

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

**RODRIGO DE SÁ GIAROLA**

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE *SOFTWARE* NO BRASIL:  
UMA PROPOSTA DE COMPREENSÃO, RACIONALIZAÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO  
PARA FINS DE CONVERGÊNCIA À ECONOMIA GLOBAL**

SÃO PAULO, SP

2019

**RODRIGO DE SÁ GIAROLA**

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE *SOFTWARE* NO BRASIL:  
UMA PROPOSTA DE COMPREENSÃO, RACIONALIZAÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO  
PARA FINS DE CONVERGÊNCIA À ECONOMIA GLOBAL**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para obtenção do título de mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Roberto França de Vasconcellos

SÃO PAULO - SP

2019

Giarola, Rodrigo de Sá.

Tributação do consumo de *software* no Brasil : uma proposta de compreensão, racionalização e simplificação para fins de convergência à economia global / Rodrigo de Sá Giarola. - 2019.

157 f.

Orientador: Roberto França de Vasconcellos.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Software - Impostos - Legislação. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Consumo (Economia). I. Vasconcellos, Roberto França de. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

**RODRIGO DE SÁ GIAROLA**

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE *SOFTWARE* NO BRASIL:  
UMA PROPOSTA DE COMPREENSÃO, RACIONALIZAÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO  
PARA FINS DE CONVERGÊNCIA À ECONOMIA GLOBAL**

Dissertação apresentada à Escola de  
Direito de São Paulo da Fundação Getúlio  
Vargas como requisito para obtenção do  
título de mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca examinadora:

---

Prof. Dr. Roberto França de Vasconcellos  
(Orientador)

---

Prof. Dr. Caio Augusto Takano

---

Prof. Ms. Daniel de Paiva Gomes

---

Prof. Dr. Flavio Rubinstein

Dedico este estudo à minha esposa Mariana, pelo amor incondicional de tantos anos e a compreensão que poucas pessoas teriam pelas ausências que momentos como esse, de dedicação ao estudo, roubaram de nosso convívio.

Dedico também a meus filhos, Rafael, Enzo e Giovanna, que são a razão de quase todo o meu esforço.

Não há como deixar de dedicar esse estudo também aos meus pais e familiares que sempre me incentivaram e apoiaram em cada passo dado.

## **AGRADECIMENTOS**

Um agradecimento especial precisa aqui ser feito ao Pinheiro Neto Advogados e aos amigos e colegas que lá fiz nesses últimos 23 anos. O apoio da instituição e também de cada um dos que a integram foi decisivo para a conclusão de mais essa etapa.

Também agradeço à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e ao corpo docente e discente do mestrado profissional. Os intensos e profundos debates que nesse ambiente foram mantidos com pessoas tão preparadas são sem dúvida uma grande contribuição para a capacitação de qualquer profissional do Direito.

Por fim, um último e especial agradecimento merece aqui ser feito ao Professor Dr. Roberto França de Vasconcellos que no processo de orientação sempre incentivou a pesquisa, o estudo e a dedicação, contribuindo de forma decisiva para o desfecho deste trabalho.

## RESUMO

Baseado na verificação de que, no Brasil, a tributação do *software* é um tema sobre o qual o enfoque tem sido preponderantemente o conflito de competência que há entre Estados e Municípios para tributar seu consumo, este estudo dedica-se a compreendê-lo sob o aspecto técnico e legislativo, com a verificação da interpretação dada a essa legislação pelo Supremo Tribunal Federal. A constatação das inúmeras controvérsias que há para a correta apreensão, classificação e categorização do que seja o *software* nos mais diversos negócios jurídicos que o tem por objeto, a partir de experiências colhidas no estudo de Direito comparado, impulsiona o estudo a identificar uma rota que possa ser percorrida para superar esse embate de forma neutra, eficiente, certa, simples, eficaz e equânime, com a segurança jurídica necessária à prática de negócios jurídicos que tenham o *software* por objeto.

**Palavras chave:** Software – Tributação – Consumo - Brasil

## **ABSTRACT**

Based on the verification that, in Brazil, software taxation is a subject on which the focus has been predominantly the conflict of competence between States and Municipalities to tax its consumption, this study is dedicated to understanding it under the technical and legislative aspect, with the verification of the interpretation given to this legislation by the Brazil's Federal Supreme Court. The identification of innumerable controversies for the correct apprehension, classification and categorization of what software is in the most diverse transactions that has it as the main object, lead this study, based on the comparative law, to identify a route to traverse this conflict in a neutral, efficient, certain, simple, and equitable way, with the legal certainty necessary to practice, in Brazil, legal transactions that have the software by object.

**Key words:** Software – Taxation – Consumption - Brazil



## SÍNTESE OBJETIVA

O programa de computador ou *software*<sup>1</sup>, como é comumente denominado, é um dos grandes responsáveis por viabilizar com que inúmeras inovações sejam possíveis na prática de atos hoje cotidianos de um número cada vez maior de pessoas.

Distâncias foram encurtadas, fronteiras rompidas, obstáculos transpostos e limites são a cada dia superados no âmbito das comunicações, das ciências, do transporte, da saúde, da cultura, da educação etc.

Toda essa inovação tem trazido uma série de dúvidas quanto à regulação das relações jurídicas que são estabelecidas no ambiente virtual que o *software* permite seja criado, utilizado e desenvolvido.

Dentre essas dúvidas, como não poderia deixar de ser, estão as que têm relação com a correta, adequada e efetiva tributação dos negócios jurídicos que têm o *software* por objeto ou que nele se fundamentam.

Nesse contexto, estudar o *software* para entendê-lo e, assim, entender o que com ele é feito na economia digital passa a ser uma necessidade para verificar como se pode adequadamente tributá-lo.

Amparado nessa premissa, desenvolveu-se este estudo a partir de frentes de pesquisa que buscaram compreender o *software* a partir **(i)** de uma análise técnica, **(ii)** do enquadramento legal dado a ele pela legislação brasileira e **(iii)** da interpretação dada a essa legislação pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A dificuldade de bem categorizar e classificar o *software* nos diversos negócios jurídicos que o tem por objeto no ambiente *Cloud*<sup>2</sup>, especialmente nos negócios jurídicos que são de natureza composta ou complexa, justifica o constante e crescente embate que há, entre Estados e Municípios brasileiros, para submetê-lo às suas respectivas competências de tributação do consumo.

