Diante dessa previsão, deve-se observar que o constituinte, ao entregar a possibilidade de instituição do ISS, estabelece claramente que o legislador municipal poderá usar a sua competência de forma total ou parcial, não podendo, entretanto, excedê-la.<sup>107</sup>

O tributo municipal também não poderá incidir sobre as atividades relativas a operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores imobiliários, vez que essas

---

<sup>102</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 21 maio 2019.

<sup>103</sup> CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 138

<sup>104</sup> CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 134.

<sup>105</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 21.

<sup>106</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 21 maio 2019.

<sup>107</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.316

atividades serão tributadas pela União, através do Imposto sobre Operações Financeiras.<sup>108</sup>

Disso pode-se inferir que, de forma clara, o próprio Texto Magno impede a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

Observada a repartição de competência, a autorização concedida pela Constituição para a instituição de impostos sobre serviços será nas hipóteses em que ocorrer uma “prestação”<sup>109</sup>.

Não apenas isso, é importante também que se delimite qual a abrangência atingida pelo conceito de serviço, sendo necessário que seja identificada a materialidade do tributo para sua posterior instituição e cobrança.

A Constituição manteve a possibilidade de instituição do imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, conceito que manteve essa nomeação ilimitada e indefinida. Mas, apesar, disso, é importante que se observe que, tanto a Lei Complementar não pode ampliar a abrangência estipulada pela Constituição Federal ao tributo, como não pode ela restringir a amplitude prevista na Carta Magna.<sup>110</sup>

Uma vez estabelecida e outorgada a competência, bem como os seus limites, cumpre discutir qual o sentido o constituinte buscou com a manutenção do termo “serviços”, é o que se buscará demonstrar a seguir.

### 3.1.3.1 A materialidade do ISS

Antes de adentrar a discussão acerca da caracterização de serviço e o seu conceito para fins de tributação da comercialização do *software* mediante licença ou cessão de uso, é importante realizar uma análise quanto às distinções acerca dos tipos das obrigações envolvidas, sendo elas obrigação de dar e obrigação de fazer.

---

<sup>108</sup> BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

<sup>109</sup> GIANNICO NETO, Francisco Ettore. A (polêmica) incidência do ISS sobre as atividades do Netflix/Spotify. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.995. ano 107, setembro 2018, p. 555

<sup>110</sup> BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

Introduzindo a análise, acerca do conceito de obrigação de dar, este se refere à atividade de transferência de propriedade, transferência de posse ou da detenção da coisa, ou ainda à hipótese de restituição. Em outro prisma, no que se refere às obrigações de fazer, o interesse do credor está direcionado a atividade que será exercida pelo devedor.<sup>111</sup>

Ou seja, considerando a impossibilidade de tributação de um ato omissivo, podem ser classificadas as obrigações em dois grupos: a obrigação de dar e a obrigação de fazer. Esta última é relacionada a uma atividade pessoal do devedor, enquanto que a primeira é caracterizada pela entrega de um bem.<sup>112</sup>

Assim, a obrigação de dar é associada à uma prestação de coisas, atribuição patrimonial pela transferência de propriedade ou desapossamento do devedor, enquanto que a obrigação de fazer é associada à uma prestação de atividade pessoal ou serviço personalizado.<sup>113</sup>

Pode-se recorrer ainda a doutrina mais tradicional, concluindo que essa distinção deve ser realizada adotando como base o interesse do credor, isto é, enquanto nas obrigações de dar o interesse do credor, geralmente, é apenas que a coisa lhe seja entregue, independente do meio realizado para isso, nas obrigações de fazer, o interesse do credor é voltado para o aproveitamento do serviço contratado.<sup>114</sup>

Carlos Roberto Gonçalves aduz que, em regra, nas obrigações de dar o credor tem interesse exclusivo no objeto da prestação, não importando quem seja o devedor. Na obrigação de fazer, por sua vez, em muitas situações, as qualidades do devedor importam ao credor.<sup>115</sup>

Diante dessa breve exposição da distinção dos tipos de obrigações ora relevantes, pode-se concluir que a distinção entre obrigação de dar e fazer não é tema atual, possibilitando o entendimento de que a obrigação de dar tem seu enfoque na entrega

---

<sup>111</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil, volume 2 : obrigações** / Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho. 17.ed. rev., ampl. e atual. de acordo com o novo CPC. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 80 e 92

<sup>112</sup> GIANNICO NETO, Francisco Ettore. A (polêmica) incidência do ISS sobre as atividades do Netflix/Spotify. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.995. ano 107, setembro 2018, p. 557

<sup>113</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: obrigações** / Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosendal, 13.ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019, p. 185.

<sup>114</sup> GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 48.

<sup>115</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, vol. 2: teoria geral das obrigações**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

do bem, enquanto que na obrigação de fazer tem-se o foco na prestação de uma atividade.

Feitas as considerações acerca das distinções entre obrigações de dar e fazer, resta relacionar a conceituação de serviço a entrega de bem ou a obrigação de fazer.

A doutrina e jurisprudência entendem, de forma majoritária, que o conceito de serviço estaria intimamente ligado a uma obrigação de fazer, compreendendo ainda que a obrigação é satisfeita quando há entrega do resultado do serviço.<sup>116</sup>

É necessário que se destaque que, alguns serviços previstos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 exigem o emprego de bens para realização do serviço, sendo necessário que a própria lista faça ressalvas quanto a incidência ou não do ICMS aos bens utilizados.

Elidindo essas ressalvas, não há que se entender pela exigência do ICMS nestas hipóteses, isso porque esses bens devem ser entendidos como meros elementos que integram a prestação de serviço.<sup>117</sup>

A identificação do alcance do termo “serviço” ainda não é questão uníssona na doutrina, sendo esta discussão dividida em algumas teses. O próprio termo utilizado para definir quais são os serviços tributados, qual seja “Serviços de Qualquer Natureza” não facilita a definição de quais serviços seriam abarcados, confirmando a necessidade de esforço para que sejam demarcados os limites ao alcance de tal definição.<sup>118</sup>

De acordo com Robinson Sakiyama Barreirinhas<sup>119</sup> existem três teses essenciais para identificar esse conceito.

Uma das teses é a tese econômica, a qual considera a incidência do ISS sobre circulação de bens imateriais. A tese civilista, por sua vez, entende que o que define a tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação de

---

<sup>116</sup> DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 37.

<sup>117</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 365.

<sup>118</sup> DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 36.

<sup>119</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “Serviços” para Fins de Tributação pelo ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.104, 2004, p. 74.

serviços tipificada pelo Código Civil. A última tese, tese literalista, defende que cabe à lei complementar definir o conceito de serviço.<sup>120</sup>

O Imposto Sobre Serviços, então, tem como sua materialidade a prestação de um serviço, isto é, negócio jurídico que compreenda necessariamente uma obrigação de fazer. Por obrigação de fazer, conforme exposto, entende-se pela “prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro”<sup>121</sup>.

A presente pesquisa inicia agora, então, o estudo acerca do conceito de serviço, essencial à compreensão da materialidade do ISS.

### 3.1.3.2 Conceito jurídico de serviço e sua evolução

De pronto, é importante esclarecer que para a incidência do ISS não basta a mera expectativa de realização da prestação de serviços, é necessário também que aquilo firmado entre o tomador e prestador de serviço seja efetivamente realizado. Somente a partir dessa efetivação da prestação nascerá a obrigação tributária.<sup>122</sup>

Há ainda, porém, entendimento no sentido de que o conceito de serviço não se limitaria a uma prestação pessoal inserida nas obrigações de fazer, podendo alcançar também a cessão de direitos.<sup>123</sup> Este entendimento será analisado a fundo no próximo capítulo deste trabalho, uma vez que implica diretamente na conclusão sobre a forma como deve ocorrer a tributação (se é que de fato deve ocorrer esta tributação) das vendas de licença de uso de *softwares*.

Destaca-se que, com relação ao ISS, apenas são relevantes os serviços onerosos<sup>124</sup> e isto é pacífico. O que será aqui questionado é apenas se os serviços que envolvem licença ou cessão de uso consistem em hipótese ou não de incidência do ISS, para

---

<sup>120</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “Serviços” para Fins de Tributação pelo ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.104, 2004, p. 74.