---

<sup>1</sup> Na linha do que será neste estudo demonstrado, embora no Brasil os termos “programa de computador” e “software” tenham significados próprios (“programa de computador” está contemplado no que é o “software”), são via de regra tratados como sinônimos. Assim, para fins deste estudo serão esses termos utilizados efetivamente como sinônimos, representados pela palavra *software*, salvo quando estiverem grafados entre aspas. Nessas situações, deve o leitor apreender que há distinção e que a palavra grafada está posta em seu sentido técnico.

<sup>2</sup> Vide informações sobre *Cloud Computing* no anexo 8.2 deste estudo.

Uma disputa bem compreendida quando se lembra que a tributação sobre o consumo é, tanto para Estados quanto para Municípios, a principal fonte de arrecadação e, pois, financiamento do setor público.

O estudo do tema, contudo, demonstra que em outros Países, ao menos para fins de tributação do consumo, a correta identificação do que efetivamente é o *software* e do que com ele é feito nos negócios jurídicos que o têm por objeto, ou em função dele são realizados, não causa tantos embates como os que se identifica no Brasil. Esse é um fato que tem permitido com que nesses Países as discussões sobre a tributação do *software* evoluam e contemplem também temas de grande relevância e importância como os pertinentes a estabelecimento permanente, mobilidade da renda, do consumo e dos agentes de fiscalização, nexos de causalidade, preços de transferência, privacidade, sigilo, soberania, territorialidade etc.

Tendo identificado que a tributação do consumo de *software* no Brasil é tema que não se tem conseguido superar a contento e que constituiu um dreno dos esforços e do tempo despendidos na grande maioria das discussões que tratam da tributação do *software*, este estudo se propôs a apresentar, dentre os vários existentes, um caminho que possa ser seguido na busca de uma solução eficaz para eliminar a atual controvérsia que há sobre a tributação do consumo de *software* no Brasil.

Sem nenhuma pretensão de esgotar o assunto, mas com a pretensão de contribuir para fomentar o necessário debate sobre o tema, espera-se que este estudo seja útil àqueles que tenham o interesse e a oportunidade de fazer sua leitura.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	11
2	<i>Software</i> – Compreensão do objeto deste estudo .....	16
2.1	<i>Software</i> – Sua compreensão a partir de uma análise técnico evolutiva .....	16
2.2	<i>Software</i> – Sua compreensão a partir do enquadramento dado pela legislação federal brasileira aos termos “programa de computador” e “software” .....	22
2.3	<i>Software</i> – Sua compreensão a partir do conflito de competência existente na pretensão tributária de Estados e Municípios da federação .....	29
2.3.1	Breve análise da legislação estadual (O exemplo de São Paulo) .....	29
2.3.2	Breve análise da legislação municipal (O exemplo de São Paulo) .....	32
2.4	<i>Software</i> – Sua compreensão a partir de julgados do STF que analisaram os termos “programa de computador” e “software” .....	40
3	<i>Software</i> – Potenciais classificações do objeto deste estudo.....	44
3.1	<i>Software</i> – Potenciais classificações, para fins de tributação do consumo, feitas pela doutrina e a jurisprudência .....	44
3.1.1	<i>Software</i> - Potenciais classificações como mercadoria.....	45
3.1.2	<i>Software</i> - Potenciais classificações como serviço ou utilidade.....	48
3.1.3	<i>Software</i> - Potenciais classificações a partir de precedentes em que o STF analisou os conceitos de mercadoria e serviço.....	50
4	Tributação do consumo de <i>software</i> (bem, serviço ou utilidade) – Exemplos da racionalidade dos sistemas de tributação de consumo utilizados no exterior.....	54
4.1	A experiência dos Estados Unidos.....	56
4.2	A experiência da União Europeia .....	59
4.3	A experiência do Canadá.....	60
4.4	O que extrair das experiências internacionais? .....	73
5	A busca de uma caminho para a adequada tributação do consumo de <i>software</i> no Brasil	76
6	Princípios, balizas e diretriz para a instituição de simples nacional do consumo de <i>software</i> no Brasil .....	83
6.1	Princípios .....	83
6.2	Balizas .....	84
6.3	Diretrizes .....	86
6.3.1	Hipótese .....	89
6.3.1.1	Critério material.....	89
6.3.1.2	Critério espacial .....	90
6.3.1.3	Critério temporal .....	90
6.3.2	Consequência .....	91
6.3.2.1	Critério pessoal .....	91
6.3.2.1.1	Sujeito ativo.....	92
6.3.2.1.2	Sujeito passivo .....	93
6.3.2.2	Critério quantitativo .....	95

6.3.2.2.1	Base de cálculo .....	97
6.3.2.2.2	Alíquota .....	97
7	Conclusões.....	104
8	Anexos .....	109
8.1	Breves aspectos econômicos sobre o software no Brasil .....	109
8.2	<i>Cloud Computing</i> .....	111
8.3	Distinções técnicas do modelo SaaS .....	115
8.4	Precedentes do STF que analisaram os termos “programa de computador” e “software”	117
8.4.1	RE 176.626-3/SP .....	120
8.4.2	RE 199.464-9/SP .....	121
8.4.3	ADI 3.059/RS .....	124
8.4.4	Ag.Re. no RE 285.870-6/SP .....	126
8.4.5	ADI 1.945 .....	127
8.5	Precedentes do STF que analisaram os conceitos de mercadoria e serviço.....	130
8.5.1	RE 116.121-3/SP .....	130
8.5.2	RE 158.834-9/SP .....	133
8.5.3	RE 446.003/PR .....	134
8.5.4	RE 461.968-7/SP .....	135
8.5.5	RE 592.905/SC .....	136
8.5.6	RE 626.706/SP .....	140
8.5.7	RCL 14.290 AgR.....	141
8.5.8	RE 651.703/PR .....	141
9	BIBLIOGRAFIA .....	148

## 1 INTRODUÇÃO

O passar dos anos tem demonstrado uma evolução tecnológica contínua e exponencial.

Nesse campo, a sociedade contemporânea desenvolve-se e se relaciona com amparo nos computadores, *tablets*, *smartphones* e uma infinidade de outros bens que contêm tecnologia embargada, tais como equipamentos, eletrodomésticos, máquinas, veículos etc. Em comum, todos se valem de algo essencial para seu efetivo e regular funcionamento nessa nova era digital: o programa de computador ou, como usualmente denominado, *software*<sup>3</sup>.

Com *status* de autonomia e independência em relação aos meios que o armazenam e processam, o *software* tem na atualidade uma relevância sem precedentes e as atividades que com ele, em função dele ou por meio dele são desenvolvidas movimentam quantias cada vez mais elevadas<sup>4</sup>. São inequivocamente atividades que expressam uma capacidade contributiva que deve ser tributa e, ainda, faz com que as empresas de tecnologia se encontrem atualmente entre algumas das companhias mais valiosas do mundo<sup>5 6</sup>.

A dificuldade, contudo, tem sido justamente identificar quais são essas atividades, os negócios jurídicos que nelas são desenvolvidos, o valor que por meio

---

<sup>3</sup> Os termos “programa de computador” e “software”, embora no Brasil tenham significados próprios (“programa de computador” está contemplado no que é o “software”), serão neste estudo utilizados, via de regra, como sinônimos. Nas ocasiões em que a distinção for necessária, os termos constarão entre aspas para fins de distinção e auxílio do leitor na correta apreensão da mensagem.

<sup>4</sup> Vide informações no anexo 8.1.

<sup>5</sup> No ranking de 2018 da Revista Fortune (FORTUNE 500, 2018), que classifica as 500 maiores companhias mundiais a partir do total de receitas auferidas no ano fiscal que se encerrou em ou antes de 31.03.2018, constam várias empresas do setor de tecnologia ou que desta se valem de forma preponderante para desenvolver suas atividades como Apple (11<sup>o</sup> lugar no *ranking*), Samsung (12<sup>o</sup> no *ranking*), Amazon (18<sup>o</sup> lugar no *ranking*), Hon Hai Precision (24<sup>o</sup> lugar no *ranking*), Alphabet (52<sup>o</sup> lugar no *ranking*), Microsoft (71<sup>o</sup> lugar no *ranking*) e IBM (92<sup>o</sup> lugar no *ranking*).

<sup>6</sup> No ranking de 2018 da Revista Fortune (FORTUNE, 2018), que classifica as 500 maiores companhias mundiais a partir do total de receitas auferidas no ano fiscal que se encerrou em ou antes de 31.03.2018, das 10 empresas mais valiosas do mundo, as 5 primeiras são do setor de tecnologia ou dele se valem de forma preponderante para desenvolver suas atividades. São elas: Apple (1<sup>o</sup> lugar no *ranking*), Amazon (2<sup>o</sup> lugar no *ranking*), Alphabet (3<sup>o</sup> no *ranking*), Microsoft (4<sup>o</sup> lugar no *ranking*) e Facebook (5<sup>o</sup> lugar no *ranking*).

delas é gerado e que, assim, deve ser submetido às devidas hipóteses de incidência tributária.

Agrava essa dificuldade o fato de as hipóteses de incidência tributária vigentes terem sido definidas em tempos nos quais bens e serviços não eram virtuais e os negócios jurídicos, diretos ou por meio de intermediários, eram praticados em locais que fisicamente podiam ser identificados.

Como bem destaca Marco Aurélio Greco<sup>7</sup>, essa é uma legislação que, em tempos atuais, não mais se presta para contemplar integralmente todas as relações jurídicas e fatos que, denotadores de capacidade contributiva, podem ser estabelecidas em razão do *software*.

Há hoje intenso e detido debate sobre a nova realidade trazida pelo *software* em várias frentes da Ciência. Dentre as que tocam a do Direito, a que interessa a este estudo é a tributação do consumo do *software* no Brasil.

A Constituição Federal brasileira distribuiu a competência tributária sobre o consumo entre todos os entes da federação. Deixou à cargo da União as contribuições ao PIS<sup>8</sup>/COFINS<sup>9</sup> (incidentes sobre a receita ou faturamento) e o IPI (incidente sobre operações com produtos industrializados)<sup>10</sup>, à cargo dos Estados<sup>11</sup> o ICMS<sup>12</sup> (incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) e, por fim, à cargo dos Municípios<sup>13</sup> o ISS<sup>14</sup> (incidente sobre serviços de qualquer natureza, desde que não

---

<sup>7</sup> (GRECO M. A., 2000) – Pág. 52.

<sup>8</sup> Previsto no artigo 239 da Constituição Federal.

<sup>9</sup> Previsto no artigo 195, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal.

<sup>10</sup> Embora o IPI seja considerado um imposto sobre o consumo, pela delimitação do escopo deste estudo desde já se registra que ele foi excluído da análise, pesquisa e conclusão que ao final será apresentada.

<sup>11</sup> Neste estudo, entenda-se Estados como sendo Estados e o Distrito Federal.

<sup>12</sup> Previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal.

<sup>13</sup> Neste estudo, entenda-se Municípios como sendo Municípios e o Distrito Federal.

<sup>14</sup> Previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

compreendidos no campo de tributação do ICMS e estejam definidos em lei complementar federal).

Essa divisão de competência, especialmente no que tange à tributação do ICMS ou do ISS para situações limítrofes do que seja mercadoria ou serviço<sup>15</sup>, aliada à dificuldade de se definir se o *software* é mercadoria ou serviço, tem sido há anos o foco do debate nacional da tributação do consumo de *software*, seja na doutrina ou na jurisprudência.

O prolongamento desse debate e a dificuldade que se identifica em obter do Poder Judiciário soluções rápidas, efetivas e de amplo alcance, que possam ser aplicadas sem que haja a necessidade de uma análise individual e detida de cada caso concreto, leva a pronunciamentos jurisprudenciais que resolvem situações muitas vezes defasadas em relação aos novos usos que do *software* são feitos em função do contínuo e acelerado desenvolvimento tecnológico.

Essa situação, além de não trazer a almejada segurança jurídica que se faz necessária para o desenvolvimento de novos negócios e, também, para o aporte de novos investimentos, contribuiu para o incremento da litigiosidade que hoje sobrecarrega o Poder Judiciário.

Desatar as amarras que ancoram esse debate é uma efetiva necessidade.

Torna-se urgente o levantar das âncoras que impedem o Brasil de zarpar com velocidade rumo ao debate que os países desenvolvidos têm mantido, de forma muito mais detida no que tange à tributação do *software*, sobre temas de grande importância como: estabelecimento permanente, mobilidade da renda, do consumo e dos agentes de fiscalização, nexos de casualidade, preços de transferência, privacidade, sigilo, soberania, territorialidade etc.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo é, passando por uma correta identificação e compreensão daquilo que efetivamente é o *software* e qual é atualmente sua relevância em termos econômicos<sup>16</sup>, identificar e apresentar balizas e diretrizes para a implementação de uma proposta que, a partir da experiência

---

<sup>15</sup> Na grande maioria dos países desenvolvidos a tributação sobre o consumo fica à cargo de um mesmo ente tributante e a definição de serviço, via de regra, é um critério negativo (é serviço tudo aquilo que não seja uma operação relativa a coisa móvel).