<sup>121</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8.ed. rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.339.

<sup>122</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 21.

<sup>123</sup> PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. **Imposto sobre serviços: questões polêmicas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. p. 236-237.

<sup>124</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 61

verificar o enquadramento dessas situações envolvendo “*softwares*” como hipótese de incidência ou não deste tributo.

A fim de introduzir esta análise, é necessário interpretar e estudar a lista anexa de serviços relacionada na Lei Complementar 116/2003.

### 3.1.3.3 Interpretação (não) taxatividade e interpretação dos serviços relacionados na lista anexa da Lei Complementar 116/2003

A técnica utilizada pelo legislador para definição dos serviços que seriam tributáveis pelo ISS foi trazer uma lista prevista na Lei Complementar 116/2003.

Diante dessa técnica utilizada, a doutrina se divide em duas correntes: uma delas entende que a interpretação dos serviços presentes na lista deveria ser analisada de forma taxativa, enquanto a outra compreende que a disposição de serviços presentes na lista seria meramente exemplificativa, não esgotando todos os serviços que poderiam ocorrer incidência do tributo.

Há ainda discussão acerca dos limites dessa possibilidade de definir os serviços tributáveis garantida pela Constituição Federal de 1988. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que por “definir” não se quer dizer listar ou discriminar, defendendo que não poderia essa lei infraconstitucional restringir o poder do constituinte.<sup>125</sup>

Defende ainda este autor que se trata o ISS de imposto municipal, o que garante a autonomia do Município para tributar os serviços, sendo antagônico que legislador nacional estipule quais seriam os serviços tributáveis<sup>126</sup>.

Este entendimento, então, defende que os interesses do Congresso não podem prevalecer diante da autonomia municipal, não existindo cabimento jurídico que justifique considerar que o Município fique à mercê dos interesses do parlamento<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. 5. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 519

<sup>126</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.365.

<sup>127</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 365.

Sendo assim, defendem a eficácia mínima da norma que prevê a definição dos serviços de qualquer natureza mediante lei complementar, concluindo que essa norma serviria para explicitar os serviços passíveis de tributação, buscando assim evitar conflitos de competências entre tributos de outros entes federativos.<sup>128</sup>

Por outro lado, tem-se a outra parte da doutrina que defende pela taxatividade da lista, entendendo, portanto, que, não estando o serviço presente na lista anexa da Lei Complementar 116/2003, não haveria como o Município instituir a cobrança desse imposto.

Pontua ainda esta parte da doutrina a impossibilidade de se desprezar a norma que prevê que a Lei Complementar deverá definir os “serviços de qualquer natureza”, e considera que a definição teria como função evitar conflitos de competência, em razão de semelhança no aspecto material do tributo municipal (ISS) ao aspecto material de tributo Estadual (ICMS) e Federal (IPI).<sup>129</sup>

Portanto, para esta parte da doutrina, os serviços que ocasionarão a incidência do ISS serão exclusivamente aqueles previstos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003. A partir da interpretação dessa lista, então, é que surge a discussão acerca sua natureza taxativa ou exemplificativa.

A Suprema Corte já enfrentou o tema, exarando entendimento pela interpretação taxativa dos serviços dispostos na lista<sup>130</sup>. Apesar disso, é importante destacar que essa mesma Corte já trouxe a possibilidade de interpretação ampla e extensiva da lista no julgamento do Recurso Extraordinário 75.952/SP<sup>131</sup>.

Diante destas divergências, José Eduardo Soares de Melo, ao analisar a lista que vigora em conjunto com a Lei Complementar, enumera algumas características que

---

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 366.

<sup>129</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 365-366.

<sup>130</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 77183. Recorrente: Banco do Brasil S.A. Recorrido: Prefeitura Municipal de Promissão. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, DJ de 19 de abril de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172665>>. Acesso em: 27 mar. 2019.

<sup>131</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 75952. Recorrente: Realtur - Cartão especial e turismo S/A. Recorrido: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Min. Thompson Flores. Brasília, DJ de 02 de janeiro de 1973. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171553>>. Acesso em: 27 mar. 2019.

corroboram com a tese de que ela traria a possibilidade de uma interpretação ampla e extensiva dos serviços trazidos:

- a) relacionam negócios jurídicos que não constituem autênticos serviços (...)*
- b) mencionam as expressões “congêneres”, “auxiliares” e “semelhantes”, que não se justificam na tipicidade cerrada;*
- c) a utilização de vocábulos “quaisquer”, “qualquer natureza”, e “qualquer espécie”, confere amplitude a específicos serviços e demanda a utilização de método analógico.<sup>132</sup>*

Assim, essas características presentes na lista demonstram a existência da possibilidade de se realizar uma interpretação ampla e extensiva quanto a ela, vez que faz uso de palavras e expressões que ampliam o rol de serviços abarcados.

Encerrado o estudo acerca dos impostos ICMS e ISS e levando em consideração todos os aspectos e pontos de conteúdo tratados no texto até então, o presente trabalho monográfico começa a entrar na questão principal do tema, qual seja a análise sobre a forma como deve ocorrer, e se deve ocorrer, a tributação das situações envolvendo a licença de uso ou cessão de uso de *softwares*.

---

<sup>132</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 365-366.

## 4 A TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES NO BRASIL

Com relação a comercialização de *softwares*, atualmente muitos deles são vendidos não mais por meio de um bem corpóreo (CD, DVD, mídia digital), mas sim por meio de transferência eletrônica de dados<sup>133</sup>, através da licença ou cessão do direito de uso.

A tributação sobre a venda de *softwares*, mediante licença ou cessão do direito de uso é uma das hipóteses que se esbarra no impasse acerca da tributação através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O ICMS é um imposto de competência estadual, e seu fato gerador é a operação de circulação de mercadorias<sup>134</sup>. Diante disso, alguns Estados entendem pela tributação da comercialização da licença de uso de *softwares* através do ICMS.

Por outro lado, o ISS é um imposto de competência municipal, e seu fato gerador é a prestação de um serviço<sup>135</sup>, fazendo com que alguns Municípios acrescentem no seu leque de competências a cobrança desse tributo em razão da comercialização de *softwares*.

Diante dessa problemática central da corrente pesquisa, busca-se demonstrar que a evolução tecnológica acelerada ocasiona impasses tributários que são discutidos nos tribunais<sup>136</sup>, razão pela qual deve-se analisar as decisões já proferidas acerca do tema, bem como verificar a possibilidade de enquadramento das comercializações de *softwares* no âmbito de incidência de algum dos tributos aqui trabalhados.

---

<sup>133</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Internet: O Direito na Era Virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000. p. 9.

<sup>134</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.243.

<sup>135</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.361.

<sup>136</sup> RE 688.223/PR; ADI 5576/MT; RE 176.626/SP; RE 158.834/SP.

#### 4.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE ALGUMAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DO TEMA

A discussão acerca da tributação de *softwares* não é algo recente nos Tribunais e, deste modo, diante da ausência de uma clara legislação para que possamos definir como deve ser feita a tributação sobre os *softwares*, seja ele presente em um suporte físico ou sendo sua comercialização realizada sem a presença do “corpus mechanicum”, mediante licença de uso e transferência eletrônica de dados, essas discussões já foram levadas até os Tribunais Superiores.

Grande parte das discussões acerca dessa hipótese de tributação se dá exatamente acerca da identificação do que pode se enquadrar em cada uma das hipóteses de incidência dos tributos supracitados.

Neste sentido, é sobre a subsunção ou não da comercialização da licença de uso de *softwares* no fato gerador do tributo que surge o debate doutrinário e jurisprudencial<sup>137</sup> acerca da possibilidade da incidência do ICMS nesses casos.