<sup>16</sup> A relevância econômica atual das transações que têm por objeto o software, apenas a título de ilustração já que este não é o foco deste estudo, constam do anexo 8.1 deste estudo. Longe de ser uma fonte aprofundada, trata-se de uma referência ilustrativa da dimensão econômica do tema.

internacional e das regas constitucionais vigentes, **(i)** preste-se a superar a discussão que há sobre a tributação do *software* pelo ICMS/ISS no Brasil e **(ii)** alinhe-se e dialogue com as práticas que em outros países vêm sendo implementadas.

O mencionado alinhamento, vale destacar, demonstra-se cada vez mais necessário no contexto de uma economia globalizada e sem fronteiras, onde a tributação deve ser norteadada pelos princípios que devem reger o comércio eletrônico e que, estabelecidos pela Conferência Ministerial de Ottawa em 1998<sup>17</sup>, foram reiterados em 2015<sup>18</sup> e 2018<sup>19</sup> no âmbito da OCDE. Quais sejam: **(i)** neutralidade, **(ii)** eficiência, **(iii)** certeza e simplicidade, **(iv)** eficácia e equidade, além de **(v)** flexibilidade.

Fala-se aqui em diretrizes pois, a variedade de possíveis aplicações do *software* e os múltiplos e simultâneos negócios jurídicos que com ele e em função dele podem ser realizados, cada qual com implicações muito peculiares, exige recortes constantes para uma análise mais profunda do tema que, sob o foco concentrado no Direito Tributário brasileiro e da tributação do consumo, será neste estudo apreciado a partir do modelo de negócio jurídico hipotético assim descrito:

“Disponibilização de *software* nacional, por pessoa jurídica brasileira que seja detentora de seus direitos, para pessoa jurídica ou física que também seja brasileira e o utilizará como consumidora final, no Brasil, por intermédio de acesso e uso restringido por senha e mediante contraprestação financeira, na *Internet*, naquilo que via de regra pode-se considerar parte do modelo *Software as a Service - SaaS* do ambiente *Cloud Computing (Cloud)*<sup>20</sup> e, ainda, seja a atividade operacional da pessoa jurídica que faz a disponibilização”.

Reitere-se que este estudo não tem a pretensão de esgotar o tema que, pela multidisciplinariedade e complexidade, inclusive de questões técnicas, requer estudos aprofundados sob vários aspectos, frentes e hipóteses distintas, inclusive em outros ramos da Ciência. Espera-se, contudo, que este estudo forneça ao menos uma

---

<sup>17</sup> (OECD, OECD Forum on Electronic Commerce, 1999)

<sup>18</sup> (OECD/G20, 2015)

<sup>19</sup> (OECD/G20, 2018)

<sup>20</sup> Para mais informações sobre a *Cloud Computing* e os modelos que nele são implementados, confira os anexos 8.2 e 8.3 deste estudo.



pequena contribuição, um *bit* (*binary digit*)<sup>21</sup> adicional que propulsione algum avanço na adequada e eficiente regulação jurídica do *software* e dos negócios jurídicos que com ele ou em função dele são feitos na era digital, para fins de regular e efetiva tributação.

---

<sup>21</sup> “A binary digit is a number that can have one of two values: 0 or 1. A binary digit can have no other value. What makes the binary digit so useful is that it can be “on” or “off”, “high” or “low”, can represent a zero in one state and a one in the other state. Figure 2-1 illustrates a bitable device. And that is all the physics you need to know in order to understand microcomputers.” (OSBORNE, Adam, An introduction to Microcomputers, OSBORNE/McGraw – Hill. Berkeley. Califórnia. 2ª edição, 1980, pp.2-1).

## 2 **SOFTWARE<sup>22</sup> – COMPREENSÃO DO OBJETO DESTE ESTUDO**

Os dados econômicos apresentados no anexo 8.1 deste estudo, que demonstram o rápido e contínuo crescimento do uso do *software* no mercado brasileiro, aliados às controvérsias que há no Brasil e no mundo acerca da tributação do *software* e do com ele é feito, tornaram imprescindível um estudo mais aprofundado para compreendê-lo, em linha com o que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu ser necessário quando apreciou o pedido de liminar formulado na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.059.

Essa tentativa de melhor compreensão do *software*, resumidamente apresentada nos itens seguintes, foi realizada a partir de quatro frentes distintas de pesquisa a saber:

- (i) a primeira feita a partir de uma análise técnica evolutiva do *software*;
- (ii) a segunda feita a partir do enquadramento legal dado pela legislação federal brasileira aos termos “programa de computador” e “*software*”;
- (iii) a terceira feita a partir das normas que Estados e Municípios da federação utilizam na busca de tributação do consumo dos negócios jurídicos praticados com “programas de computador” e “*software*”; e
- (iv) a quarta e última, feita a partir de julgados relevantes do STF que analisaram os termos “programa de computador” e “*software*”.

### 2.1 **SOFTWARE – SUA COMPREENSÃO A PARTIR DE UMA ANÁLISE TÉCNICO EVOLUTIVA**

Para esta frente de pesquisa, buscou-se a leitura de material técnico e, também, de doutrina especializada. O trabalho de pesquisa é investigativo e sempre reserva surpresas.

Nas pesquisas realizadas, uma das gratas surpresas foi a identificação da obra "A Proteção Autoral de Programas de Computador"<sup>23</sup>, de Manoel Joaquim Pereira dos Santos. Para corretamente identificar, delimitar e analisar o objeto de sua obra,

---

<sup>22</sup> Reitera-se aqui que embora no Brasil os termos “programa de computador” e “software” tenham significados próprios (na linha do que será demonstrado “programa de computador” está contemplado no que é o “software”), são via de regra tratados como sinônimos. Assim, para fins deste estudo serão esses termos utilizados efetivamente como sinônimos, representados pela palavra *software*, salvo quando estiverem grafados entre aspas. Nessas situações, deve o leitor apreender que há distinção e que a palavra grafada está posta em seu sentido técnico.

<sup>23</sup> (SANTOS M. , 2008)

referido autor analisou vasta doutrina especializada, nacional e internacional, sobre o “programa de computador” e o “*software*”. O resultado, muito bem exposto em sua obra, é sem dúvida um rico material de estudo que merece leitura atenta dos que querem melhor compreender o que seja “programa de computador”, “*software*” e o próprio *SaaS*<sup>24</sup>.

Assim, com o devido pedido de licença àquele autor para parafraseá-lo, vale aqui informar que os primeiros computadores funcionavam apenas com o *hardware* (ou seja, com recursos mecânicos ou componentes físicos). A operação com base em instruções conhecidas como “programas e computador” (inicialmente desenvolvidos pelos próprios fabricantes de *hardware*), veio a ocorrer somente em período subsequente e que resultou na opção superveniente dos fabricantes de separar, no final da década de 1960, o *hardware* do programa de computador (ou *software*<sup>25</sup>).

Registrando que *hardware* (ou equipamento) e “*software*” (elemento lógico) são os dois elementos principais de um sistema de computação, Manoel Joaquim Pereira dos Santos inicia uma descrição pormenorizada dos elementos técnicos<sup>26</sup> do sistema de computação.

Prossegue fazendo uma detida individualização acerca das modalidades de programa de computador<sup>27</sup> (em função do código nele utilizado e sua função ou finalidade) para então descrever quais são as etapas de seu desenvolvimento até o “*software*”, que passam por aquilo que se denomina “programação”.

---

<sup>24</sup> Para mais informações sobre o *SaaS*, vide anexo 8.3 deste estudo.

<sup>25</sup> A linha do que será demonstrado neste trabalho, programa de computador é espécie da qual o *software* é gênero. Não obstante, considerando que no uso comum os termos são tratados como sinônimos e que, para fins legais há também certa sobreposição de conceitos, esclarece-se aqui que os termos “programa de computador” e “*software*”, quando não expressamente distinguidos, serão tratados como sinônimos.

<sup>26</sup> Algoritmo, arquivo, circuito integrado, comando, conjunto de instruções, estrutura de dados, firmware, linguagem de programação menu, microcódigo, micropocessador, pseudocódigo, ROM (ready-only memory), PROM (Programmable ROM), EPROM (Erasabel PROM) e tela de vídeo (Screen Display).

<sup>27</sup> Destacando como partes básicas do programa de computador: (i) interface (“constituída basicamente dos recursos necessários para que o usuário interaja com o programa, como as telas, as figuras e as representações externa ou outputs”), (ii) code modules (“que gerenciam os dispositivos (“drivers”) que acionam os elementos físicos que fazem, por exemplo, a impressora ou a unidade de disco funcionarem”) e (iii) setor de processamento de dados “que é o coração do programa”, onde “funcionam as estruturas de dados e os algoritmos, que representam os aspectos mais importantes do programa e que maior relevância acarretam para a questão do âmbito da proteção autoral”.

Indica essas etapas como sendo **(i)** a descrição do problema, **(ii)** a descrição do programa e **(iii)** o desenvolvimento da codificação, que envolve fases de teste e validação, ao final das quais são consolidadas e concluídas a documentação técnica e a do usuário.

Ressalta que das etapas acima mencionadas, a última integra o processo criativo desde o início e resulta nos seguintes materiais: **(i)** especificações funcionais ou externas (Caderno de Especificações), **(ii)** especificações lógicas ou internas, **(iii)** diagramas e fluxogramas, **(iv)** código fonte comentado e material descritivo, **(v)** listagem do código objeto do programa, **(vi)** rotinas de testes e procedimentos de manutenção, **(vii)** referências técnicas, incluindo a interface e **(viii)** os manuais do usuário.

Frise-se que essa descrição detalhada, importante para o desenvolvimento da obra “A Proteção Autoral de Programas de Computador” e das conclusões a que nela chegou seu autor, faz-se aqui relevante não apenas para se identificar o que é de fato o “*software*”, mas também consignar que, tecnicamente, “programa de computador” e “*software*” não são a mesma coisa.

“Programa de computador”<sup>28</sup> seria o conjunto de instruções dirigidas ao computador para que execute determinadas funções ou atividades, enquanto o “*software*” seria o “programa de computador” em si, a sua descrição e a documentação auxiliar ou material de apoio. Em resumo, “programa de computador” seria espécie do qual “*software*” é gênero.

A despeito dessa distinção técnica, tem-se em regra utilizado no Brasil a palavra *software* (que não tem tradução em português) como sinônimo de programa de computador (*computer program*, em tradução livre).

Dessa forma, na linha do que neste estudo já foi mencionado, considerando que no uso comum os termos são tratados como sinônimos e que, para fins legais há também certa sobreposição de conceitos, esclarece-se aqui que os termos “programa de computador” e “*software*”, quando não expressamente distinguidos e assim grafados entre aspas, serão tratados como sinônimos e pela denominação *software*.

---

<sup>28</sup> Segundo (Min. da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, INPI - Instituto Nacional da Propriedade Industrial, ALVARES, COELHO, & ENGEL, 2018):

“um programa é um conjunto de instruções ou declarações, escritas em linguagem própria, a serem usadas direta ou indiretamente por um computador, a fim de obter determinado resultado.”

Assim, em breve síntese, tem-se que *software* é tecnicamente o conjunto de instruções dirigidas ao computador, em linguagem binária (*binary digit*)<sup>29</sup>, ativada por corrente elétrica, que pode ser traduzida em letras, números, símbolos, imagens ou mesmo instruções para que o computador execute determinadas funções ou atividades e cujo acesso e uso, atualmente, pode se dar independentemente de o usuário detê-lo em um suporte físico.

Quando expresso em linguagem binária (*linguagem de máquina ou de baixo nível*), tem-se o *software* em código objeto<sup>30</sup>, e quando expresso em linguagem legível e inteligível pelo homem, tem-se o *software* em código fonte<sup>31</sup>. Enquanto o código fonte pode ser fixado em meio convencional ou eletrônico, o código objeto é geralmente armazenado em fita magnética, disquete, CD-ROM, disco rígido do computador, *chip* ou outra mídia ou meio físico.

O *software* pode ser classificado, segundo sua função ou finalidade, em três principais espécies:

(i) **software básico** ou sistema operacional<sup>32</sup>. É aquele que se considera imprescindível para o funcionamento do computador, posto que controla os processos e componentes internos do *hardware* e os externos de operação como os periféricos (monitores, mouses, impressoras, *drivers* etc.). Funciona como “a interface entre a máquina, os periféricos e os programas aplicativos operados pelo usuário”.