Esta questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal, oportunidade em que o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, proferiu entendimento no seguinte sentido: “não me parece, no entanto, que a lei ordinária possa oferecer solução satisfatória, e muito menos definitiva, à questão posta nos autos”. Assim, entendeu que esta seria uma controvérsia insolúvel diante da imprecisão do conceito de mercadoria.<sup>138</sup>

Sendo assim, neste referido julgamento o STF entendeu necessário o posicionamento dos Tribunais acerca de alguns conceitos relacionados ao tema, visando uma uniformização de entendimento com finalidade de garantir maior segurança jurídica às partes afetadas por situações de comercialização de *softwares*.

Estas distinções e conceituações estabelecidas pelo STF, através dos votos de seus Ministros, é o que se passa a estudar nos próximos tópicos a fim de elucidar as premissas que levarão à conclusão desta pesquisa.

---

<sup>137</sup> RE 176.626/SP; RE 199.464/SP; RE 285.870/SP; ADI 1.945/MT.

<sup>138</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1766263/SP. Recorrente: Estado de São Paulo Recorrido: Munps Processamento de dados LTDA.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 221 nov. 1998. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=221&dataPublicacaoDj=18/11/1998&incidente=1586587&codCapitulo=3&numMateria=32&codMateria=3>>. Acesso em: 15 out. 2019.

#### 4.1.1 Recurso Extraordinário 176.626/SP

O primeiro caso envolvendo a discussão acerca da tributação dos *softwares* chegou ao Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário 176.626/SP, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.

Nesta oportunidade fora proferida decisão por unanimidade pelo não conhecimento do recurso, entretanto, fora realizada distinção de extrema relevância para a presente pesquisa, no que se refere ao conceito de “*software* de prateleira” do “*software* por encomenda”.

A ação pretendia o reconhecimento da não-incidência do ICMS sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. O Relator entendeu em seu voto que estas operações têm como objeto um direito de uso, sendo este um bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria, e portanto, não poderia ser alvo da incidência do ICMS.<sup>139</sup>

Asseverou, entretanto, que não estaria abarcado pela exclusão da cobrança do tributo as operações de circulação de cópias ou exemplares de programas de computador que fossem produzidos em série e comercializados no varejo, sendo estes os chamados “*softwares* de prateleira”.<sup>140</sup>

Do outro lado, e merecedores de outro tratamento, estariam os “*softwares* por encomenda”, que são aqueles desenvolvidos apenas para buscar o atendimento das necessidades específicas de determinado usuário.

Apesar de toda distinção realizada acerca dos tipos de *softwares*, o Relator entendeu pelo não conhecimento do Recurso Extraordinário, entendendo se tratar esta distinção de questão estranha ao objeto da ação, que se resumiria na tributação ao

---

<sup>139</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1766263/SP. Recorrente: Estado de São Paulo Recorrido: Munps Processamento de dados LTDA.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 221 nov. 1998. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=221&dataPublicacaoDj=18/11/1998&incidente=1586587&codCapitulo=3&numMateria=32&codMateria=3>>. Acesso em: 15 out. 2019.

<sup>140</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1766263/SP. Recorrente: Estado de São Paulo Recorrido: Munps Processamento de dados LTDA.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 221 nov. 1998. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=221&dataPublicacaoDj=18/11/1998&incidente=1586587&codCapitulo=3&numMateria=32&codMateria=3>>. Acesso em: 15 out. 2019.

licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, segundo o qual não caberia a incidência do ICMS, conforme ementa *in verbis*:

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("*software*"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "*software* de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.<sup>141</sup>

Apesar de se tratar de uma decisão do ano de 1998, a distinção realizada entre os *softwares* produzidos em série para serem comercializados no varejo (*softwares* de prateleira) e os *softwares* que são produzidos de acordo com as especificidades dos clientes (*softwares* por encomenda), ainda é utilizada para nortear outras decisões<sup>142</sup> acerca da (im)possibilidade da tributação de *softwares*.

Essa distinção, ainda que de extrema importância, não exauriu as discussões que envolvem os *softwares*, além disso, com a célere evolução tecnológica novas abordagens foram levadas ao Tribunal, de modo que ainda não se pode considerar o esgotamento do tratamento das situações envolvendo programas de computador. Neste sentido, outra decisão relevante para o presente tema será discutida adiante.

<sup>141</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1766263/SP. Recorrente: Estado de São Paulo Recorrido: Munps Processamento de dados LTDA.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 221 nov. 1998, *grifo* *nosso*. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=221&dataPublicacaoDj=18/11/1998&incidente=1586587&codCapitulo=3&numMateria=32&codMateria=3>>. Acesso em: 15 out. 2019.

<sup>142</sup> Nesse sentido: Recurso Extraordinário 199.464-9/SP rel. Ministro Sepúlveda Pertence; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 285.870-6/SP rel. Ministro Ilmar Galvão;

#### 4.1.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT

Conforme já aduzido, o assunto não se mostrou encerrado com o Recurso Extraordinário 176.626/SP, tendo sido o STF responsável por tratar novamente de ação que envolve a tributação de *software*.

Entretanto, nesta segunda situação, tratou-se de questão ainda mais específica, referindo-se à comercialização de *softwares* mediante transferência eletrônica de dados (*download*).

Esta ação foi promovida pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), tendo por objeto a Lei 7.089/1998 do Estado de Mato Grosso, lei esta que trata de normas referentes ao ICMS.<sup>143</sup>

A discussão aqui trazida, e que é de relevância para a presente pesquisa, foi discutida em Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, que perpassou pela discussão acerca da (im)possibilidade de incidência do ICMS sobre os *softwares* adquiridos por meio de *download*.

Nesta ocasião, o Relator Ministro Octávio Gallotti, ao analisar a questão acerca da possibilidade do item VI do § 1º do art. 2º e no § 6º do art. 6º - ambos presentes na lei mato grossense atacada pela Ação Direta de Inconstitucionalidade - dispôs sobre a incidência do ICMS sobre as operações realizadas com programa de computador.

Citando as decisões proferidas no RE 176.626-3/SP e RE 199.464-9/SP, entendeu o Relator pela procedência da medida cautelar pleiteada no caso e buscou “restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso.”<sup>144</sup>

De maneira diversa entendeu o Ministro Nelson Jobim, argumentando pela existência de duas formas de aquisição de programas de computador: a tradição material e a

---

<sup>143</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Recorrente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro Recorrido: Governador do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octávio Gallotti. Brasília, DJ 47 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 28 mai. 2019.

<sup>144</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Recorrente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro Recorrido: Governador do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octávio Gallotti. Brasília, DJ 47 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 12 out. 2019.

aquisição através do ambiente digital. Deste modo, divergiu o Ministro, entendendo que o ICMS poderia incidir sobre os *softwares*, ainda que fossem adquiridos por meio da transferência eletrônica de dados.<sup>145</sup>

Por fim, diante dessa divergência, o Tribunal entendeu por decisão apertada pela possibilidade da incidência do ICMS sobre *softwares* ainda que fossem adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, entendendo que o Tribunal não poderia ignorar situações novas, consequentes das evoluções do mundo real, conforme se observa da parte da ementa transcrita a seguir:

(...) ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...)

A decisão da medida cautelar foi pela constitucionalidade da lei que previa a tributação de *softwares* ainda que estes fossem adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados.

Deste modo, de acordo com a decisão da Corte Suprema, poderiam os programas de computador serem tributados pelo ICMS em qualquer caso, sendo prescindível para tanto, então, a existência de um suporte físico que materializasse o *software* no mundo físico.

Trata-se, portanto, de decisão de extrema importância para o tema aqui discutido, uma vez que decidiu pela possibilidade de incidência do ICMS na comercialização do *software*, ainda que este não seja obtido através de suporte físico que somatize à ideia de mercadoria.

Ainda que seja possível identificar a importância desta medida cautelar, deve-se atentar ao fato de que ainda não foi proferida decisão definitiva. De qualquer modo, com o indeferimento da liminar requerida, a lei mato grossense se mantém

---

<sup>145</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Recorrente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro Recorrido: Governador do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octávio Galloti. Brasília, DJ 47 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 12 out. 2019.

possibilitando a tributação sobre a comercialização de programas de computador, através do ICMS, ainda que este seja obtido mediante *download*.