(ii) **software de linguagem**. Caracteriza-se por ser um programa especial, muitas vezes fornecido pelo próprio fabricante do *hardware*, e é utilizado por programadores para o desenvolvimento dos programas aplicativos; e

---

<sup>29</sup> “A binary digit is a number that can have one of two values: 0 or 1. A binary digit can have no other value. What makes the binary digit so useful is that it can be “on” or “off”, “high” or “low”, can represent a zero in one state and a one in the other state. Figure 2-1 illustrates a bitable device. And that is all the physics you need to know in order to understand microcomputers.” (OSBORNE, Adam, An introduction to Microcomputers, OSBORNE/McGraw – Hill. Berkeley. Califórnia. 2ª edição, 1980, pp.2-1).

<sup>30</sup> O código objeto é “composto por sinais ou sequência de impulsos elétricos dirigidos à máquina, tem uma função meramente operacional” que, embora “sendo uma sequência binária e hexadecimal do código fonte, é em tese compreensível também por um programador”.

<sup>31</sup> O código fonte é “composto por um conjunto de símbolos e de regras de semântica e sintaxe” que contém “uma descrição dos procedimentos lógicos empregados e constitui essencialmente um instrumento de comunicação da forma e do conteúdo do programa aos técnicos especializados nessa área”

<sup>32</sup> São exemplos de sistemas operacionais o Mac OS, o Microsoft Windows e o Linux.

(iii) **softwares aplicativos.** São aqueles que se destinam “a ser utilizados pelos usuários e são desenvolvidos para atender a tarefas ou funcionalidades específicas, constituindo, por isso, a grande maioria dos programas comercializados”. Frise-se que são esses os programas que, via de regra, são disponibilizados no modelo de negócio denominado *SaaS*.

Há ainda os *softwares* especialistas ou “expert systems” que seriam “programas sofisticados que manipulam as informações para resolverem problemas de forma eficiente e autônoma, com base em parâmetros preestabelecidos”<sup>33</sup>.

Nesse contexto, pudemos verificar até aqui que tecnicamente “programa de computador” e “*software*” são termos com significado próprio e que o primeiro é espécie do segundo. Também verificamos que o “programa de computador” não é algo único, comportando diversas classificações dentre as quais destacamos as que decorrem de seu código (fonte ou objeto) e função/finalidade (básico, de linguagem, aplicativos e *expert systems*).

Sendo o “programa de computador” uma espécie do qual o “*software*” é gênero e, sendo este último a raiz do *SaaS*, na linha da definição apresentada pelo *National Institute of Standards and Technology* (“NIST”)<sup>34</sup>, cabe agora verificar o que a doutrina técnica entende por *SaaS*.

Na obra “Cloud Computing – Nova Arquitetura de TI”<sup>35</sup>, Manoel Veras fez um interessante estudo técnico do tema que, dessa forma, não pode ser aqui desconsiderado.

Em síntese, registra o referido autor que *SaaS* “é uma modalidade de serviços de nuvem onde os aplicativos de interesse para uma grande quantidade de usuários passam a ser hospedados na nuvem como uma alternativa ao processamento e armazenamento local. Os aplicativos são oferecidos como serviços por provedores e acessados pelos clientes por aplicações como o browser.”

Destaca ainda o autor que diferentemente do modelo de licenciamento único, normalmente usado para o *software* aplicativo instalado no *hardware* do usuário, o acesso ao *software* aplicativo no modelo *SaaS* é quase sempre disponibilizado ao

---

<sup>33</sup> (NETO, 2012)

<sup>34</sup> Para mais informações sobre a definição apresentada pelo NIST, vide anexo 8.2 deste estudo.

<sup>35</sup> (NETO, 2012). Pág. 168.

usuário por meio de um modelo de assinatura. Neste, para ter acesso ao *software* aplicativo, o usuário via de regra paga uma taxa contínua que lhe permite acesso a alguns ou todos os recursos do *software* aplicativo. Há ainda alguns fornecedores que cobram taxas variáveis, baseados no uso ou no número de usuários que poderão acessar o *software* e, ainda, outros que sequer são remunerados pelo usuário final pelo uso do *software aplicativo*.

Na prática, destaca o autor, há três dimensões básicas que podem ser utilizadas para diferenciar um *software* aplicativo instalado no *hardware* do usuário e um outro que lhe é disponibilizado no modelo *SaaS*. São elas: **(i)** como o *software* aplicativo é licenciado, **(ii)** onde ele está localizado e **(iii)** como ele é gerenciado.

Em termos de licença, via de regra, os *softwares* aplicativos instalados no *hardware* do usuário são licenciados para uso perpétuo (não obstante possam chegar a ser totalmente transferidos ao usuário em casos, por exemplo, de *softwares* aplicativos desenvolvidos por encomenda). Já os *softwares* aplicativos utilizados no modelo *SaaS* são licenciados, quase sempre, de acordo com um modelo de transação que se baseia no uso, na linha do que acima já indicado.

No que tange à localização, os *softwares* aplicativos podem estar instalados no *hardware* do usuário ou, quando disponibilizados no modelo *SaaS*, no local onde o provedor do *SaaS* o disponibiliza.

Por fim, quanto ao gerenciamento, é o usuário quem o faz em relação aos *softwares* aplicativos instalados em seu *hardware*, enquanto que nos *softwares* aplicativos do modelo *SaaS* a gestão é feita por aquele que o provê.

O que tem sido visto é que o modelo *SaaS* apresenta vários benefícios, como a mitigação de risco de investimentos altíssimos na aquisição de *softwares*, suas licenças e no custo de sua personalização e integração com outros sistemas e dados da organização ou usuário. As aplicações do modelo *SaaS* não exigem a implantação de grande infraestrutura no local do usuário, o que reduz drasticamente, ou mesmo elimina, os custos de investimento.

Enfim, trata-se de um modelo de negócio em franco desenvolvimento e que tem a tendência de dominar o mercado do *software*, especialmente o do *software* aplicativo disponibilizado ao usuário final.

De qualquer forma, para o que até aqui importa neste estudo e assim se espera ter sucintamente demonstrado, *SaaS* é um modelo de negócio em que, via de regra, o uso do *software* pelo destinatário final dá-se por acesso remoto e restrito, em

ambiente virtual, sem sua transferência de titularidade física ou eletrônica<sup>36</sup>, uma vez que o *software* não está em regra instalado no *hardware* do usuário, mas sim do provedor (ou de alguém por ele contratado); algo permitido por outros *softwares* e viabilizado pela Internet ou outra rede de conexão.

Por fim, importante destacar também que há a possibilidade, hoje quase que uma regra no âmbito da *Cloud*, de os *softwares* serem protegidos por meio de medidas tecnológicas que impedem seu acesso, uso e /ou reprodução não autorizados.

Essa medida protetiva, assim como a classificação acima apresentada, ainda que de forma simplista, são de grande relevância e importância para este estudo. Isso porque, as características técnicas e o processo evolutivo do que seja o *software* nos permite melhor compreendê-lo e, também, intuir que sem ele não haveria *Cloud Computing* e o próprio *SaaS*.

A falta de precisão no uso dos termos “programa de computador” e “*software*”, a litigiosidade ainda hoje existente sobre a tributação do *software* e a ausência de uma definição legal do que seja o *SaaS* exigem, contudo, um aprofundamento deste estudo.

Assim, analisaremos nos itens seguintes como é que a legislação federal brasileira define os termos “programa de computador” e “*software*” para, em função dessas definições, tentarmos melhor compreender quais são os negócios jurídicos que com eles são praticados.

## **2.2 SOFTWARE – SUA COMPREENSÃO A PARTIR DO ENQUADRAMENTO DADO PELA LEGISLAÇÃO FEDERAL BRASILEIRA AOS TERMOS “PROGRAMA DE COMPUTADOR” E “SOFTWARE”**

Uma das primeiras referências legislativas brasileiras relevantes a “programa de computador” e “*software*” consta da lei federal 7.232/1984<sup>37</sup>. Nela se considerou como “atividades de informática aquelas ligadas ao tratamento racional e automático

---

<sup>36</sup> Nesse sentido, confira-se (ORLY, 2015), págs. 13 e 14, que ao tratar das controvérsias existentes nos Estados Unidos da América sobre a tributação das atividades desenvolvidas no âmbito do *Cloud Computing*, usa como modelo de estudo, justamente por ser um modelo comum nos negócios jurídicos que se pratica com o *SaaS*, um modelo cujas características são as mesmas aqui apresentadas.

<sup>37</sup> Publica em 29.10.1984 para dispor sobre a Política Nacional de Informática.



da informação e, especificamente as de (...) importação, exportação, produção, operação e comercialização de **programas para computadores** e máquinas automáticas de tratamento da informação e **respectiva documentação técnica associada (software)**”, assim como a “estruturação e exploração de bases de dados” e a “prestação de serviços técnicos de informática”<sup>38</sup>.

Embora essa lei não tenha definido o que fosse “programa de computador” e nem “*software*”, a leitura de seu trecho acima transcrito deixa claro que, também para o legislador da época, programa de computador seria algo contido no conceito de “*software*”, em alinhamento à definição técnica já apresentada neste estudo.

Vale aqui um destaque para o fato de que o termo empregado pelo legislador foi o gênero “atividades”. Não foi individualizada qual, dentre algumas das espécies (locação, venda, cessão de direito ou prestação de serviço) possíveis e de maior interesse para fins de individualização do(s) negócio(s) jurídico(s) passível(is) de ser(em) praticado(s) com o usuário final. Verifica-se, com isso, que desde aquela época já havia um potencial conflito de competência tributária entre os Estados e os Municípios da federação<sup>39</sup> para a tributação das atividades desenvolvidas com o *software*.

De qualquer forma, foi com a lei federal 7.646/1987<sup>40</sup>, regulamentada pelo decreto 96.036/1988, publicado antes da década de 1990 quando se intensificou o processo que culminou no término da então vigente política de restrição às importações, que surgiu a definição de “programa de computador” como sendo “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

---

<sup>38</sup> A transcrição aqui reproduzida é de parte do artigo 3º da Lei federal 7.232/1984 que, no original, não contém os destaques.

<sup>39</sup> Por força da divisão de competência tributária então estabelecida pela Constituição Federal de 1967 e que foi mantida na redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969 e, também, pela Constituição Federal de 1988.

<sup>40</sup> Primeira a dispor sobre a proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no Brasil; revogada pela Lei federal 9.609/1988.

equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”<sup>41</sup>.

Essa lei, que inicialmente protegeu o “programa de computador” pelo Direito Autoral<sup>42</sup>, foi o veículo normativo que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma definição para “programa de computador” e que, frise-se, muito se assemelha ao seu conceito técnico neste estudo já apresentado.

Um ponto interessante vale aqui ser destacado. Para parte das discussões que ainda hoje persistem no Direito Tributário brasileiro em relação à tributação do *software*, talvez um dos aspectos mais relevantes relacionados a esta lei seja a mensagem 734, de 18.12.1987<sup>43</sup>. Encaminhada ao presidente do Senado Federal com os vetos parciais ao projeto de lei que veio a ser sancionado como a lei federal 7.646/1987. Isso porque, foi nessa mensagem que se consignou que o negócio jurídico praticado com o “programa de computador”, naquela época<sup>44</sup>, era visto como passível de “locação ou venda ou cessão de direitos de exploração”.

---

<sup>41</sup> Na redação dada ao parágrafo único, do artigo 1º, da Lei 7.646 de 1987.

<sup>42</sup> Num ambiente em que não havia consenso sobre a correta utilização do Direito de Autor para proteger o programa de computador, como bem retrata (SANTOS M. , 2008), págs. 106 a 109.

<sup>43</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1980-1988/Msg/VepL7646-87.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1980-1988/Msg/VepL7646-87.pdf)>. Acessado em 14.10.2018.

<sup>44</sup> Vale aqui mencionar que naquela época vigia o decreto-lei 406, de 31.12.1968, que regulamentava a tributação do ICM e do ISS. A lista anexa a este decreto-lei, com a redação dada pela lei complementar nº 56, de 15.12.1987, contempla de forma expressa a “Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil” como uma das atividades de passíveis de tributação pelo ISS. A inconstitucionalidade da tributação, pelo ISS, da locação de bens móveis foi declarada em 11.10.1998 pelo Plenário do STF, por unanimidade de votos, no julgamento do RE 116.121/SP. Essa declaração levou o então Presidente da República a vetar o item 3.01 da lista de serviços que constava do anexo ao projeto de lei que veio a ser sancionado como a lei complementar 116/2003 e contemplava, como serviço passível de tributação pelo ISS, a “Locação de bens móveis”. Confira-se as razões do veto presidencial: “O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da lei complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF no 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

A lei<sup>45</sup> exigia ainda que a comercialização do programa de computador, sob pena de invalidade e ineficácia do negócio jurídico a ele relacionado, fosse precedida do cadastramento do programa na Secretaria Especial de Informática – SEI<sup>46</sup>. Era este o órgão que na época respondia pela classificação dos programas de computador em função de seu desenvolvimento ter sido feito no Brasil ou no exterior, em associação ou não entre empresas não nacionais e nacionais.