Diante dessa decisão, faz-se necessária profunda análise acerca da materialidade já tratada, buscando questionar a subsunção do fato ocorrido quando da comercialização de *softwares* mediante licença de uso à norma existente que define o fato gerador dos tributos de ICMS e ISS.

## 4.2 A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA COMERCIALIZAÇÃO DE LICENÇA DE USO DE *SOFTWARES*

Diante das inovações tecnológicas a forma de comercialização dos *softwares* tem mudado, em decorrência disso surge a necessidade de análise acerca da possibilidade de enquadramento desses novos fatos às hipóteses de incidência de cada um dos tributos do Sistema Tributário Nacional.

O presente trabalho monográfico trata, especificamente da comercialização de *softwares* mediante licença ou cessão de uso, de modo que deve ser estudada a possibilidade da sua incidência através do ISS e do ICMS. Os próximos tópicos do presente capítulo buscam realizar essa análise baseando-se em posições doutrinárias, bem como realizar estudo acerca das decisões dos Tribunais acerca do tema.

### 4.2.1 (Im)possibilidade de enquadramento na hipótese de incidência do ICMS

Uma vez estabelecidos os pressupostos acerca da possibilidade de incidência do ICMS, deve-se então realizar análise acerca da sua incidência nas operações que envolvem os *softwares*, mais especificamente aqueles obtidos através da licença ou cessão de uso, sendo estas o núcleo do presente trabalho monográfico.

Diante disso, deve ser analisado o enquadramento da comercialização dos programas de computador nos conceitos jurídicos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”.<sup>146</sup>

---

<sup>146</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 13.

O debate quanto ao conceito de operação reside sobre a consideração se a comercialização de *softwares* mediante licença ou cessão de uso ocorre ou não transferência da titularidade capaz de caracterizar como uma operação mercantil, o que, conseqüentemente, ocasiona a dúvida acerca de se essas operações seriam hipóteses de incidência do ICMS ou não.

A partir disso, com a ampliação no espectro da competência do ICMS mediante Emenda Constitucional n. 18 de 1965, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli aduz que esta ampliação passou a abarcar qualquer negócio jurídico que implicasse em uma circulação de mercadorias, destinadas ao consumidor final.<sup>147</sup>

Assim, conclui o autor afirmando que a competência entregue ao Estado seria ampla suficiente para alcançar todos negócios jurídicos que envolvam mercadoria, bastando a caracterização de uma das partes como comerciante.<sup>148</sup>

José Eduardo Soares de Melo indica que para conceituação da operação e possível enquadramento na hipótese de incidência tributária, basta que tenhamos a prática de ato jurídico de transmissão de direitos exercidos sobre a mercadoria.<sup>149</sup>

Acerca do tema também pode-se colimar que Roque Antônio Carrazza deixa bem claro em sua obra que, na operação de comercialização através da licença de uso, o licenciado não tem para si transferida a propriedade do *software*, isto é, não passa a deter a titularidade jurídica da propriedade intelectual.<sup>150</sup>

Em verdade, nesta operação o licenciador apenas confere ao licenciado o direito de vir a utilizá-lo, através da simples cessão do direito de uso, não conferindo a este a propriedade do bem<sup>151</sup>.

Outro conceito que deve ser analisado antes de enquadrar hipótese de incidência do ICMS sobre o licenciamento de *softwares* é a existência de circulação.

Conforme anteriormente aduzido, a circulação que importa para a definição acerca da incidência ou não do ICMS é a circulação jurídica, vez que a mera circulação física

---

<sup>147</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.59, 2000, p. 84.

<sup>148</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.59, 2000, p. 84.

<sup>149</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 243-244

<sup>150</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 180-183.

<sup>151</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 177-178.

não caracteriza o aspecto material, não gerando a possibilidade de cobrança do tributo aqui explicitado.

Defende-se, por uma via, a impossibilidade da cobrança em razão da inexistência de circulação jurídica nas operações de licenciamento ou cessão de uso. Neste sentido, argumenta-se que a mera cessão de direitos não ocasiona, em nenhuma hipótese, a transferência de titularidade do bem sujeito à mercancia. Em razão disso, não se demonstraria possível a cobrança de ICMS-Mercadorias.<sup>152</sup>

Destaca-se, entretanto, que, para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a circulação jurídica seria perfeita quando ocorresse a mudança de titularidade. Importando notar que, deste modo, a titularidade de uma mercadoria pode ser entendida pela detenção de poderes jurídicos de disposição sobre ela, não necessariamente abarcando apenas as situações de propriedade.<sup>153</sup>

Em realidade, o conceito de circulação é mais abrangente do que o conceito de transmissão de propriedade, sendo a circulação caracterizada fundamentalmente pela transmissão de poderes jurídicos de disposição de uma mercadoria.<sup>154</sup>

Uma vez sendo entendido que a circulação jurídica não depende apenas da circulação física, pode-se aduzir que, como já referido em capítulo anterior, a licença e a cessão de uso são instrumentos que viabilizam utilização do serviço fornecido pelo programa de computador<sup>155</sup>.

Contudo, obstáculo também é encontrado na tentativa de enquadramento do programa de computador, isto é, um bem incorpóreo, no conceito de mercadoria para que possamos concluir pela possibilidade ou não da incidência do ICMS.

Acerca desse tema, os Tribunais superiores decidiram que os *softwares* podem ser alcançados pelo conceito constitucional e legal de mercadoria e conseqüentemente serem adicionados à hipótese de incidência do ICMS, ainda que se tratando de bens

---

<sup>152</sup> CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA, Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com software via download e streaming.** Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 468-469.

<sup>153</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Editora Revista do Tribunais. vols. 25/26, p. 111

<sup>154</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Editora Revista do Tribunais. vols. 25/26, p. 112

<sup>155</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários.** Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 24.

incorpóreos, desde que produzidos em série e caracterizem operações de circulação mercantil.<sup>156</sup>

Também se posicionou a Suprema Corte considerando ser irrelevante a existência de bem corpóreo, indicando que não se pode ignorar situações novas que ocorrem no mundo, decorrentes do avanço da tecnologia, tomando como base apenas premissas jurídicas não mais corretas ou coerentes com a realidade. Indicaram ainda os Ministros que essa postura retrógrada apenas enfraqueceria o texto constitucional, impedindo a abertura dos conceitos de acordo com evolução dos fatos da vida.<sup>157</sup>

Portanto, entendeu a Suprema Corte que não seria razoável excluir do conceito de mercadoria os bens incorpóreos, uma vez que estes só têm crescido em quantidade, aumentando, conseqüentemente, a importância financeira da comercialização destes bens para os entes federativos. Concluiu, então, o STF que estas relevantes mudanças fáticas precisam ser consideradas.

Apesar do entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, Carrazza chama atenção ao fato de que a distinção feita entre o *software* que é produzido em série e comercializado no varejo e o *software* produzido de acordo com as necessidades do cliente, não se trata de uma classificação relacionada à ótica jurídica, sendo esta uma distinção de caráter meramente econômico.<sup>158</sup>

Dito isso, ele avança afirmando que o objeto da operação jurídica aqui tratada é o licenciamento dos direitos sobre o programa de computador, e não a sua venda, concluindo que nessas operações tem-se, na verdade, uma cessão de direitos, não sendo esta, portanto, uma operação comercial passível de tributação através de incidência do ICMS.<sup>159</sup>

Assim, em argumentação contrária à compreensão exarada pela Suprema Corte acerca da possibilidade de tributação de *softwares* de prateleira, Carrazza aduz que a entrega de um bem corpóreo como consequência de uma cessão de direitos, não

---

<sup>156</sup> FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. A exigência do ICMS sobre programas de computador. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.988. ano 107, fevereiro 2018, p. 325

<sup>157</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Recorrente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro Recorrido: Governador do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octávio Galloti. Brasília, DJ 47 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 28 mai. 2019.

<sup>158</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 177-179.

<sup>159</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 177-179.

deve acarretar a incidência de ICMS. Isto porque, esse tributo apenas incide sobre operação mercantil com fim em si mesma, não podendo abarcar operação que seja meio para concreção de outro fim.<sup>160</sup>

Prossegue Roque Antônio Carrazza, defendendo, conforme já havia sido exposto, que o conceito de “mercadoria” apenas contemplaria bem corpóreo, não sendo abarcados os bens incorpóreos, como é o caso dos bens digitais e o fornecimento de energia elétrica. Este autor indica ainda que, os negócios jurídicos realizados com *softwares* não transferem a propriedade dos direitos autorais, mas apenas o seu direito de uso, mediante contrato de licença de uso.<sup>161</sup>

Então, para Roque Antônio Carrazza, devem ser excluídos do conceito de mercadoria os bens imóveis, os direitos, serviços e os bens incorpóreos de forma geral<sup>162</sup>, retirando, portanto, o *software* do conceito de mercadoria, vez que este não se confunde com o suporte corpóreo que o materializa no mundo físico.

Para essa linha, a expressão “mercadoria” apenas seria utilizada para fazer alusão ao bem móvel inserido na mercancia, isto é, bem destinado à revenda, sendo essa aquisição e revenda os objetos da atividade empresarial. Portanto, para esta definição, apenas estariam abarcados os bens tangíveis, não podendo incluir os bens que não seriam materialmente identificados, como é o caso dos *softwares*.<sup>163</sup>

Nesta mesma linha, Hugo de Brito Machado afirma que não sendo o *software* bem corpóreo, ele não é efetivamente mercadoria, de forma que seria ilógica a exigência do ICMS sobre a sua comercialização.<sup>164</sup>

Assim, esta primeira linha doutrinária defende a impossibilidade de o conceito de “mercadoria” contemplar bem incorpóreo, de forma que os “*softwares*” comercializados por licença ou cessão de uso, foco do presente trabalho, não estariam abarcados neste conceito.

---

<sup>160</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 188-189.

<sup>161</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 48.

<sup>162</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 48-49 .

<sup>163</sup> BERGAMINI, Adolpho. A Não Incidência do ISS nas Operações com *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 16.

<sup>164</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 97.

Em outra esteira, já se defende que, em razão do surgimento de novas modalidades de negócios jurídicos, é essencial que se realize uma renovação do conceito<sup>165</sup>, neste sentido, José Eduardo Soares de Melo aduz:

*Mercadoria é bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica conforme previsto no art. 155, § 3º, CF.<sup>166</sup>*

Este autor se alinha à parte da doutrina que defende que a identificação de determinado bem como mercadoria é possível ainda que seja ele um bem virtual.

Nessa linha, seriam considerados dois parâmetros para determinar uma situação enquanto hipótese de incidência do ICMS ou não: a inclusão no conceito de mercadoria de todos os bens, ainda que incorpóreos, desde que fossem objeto de mercancia com habitualidade e que fossem objeto do lucro de um comerciante e, ainda, a exclusão da hipótese de incidência do ICMS de todos os bens alvo da tributação através de outros impostos, mediante delegação de competência constitucional.<sup>167</sup>

Contudo, José Eduardo Soares de Melo faz ainda uma última distinção ao tratar do *download* e afirma que

*O download (transporte de arquivos da internet para outro computador, ou transferência de dados de um micro a outro micro), como é o caso de fornecimento de produtos, bens e serviços de diversificada natureza (leilões, filmes, música), também não caracteriza mercadoria.*

*Este bem digital não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II) de mercadoria, além do que o respectivo *software* representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica.<sup>168</sup>*

Conclui ainda o autor que os conceitos de operação, circulação e mercadoria estão fortemente ligados, de forma que os intérpretes e os destinatários do ICMS devem tomá-los na sua concepção jurídica no que toca à determinação ou não da sua incidência. Frisa ainda que a operação mercantil consiste em uma obrigação de dar

---

<sup>165</sup> BERGAMINI, Adolpho. A Não Incidência do ISS nas Operações com *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 16-17.

<sup>166</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, *grifo nosso*, p.248-249

<sup>167</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p.93-95

<sup>168</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.249-250

(atividade-fim), não sendo relevante juridicamente a atividade meio, a qual pode, inclusive, consistir em uma obrigação de fazer.<sup>169</sup>

Nesse sentido, também pode ser citada a posição de Alberto Carbonar e Liziane Angelotti Meira, no sentido de que as operações realizadas com *softwares*, sejam elas através de *download* ou *streaming*, são realizadas por meio dos contratos de licença de uso. Deste modo, não há transferência de titularidade jurídica do bem digital, de forma que não se mostra possível a cobrança da exação.<sup>170</sup>

Essa posição define ainda que, apenas é possível a cobrança do ICMS caso o bem digital seja materializado através do “*corpus mechanicum*”, mas não porque somente se enquadram no conceito de mercadoria os bens corpóreos, mas sim porque seria possível a cobrança sobre o valor do suporte físico em que se encontra materializado o *software* já que este teria a sua titularidade transferida para o adquirente, sendo ainda inviável a incidência sobre o programa de computador ali armazenado, uma vez que este é regido por contrato de licença de uso, não havendo transferência de titularidade e conseqüentemente não sendo possível o seu enquadramento na hipótese de incidência do “ICMS-Mercadorias”.<sup>171</sup>

Há ainda quem sustente que esse enquadramento do bem na divisão em bem corpóreo ou incorpóreo se trata apenas de aspecto acessório, e não definitivo do conceito de mercadoria. Isto é, uma vez caracterizado o objeto do negócio como bem corpóreo, isso apenas terá efeito de acrescer a ideia de mercadoria, não podendo concluir acerca da exclusão dos bens incorpóreos da definição desse conceito.<sup>172</sup>

Pode-se apontar também o entendimento de Guilherme Pereira das Neves, que é aliado ao entendimento segundo o qual o conceito de mercadoria privilegia dois elementos: o tipo de negócio jurídico e a qualidade das partes envolvidas. Deste modo ele entende que a característica física do objeto de um contrato mercantil se torna irrelevante. Em razão disso, defende a ideia de que bens intangíveis vendidos por

---

<sup>169</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.249-250

<sup>170</sup> CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA, Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 468-469.

<sup>171</sup> CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA, Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 468-469.

<sup>172</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.59, 2000, p. 84.

meio da *internet*, através de contrato de compra e venda mercantil e por pessoas enquadradas como comerciantes, se emoldura também no conceito de mercadoria.<sup>173</sup>

O autor afirma ainda que o fato do conteúdo ser disponibilizado mediante *download*, sem a presença do suporte físico, não pode ser utilizado para excluir o bem do conceito de mercadoria, uma vez que isso diz respeito apenas ao transporte do objeto, e não a sua qualificação.<sup>174</sup>

Marco Aurélio Greco, aduz que as operações de comercialização que tenham como objeto *software* que seja disposto em suporte físico serão abrangidas pela materialidade da competência tributária do ICMS, e que, da mesma forma, seriam abarcados também aqueles cujo o *download* é realizado pela *internet*, ainda que sem a existência de nenhum suporte físico.<sup>175</sup>

Assim, diante da apresentação dos conceitos doutrinários, pode-se aduzir que, apesar da visão tradicionalista na qual a concepção de mercadoria não abarcaria os bens intangíveis, a doutrina avançou os estudos acerca desta conceituação de forma que o conceito de mercadoria mais atual não abarca apenas os bens corpóreos, abrangendo também os bens incorpóreos destinados à mercancia.

Entretanto, apesar de ser o *software* um bem incorpóreo possível de ser classificado enquanto mercadoria, isso por si só não autoriza a incidência do ICMS sobre todas as operações envolvendo este bem. Isto porque quando se trata dos contratos de licença e cessão de direito de uso, conclui-se que estas operações não implicam na transferência de titularidade do bem, não se caracterizando como uma operação mercantil e, assim, não sendo possível, portanto, o enquadramento dessas operações de licença e cessão de uso de *softwares* na hipótese de incidência do ICMS-Mercadorias.

Deste modo, apesar de o Direito dever estar atento às situações novas da realidade social, a competência constitucional entregue aos entes federativos deve se limitar apenas aos conceitos dispostos pela Carta Magna. Por isso, a ampliação deste âmbito

---

<sup>173</sup> NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS - Comercialização de Conteúdos Digitais na Internet - Imunidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.74, 2001, p. 52.

<sup>174</sup> NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS - Comercialização de Conteúdos Digitais na Internet - Imunidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.74, 2001, p. 52.

<sup>175</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 93-95

de incidência para abarcar as operações não mercantis e que não implicam em transferência de titularidade do bem, como é o caso da comercialização de licença e cessão de uso de *softwares*, não pode ser realizada por mera liberalidade dos entes, já que isto implicaria numa tributação não intentada pela Constituição Federal.

Assim, conclui-se pelo não enquadramento da situação em estudo nas hipóteses do ICMS-Mercadoria. Passa-se agora à análise da possibilidade de enquadramento nas hipóteses de incidência do ISS.

#### 4.2.2 (Im)possibilidade de enquadramento na hipótese de incidência do ISS

Superada a análise dos pressupostos para incidência do Imposto Sobre Serviços, deve-se analisar a possibilidade de enquadramento da comercialização de licença e cessão de uso de *softwares* nas hipóteses de incidência do ISS, ou seja, do campo tributável municipal.

A materialidade do ISS consiste em uma prestação de serviço, a qual se constitui em uma obrigação de fazer como atividade-fim do contrato firmado.<sup>176</sup>

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o núcleo material da incidência do ISS é a prestação de serviço, sendo esta uma conduta humana que visa adimplir uma obrigação de fazer, sendo o fim buscado pelo credor o aproveitamento do serviço contratado<sup>177</sup>.

Deste modo, entende Adolpho Bergamini, que as hipóteses de incidência do ISS nas comercializações de *software* estarão vinculadas à sua customização ou personalização de acordo com as especificidades designadas pelo usuário, de forma que preencha as necessidades do cliente<sup>178</sup>.

---

<sup>176</sup> BERGAMINI, Adolpho. A Não Incidência do ISS nas Operações com *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 13-14.

<sup>177</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 888.852/ES. Recorrente: Município de Serra/ES Recorrido: Uchoa Fontes Granitos LTDA.. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 04 de nov. 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=804041&num\\_registro=200602051590&data=20081201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=804041&num_registro=200602051590&data=20081201&formato=PDF)>. Acesso em: 08 out. 2019.

<sup>178</sup> BERGAMINI, Adolpho. A Não Incidência do ISS nas Operações com *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 13-14.

Este pensamento está em consonância com o quanto já decidido pela Corte Suprema no julgamento do RE 176.626-3/SP, no que se refere a hipótese dos chamados *softwares* por encomenda.

Entretanto, em análise acerca da decisão proferida no Recurso Extraordinário 176.626-3/SP pelo Supremo Tribunal Federal, aduz Douglas Yamashita que não fora enquadrada na decisão, a operação de licenciamento de uso como serviço. Conclui o autor que o objeto de uma prestação de serviço seria apenas o desenvolvimento do *software* por encomenda, não podendo ser abarcado o seu licenciamento como serviço.<sup>179</sup>

Subscrevendo este entendimento, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, utiliza-se do pressuposto já abordado na presente pesquisa, de que o programa de computador é “atividade criativa e intelectual”, e que por decorrência expressa da legislação tem como proteção direitos autorais, para defender que não há como abranger a licença ou cessão de uso em hipótese tributável pelo ISS<sup>180</sup>. Isto em razão da inexistência de esforço físico ou intelectual do cedente, de modo que se torna inviável a caracterização da hipótese como uma prestação de serviço.<sup>181</sup>

Também entende neste sentido Roque Antonio Carrazza, cuja obra explica que a natureza jurídica da operação realizada na comercialização de *software* mediante licenciamento de uso é de cessão de direitos. Baseando-se nesse entendimento, ele conclui seu raciocínio afirmando que na cessão onerosa do direito de uso de *software* a prestação consiste na entrega de uma coisa, isto é, uma obrigação de dar. Deste modo, não se teria espaço para tributação através do ISS, uma vez que a prestação de serviços exige a execução de uma obrigação de fazer.<sup>182</sup>

Carrazza ainda ressalta o fato de que a incidência do ISS também não será possível, mesmo que em se tratando de *softwares* personalizados ou customizados, argumentando que nas hipóteses de programas de computador por encomenda, a

---

<sup>179</sup> YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de *Software* no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.141, 2007, p. 65-66.

<sup>180</sup> PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 25-26.

<sup>181</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 394.

<sup>182</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 182.

prestação de serviço se referiria apenas a uma atividade-meio utilizada para concreção da atividade-fim, que seria a cessão do direito de uso.<sup>183</sup>

Ressalta o autor, por fim, mais uma vez, que não é qualquer prestação de serviço que caracterizaria hipótese de incidência do ISS, mas apenas aquela que executa de forma remunerada, como atividade-fim, através de contrato bilateral, uma obrigação de fazer, em benefício do tomador do serviço.<sup>184</sup>

Ocorre que, de modo diverso ao explicitado, especificamente acerca do licenciamento ou cessão de uso dos *softwares*, estabeleceu a lista anexa à lei complementar n. 116/2003, no seu item 1.05, esta operação destacada como um serviço tributável pelo ISS, nos termos:

***Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (...) 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. (...)***

Entretanto, conforme já aduzido no capítulo anterior, a presença de determinado item na lista de serviços anexa, não caracteriza o item necessariamente como um serviço, isto é, caso a lista disponha sobre hipótese que não seja um serviço, este item estará confrontando a Constituição Federal.<sup>185</sup>

Importa anotar ainda que na operação de licenciamento ou cessão de uso, o titular dos direitos autorais do *software* realiza a entrega de determinado bem ao licenciado, de modo a permitir o uso do programa. Portanto, não se observa nesta operação, de acordo com Aires F. Barreto, esforço físico ou intelectual que possa caracterizar a prestação de serviço necessária para que se torne fato tributável pelo ISS. Assim, entende o referido autor que a natureza típica da licença de uso é uma obrigação de dar.<sup>186</sup>

Nesta mesma lógica, de acordo com Emerson Vieira Reis, conquanto tenha sido entregue aos Municípios autonomia, não se demonstra viável que se permita que estes tenham autorização para incluir no seu âmbito tributável atividades que não sejam serviços, visto que isso implicaria uma clara violação à Constituição.<sup>187</sup>

<sup>183</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 183.

<sup>184</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 183.

<sup>185</sup> DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.16, n. 99, set./out. 2014, p. 33.

<sup>186</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 394.

<sup>187</sup> REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 160, jan. 2009, p. 25-34.

Realizando análise das posições doutrinárias e jurisprudenciais postas, é possível perceber que a conclusão pela tributação do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador não é o caminho mais aceito.

Em que pese a legislação específica trazer a possibilidade da tributação, abarcando esse licenciamento como um serviço, a doutrina se mostra contrária a este entendimento.

Assim, a natureza jurídica do licenciamento é de cessão de direitos, de modo que se refere a uma obrigação de dar, a qual não se encaixa na materialidade do imposto municipal sobre prestação de serviços (o qual recai apenas sobre obrigações de fazer enquanto atividades-fim).

#### 4.2.3 Possibilidade de instituição de imposto residual

Um último ponto a ser tratado neste trabalho é acerca da possibilidade de instituição de imposto residual. Ocorre que como decorrência da delegação de competência realizada pela Constituição Federal, observa-se a existência de competência residual entregue à União (art. 154, I, Constituição Federal<sup>188</sup>), através da qual pode ela instituir novos impostos cujos fatos geradores e bases de cálculo não sejam coincidentes com aqueles já atribuídos a impostos já discriminados na Carta Magna, sendo necessário também que estes sejam não-cumulativos.<sup>189</sup>

Isto somado ao fato de que, conforme exposto, a comercialização de licença de uso de *software* não se subsume às normas tributárias existentes e não se enquadram nas hipóteses de incidência dos tributos estudados nesta pesquisa, quais sejam, ICMS e ISS, implica em dizer que o único modo através do qual seria possível a tributação destas situações seria se a União, mediante o exercício da sua competência residual, instituísse imposto que abarcasse a licença e cessão de direito de uso de *softwares*.<sup>190</sup>

---

<sup>188</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 18 out. 2019.

<sup>189</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 18 out. 2019.

<sup>190</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 181-183.

Desse modo, pode-se aduzir, então, que o licenciamento dos *softwares* não poderá ser incluído no âmbito de incidência nem do ICMS-Mercadoria nem do ISS, conforme explicitado nos tópicos anteriores, mas apenas através do exercício da competência residual da União a fim de que seja instituído novo imposto para abarcar esta hipótese fática.

---

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou o estudo dos diplomas normativos do Direito Tributário que sofrem com a evolução tecnológica que ocorre de forma acelerada em na sociedade.

Com o advento das novas tecnologias, os tributos buscam atrair para si as situações não mais facilmente identificáveis dentre as suas hipóteses de incidência em razão da mudança da sociedade e das suas relações.

Diante disso, buscou-se demonstrar no segundo capítulo a forma como a evolução tecnológica alterou as relações e as formas de interação da sociedade, buscando deste modo, alcançar os pressupostos que afetaram diretamente o Direito, mais especificamente o Direito Tributário. Diante disso fez-se necessária a demonstração das formas de comércio e como elas são realizadas, e como a tecnologia pode influenciar nessas operações.

Estabelecida essa premissa, passou-se a tratar acerca da necessidade do direito se adequar às inovações, de modo que os operadores do Direito devem se munir de relatórios especializados a fim de buscar de forma concreta a solução de situações que, de logo, não aparentam ser solucionáveis com as normas tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Ainda no estabelecimento das premissas decorrentes da evolução tecnológica, demonstrou-se a grande mudança nas operações do comércio, de modo que este passou a ser realizado através do ambiente digital, sendo denominado *e-commerce*, analisando-se as normas tributárias aplicáveis.

O *e-commerce*, neste âmbito, passou a afetar também as relações que envolvem bens intangíveis, de modo que se questionou acerca da possibilidade de incidência das regras já existentes para bens tangíveis, concluindo que o desafio seria ainda maior para os operadores do direito, de modo que devem se manter em harmonia com essas transformações.

Foi feita então, a conceituação do *software*, de modo a demonstrar a regulamentação legal acerca dele no nosso ordenamento, assentando que o *software* se trata de

sequência lógica de instruções escritas em linguagem de programação, de modo que possam ser executadas sequencialmente tentando atingir determinado objetivo.

Concluiu-se também acerca da desnecessidade de existência física do *software*, classificando-se ele como bem imaterial. Deste modo, concluiu-se pela impossibilidade de se confundir o programa de computador com o seu suporte físico, vez que este trata-se apenas de meio de armazenamento do *software*.

Foi confirmado ainda que, mediante análise legislativa, os programas de computador são obras intelectuais, de modo que sua propriedade pertence ao seu autor intelectual, excepcionando-se as situações dispostas em lei, tais como quando o desenvolvimento dos *softwares* se dê por relação de emprego, prestação de serviço, situações em que a propriedade será do empregador ou do contratante.

Diante disso confirma-se que na comercialização dos *softwares* a propriedade normalmente não é transferida, sendo realizada apenas a permissão de uso, que pode ocorrer por meio de licença de uso ou cessão de uso.

Em seguida, foi estudada a natureza jurídica da licença e da cessão de uso, de modo a determinar que estes são instrumentos que buscam permitir a utilização de serviço fornecido pelo programa de computador, sendo uma outorga de autorização específica de uso de um *software*.

No terceiro capítulo da corrente pesquisa, fora introduzida noção acerca da competência tributária, sendo estabelecido que esta não pode ser confundida com capacidade tributária ativa.

Concluiu-se que a Constituição Federal distribui entre os entes federativos a competência designada para eles, possibilitando que os entes instituem seus tributos baseando-se nas balizas criadas pela própria Carta Magna. Diante disso, o ente tem a possibilidade de instituir tributos de forma abstrata, descrevendo a hipótese de incidência, sujeitos ativos e passivos, bem como seus aspectos quantitativos.

Em seguida, passou-se ao estudo dos tributos em espécie, perpassando por seus marcos de competência, bem como por suas materialidades, objetivando analisar a possibilidade de enquadramento da situação concreta do presente trabalho monográfico nas hipóteses de incidência do ICMS-Mercadoria ou do ISS.

O ICMS abarca diferentes hipóteses de incidência, de modo que apenas interessou ao corrente trabalho a análise da hipótese de incidência do ICMS-Mercadorias, cuja incidência se dá sobre as operações de circulação de mercadoria.

Deste modo foi realizada a demonstração de linhas doutrinárias acerca dos conceitos que envolvem este tributo, de modo a definir o pressuposto das situações nas quais haveria a subsunção no seu fato gerador.

Em primeiro plano foi realizada análise acerca do conceito de operação, concluindo-se pela necessária transferência de direitos sobre mercadorias, mediante negócio jurídico, para que se configure hipótese incidência do ICMS.

Quanto a circulação, entende-se que a circulação que importa para a caracterização do ICMS é apenas a circulação jurídica, de modo que não se poderia confundir esta com a circulação física. Inclusive, foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a mera circulação física não ensejaria na cobrança deste imposto.

Acerca do conceito de “mercadoria” foram trazidas hipóteses doutrinárias distintas, uma delas defendendo a possibilidade de enquadramento de bens incorpóreos neste conceito, enquanto a outra afirmando não ser possível a conceituação de um bem incorpóreo como mercadoria.

Concluiu-se que não poderiam ser ignoradas as situações que envolvem as transformações das relações cotidianas, de modo que bens incorpóreos podem ser também considerados como mercadorias.

Passou-se a tratar acerca da materialidade e incidência do ISS. De logo, deixou-se claro a impossibilidade de incidência do ISS sobre os serviços já abarcados no âmbito constitucional do ICMS, retirando assim da sua competência os serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

Constatou-se então que o ISS tem como sua materialidade a prestação de serviço, sendo esta necessariamente uma obrigação de fazer, não bastando a sua expectativa de realização, apenas nascendo a obrigação tributária a partir da efetivação da prestação do serviço.

No quarto capítulo, buscou-se abordar especificamente a tributação sobre *softwares* no Brasil, de modo a discutir as decisões já proferidas no STF sobre o tema, bem

como a aplicação dos conceitos doutrinários importantes para a formação das premissas sobre o tema que já haviam sido expostos nos capítulos anteriores.

Foram trazidas duas decisões de grande importância para a temática da pesquisa. A primeira delas foi proferida nos autos do Recurso Extraordinário 176.626/SP e estabeleceu a distinção acerca da classificação dos *softwares* em *softwares* de prateleira e *softwares* por encomenda.

Além disso, esta decisão entendeu pela possibilidade de incidência do ICMS-Mercadoria nos casos de operações envolvendo os *softwares* de prateleira, aduzindo ainda que na hipótese de *software* customizado à medida das exigências do cliente, por sua vez, caberia a incidência do ISS.

A segunda decisão mencionada foi referente à medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT, a qual estabelece a possibilidade de incidência do ICMS ainda que o programa de computador seja transferido mediante download.

Por fim, analisou-se a possibilidade de enquadramento das hipóteses de incidência nas operações de licenciamento ou cessão de uso de *software*, com base nos fundamentos das decisões e nas opiniões e conceitos da doutrina que foram explicitadas ao longo de todo o trabalho.

Acerca do ICMS, constatou-se que apesar da existência de visão tradicionalista segundo a qual a concepção de mercadoria não abarcaria os bens intangíveis, a doutrina avançou os estudos de forma a abranger também os bens incorpóreos nessa conceituação.

Entretanto, concluiu-se que, ainda que possa o *software* ser caracterizado como um bem incorpóreo que se encaixa no conceito de mercadoria, isso não autoriza, por si só, a incidência de ICMS-Mercadoria. Isto porque, quando se trata especificamente acerca dos contratos de licença e cessão do direito de uso de *software*, pode-se concluir que estas são operações de cessão de direitos que não implicam na transferência de titularidade do bem, não podendo ser caracterizadas como operação mercantil, de modo a afastar a possibilidade de incidência do ICMS-Mercadoria.

Concluiu-se ainda que não é possível a ampliação do âmbito de incidência do referido imposto para abarcar operações não mercantis, ou seja, que não implicam na

transferência de titularidade do bem, por mera liberalidade do ente, uma vez que isto implicaria numa tributação não intentada pela Constituição Federal.

Quanto à possibilidade de incidência do ISS, analisando a Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, está previsto no item 1.05 da lista o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Entretanto, entendeu-se que a presença de determinado item na lista de serviços presente no anexo da Lei Complementar não caracteriza automaticamente o item como um serviço, uma vez que a isso deve se somar a caracterização de uma obrigação de fazer enquanto atividade-fim da contratação onerosa. Assim, não podem os Municípios incluírem no seu âmbito tributável através do ISS, atividades que não sejam serviços.

Desse modo, ao final da análise doutrinária e jurisprudencial acerca do tema foi possível perceber que o licenciamento de *softwares* não poderá ser abarcado na hipótese de incidência de nenhum desses dois tributos, uma vez que a natureza jurídica do licenciamento é de cessão de direitos, operação não mercantil, uma vez que não há transferência de titularidade, envolvendo uma obrigação de dar, não se encaixando na materialidade do imposto municipal nem do imposto estadual.

Por fim, conclui-se o presente trabalho aduzindo que a tributação das operações de licença ou cessão de uso de *softwares* realizada por meio do ICMS-Mercadoria ou do ISS seria ampliar deliberadamente pelos entes as suas competências tributárias constitucionalmente previstas. Desse modo, a tributação da comercialização de licença de uso de *softwares* poderá ocorrer apenas no caso do exercício da competência residual da União a fim de que seja instituído novo imposto para abarcar esta hipótese fática.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber; Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista do Tribunais. vols. 25/26.

ATHENIENSE, Alexandre. Informatização e prática da advocacia no mundo contemporâneo. **O Direito e as Novas Tecnologias**. Disponível em: <<http://www.dnt.adv.br/noticias/cibercultura/informatizacao-e-pratica-da-advocacia-no-mundo-contemporaneo-3/>>. Acesso em: 14 out. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “Serviços” para Fins de Tributação pelo ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.104, 2004.

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

BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS e Comércio de “Mercadorias” Intangíveis, via Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.88, 2003.

BERGAMINI, Adolpho. A Não Incidência do ISS nas Operações com *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set/out. 2014.

BORGES, Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: RDA v. 103.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Da não Incidência do ISS sobre Cessão de Direito de Uso de Marcas e de Sinais de Propaganda. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.195, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

BRASIL. **Lei 9.609** de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm)>.

BRASIL. **Lei 9.610** de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 888.852/ES. Recorrente: Município de Serra/ES Recorrido: Uchoa Fontes Granitos LTDA.. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 04 de nov. 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=804041&num\\_registro=200602051590&data=20081201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=804041&num_registro=200602051590&data=20081201&formato=PDF)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf)>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Recorrente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro Recorrido: Governador do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octávio Galloti. Brasília, DJ 47 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1766263/SP. Recorrente: Estado de São Paulo Recorrido: Munps Processamento de dados LTDA.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 221 nov. 1998. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=221&dataPublicacaoDj=18/11/1998&incidente=1586587&codCapitulo=3&numMateria=32&codMateria=3>>.

CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA , Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARPINETTE, Ana Carolina; CONCA, Gabriela. É possível a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais?. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.992. ano 107, junho 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. **Software: lei, comércio, contratos e serviços de informática**. Rio de Janeiro: Esplanada, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. 5. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos Jurídicos da Internet**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA JUNIOR, Marco Aurélio. *Software: de quem é a propriedade intelectual?*. In: RODOVALHO, Thiago; MIGUEL, Jamil; HEINEMANN FILHO, André Nicolau; DEL ALAMO, Fabrício Peloia; OLIVEIRA, Alexandre Gindler de. **Temas de Direito Contemporâneo**. 1. ed. Campinas: Millennium Editora, 2013.

COSTA, Alex Bastos. SANTANA, Laís Hadassah. ALMEIDA, Wilson. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de *software* e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Coordenação de edições técnicas do Senado Federal. v. 51, n. 204, p. 182, out./dez. 2014. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril\\_v51\\_n204\\_p179.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p179.pdf)>.

DORNELLES, Arnaldo Diefenthaeler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os *Softwares*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set/out. 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: obrigações** / Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosendal, 13.ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. A exigência do ICMS sobre programas de computador. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.988. ano 107, fevereiro 2018.

FINKELSTEIN, Maria Eugênia. Comércio eletrônico. *In*: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de direito comercial**, volume 6: estabelecimento empresarial, propriedade industrial e direito da concorrência. São Paulo: Saraiva, 2015.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil, volume 2 : obrigações** / Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho. 17.ed. rev., ampl. e atual. de acordo com o novo CPC. São Paulo: Saraiva, 2016.

GARCIA, Mauro Neves. SANTOS, Silvana Mara Braga dos. PEREIRA, Raquel da Silva. ROSSI, George Bedineli. *Software Livre em relação ao Software Proprietário: Aspectos favoráveis e desfavoráveis percebidos por especialistas*. **Revista Gestão e Regionalidade USCS**. set-dez/2010, v. 26, n. 78. Disponível em <[http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/view/1061](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/1061)>

GIANNICO NETO, Francisco Ettore. A (polêmica) incidência do ISS sobre as atividades do Netflix/Spotify. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Ed. RT. v.995. ano 107, setembro 2018.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Editora Unesp, 1991.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**, vol. 1: parte geral. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, vol. 2: teoria geral das obrigações**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GOUVÊA, Sandra. **O Direito na era digital: crimes praticados por meio da informática**. Rio de Janeiro: Mauad, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

INFORMATIVO DA PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS 2017. Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em:  
<[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101631\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101631_informativo.pdf)>

KANAAN, João Carlos. **Informática global**. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.59, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MARCACINI, Augusto Tavares Rosa. **Direito e Informática: uma abordagem jurídica sobre a criptografia**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MARZOCHI, Marcelo de Luca. **Direito.br: aspectos jurídicos da Internet no Brasil**. São Paulo: LTr, 2000.

MASSAIA, Isabel Delfino Silva. O Impasse na Tributação de *Software & Cloud Services*.. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v. 21, n. 124, nov./dez. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS - Comercialização de Conteúdos Digitais na Internet - Imunidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.74, 2001.

NILO, Michetti *apud* COSTA, Alex Bastos. SANTANA, Laís Hadassah. ALMEIDA, Wilson. O não cumprimento dos contratos de licença e uso de *software* e sua distribuição indevida por não detentor de direito autoral. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Coordenação de edições técnicas do Senado Federal. v. 51, n. 204, p. 182, out./dez. 2014. Disponível em: <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril\\_v51\\_n204\\_p179.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p179.pdf)>

OLIVEIRA NETO, Antonio Alves de. Direito Digital no mundo dos Games. *In*: PINHEIRO, Patrícia Peck (Coord.). **Direito Digital Aplicado 3.0**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2018.

PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet: liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. **Imposto sobre serviços: questões polêmicas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo; **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 12. ed. Niterói: Editora Impetus, 2007.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8.ed. rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Licenciamento do Uso de *Software*. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.16, n. 99, set/out. 2014.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva: 2016.

REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 160, jan. 2009.

RIBEIRO, Pires Adilson. **O tempo, o espaço e o direito digital: o fenômeno da globalização enquanto instrumento de desencaixe sociocultural[izante]**. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/o-tempo-o-espaco-e-o->

direito-digital-o-fenomeno-da-globalizacao-enquanto-instrumento-de-desencaixe-sociocultural-izante>.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Internet: O Direito na Era Virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

SOARES, Monique da Silva tribua. Comércio Eletrônico e Tributação. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, v.19, n. 111, set./out. 2016.

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de *Software* no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v.141, 2007.