Aludida classificação era utilizada, no que tange ao programa de computador, para efeitos de “financiamento com recursos públicos, incentivos fiscais, comercialização e remessa de lucros, ou pagamento de direitos aos seus titulares domiciliados no exterior, conforme o caso”<sup>47</sup>.

Outro aspecto relevante dessa lei era a previsão, nela contida<sup>48</sup>, de que nos casos de transferência de tecnologia de programas de computador era obrigatória a averbação do contrato no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI<sup>49</sup>. Para essa averbação, exigia-se que o fornecedor disponibilizasse ao receptor da tecnologia a documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais e internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

O fato é que esse regime de proteção adotado no Brasil para o “programa de computador”, mantido até a lei 8.248/1991<sup>50</sup>, foi visto pela doutrina especializada<sup>51</sup> como um regime de direito autoral modificado. Assim, a ausência de efetiva proteção legislativa ou técnica aos direitos do autor, aliada à reserva de

---

<sup>45</sup> Artigo 8º da lei federal 7.646 de 1987.

<sup>46</sup> Criada pelo decreto 8.4067 de 1979.

<sup>47</sup> Artigo 8º, parágrafo 1º, da lei federal 7.646 de 1987.

<sup>48</sup> Artigo 31, com a regulamentação dada pelo artigo 32 do decreto 96.036 de 1988.

<sup>49</sup> INPI <<http://www.inpi.gov.br>> Autarquia Federal vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, criada em 1970, é responsável pelo aperfeiçoamento, disseminação e gestão do sistema brasileiro de concessão e garantia de direitos de propriedade intelectual para a indústria, responsável pelos registros de marcas, desenhos industriais, indicações geográficas, programas de computador e topografias de circuitos integrados, as concessões de patentes e as averbações de contratos de franquia e das distintas modalidades de transferência de tecnologia.

<sup>50</sup> Responsável pela reforma da Lei de Informática.

<sup>51</sup> (SANTOS M. , 2008), págs. 106 a 109.

mercado que se procurava garantir ao desenvolvedor nacional, trazia insegurança aos desenvolvedores estrangeiros no que tange à proteção do *software*, de seu código objeto e/ou fonte e, certamente, entaves à celebração de negócios jurídicos que tivessem o *software* por objeto. Em contrapartida, não há dúvidas de que esse regime, com sua regulamentação, contribuía para, entre outras coisas, viabilizar uma precisa e correta identificação, delimitação e definição dos negócios jurídicos celebrados com o *software* e, pois, dos elementos das hipóteses de incidências tributárias então vigentes.

De qualquer forma, essa não era uma situação isolada do Brasil, pelo que, nas décadas de 70 e 80, muito se discutiu acerca da correta proteção a ser empregada em relação ao “programa de computador” e/ou “*software*”<sup>52</sup>.

Com o advento do acordo TRIPs<sup>53</sup> em 12.04.1994, firmado ao final das negociações que encerraram a Rodada Uruguai e criaram a Organização Mundial do Comércio (OMC), o Brasil passou a adotar exclusivamente o Direito Autoral para a proteção do programa de computador. Isso porque, foi por meio deste acordo<sup>54</sup> que se estabeleceu que “os programas de computador, em código fonte ou objeto, seriam protegidos como obras literárias pela Convenção de Berna (1991)”, não podendo assim ser enquadrados em outro regime ou categoria de proteção.

Foi assim que, em 19.12.1998, a lei federal 9.609 foi sancionada no Brasil para dispor sobre **(i)** a proteção da propriedade intelectual de programa de computador pelo Direito Autoral, **(ii)** disciplinar a comercialização do programa de computador e **(iii)** dispor sobre outras providências a ele relacionadas.

Essa lei, que manteve basicamente a mesma definição de “programa de computador” já apresentada na lei federal 7.646/1987<sup>55</sup>, assegurou a tutela dos direitos relativos ao programa de computador pelo prazo de cinquenta anos (contados

---

<sup>52</sup> (World Intellectual Property Organization - WIPO, s.d.)

<sup>53</sup> (World Trade Organization (WTO), 2018)

<sup>54</sup> Promulgado no Brasil pelo decreto 1.355, de 30 dez de 1994.

<sup>55</sup> Houve apenas a inserção da expressão “ou análoga” destacada a seguir: “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.”

a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação), independentemente de registro em órgãos governamentais brasileiros.

Nela foi ainda consignado<sup>56</sup> que “Os direitos sobre as derivações autorizadas pelo titular dos direitos de programa de computador, inclusive sua exploração econômica, pertencerão à pessoa autorizada que as fizer, salvo estipulação contratual em contrário”.

O artigo 8º da lei federal 9.609/1998 dispõe ainda que “Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, **durante o prazo de validade técnica da respectiva versão**, a assegurar aos respectivos usuários **a prestação de serviços técnicos complementares** relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações”<sup>57</sup>.

O uso do programa de computador no Brasil, na forma do artigo 9º da lei federal 9.609/1998, é regido por contrato de licença. Vale notar que essa lei foi promulgada em uma época na qual o uso do *software* tinha como pré-requisitos **(i)** a sua obtenção em um suporte físico no qual estivesse agregado e **(ii)** a sua instalação no computador do usuário.

Esse fato fica evidenciado pela leitura do artigo 7º da lei federal 9.609/1998, no qual restou consignado que “O contrato de licença de uso de programa de computador, o documento fiscal correspondente, **os suportes físicos do programa ou as respectivas embalagens** deverão consignar, de forma facilmente legível pelo usuário, o prazo de validade técnica da versão comercializada”<sup>58</sup>.

Nesse contexto, a leitura desse artigo evidencia ainda que o verbo “comercializar”, empregado no artigo 8º da lei federal 9.609/1998 acima transcrito, referir-se-ia aos negócios jurídicos que com o *software* eram realizados e que implicavam na efetiva tradição de algo ao adquirente (código objeto gravado em suporte físico, cujas regras de uso estavam previstas em contrato de licença).

---

<sup>56</sup> Artigo 5º da lei federal 9.609/1998.

<sup>57</sup> Não destacado no original.

<sup>58</sup> Não destacado no original.

Frise-se que esse é uma realidade que, para fins de uso do *software*, não é mais um requisito no ambiente da *Cloud*, especialmente quando se fala de *softwares* aplicativos e especialistas/*expert systems*, além de outros que, mais avançados, já existam ou venham a ser desenvolvidos, posto que são passíveis de acesso e uso, via de regra, de forma remota e sem que haja a disponibilização, ao usuário, do código fonte e/ou objeto e, ainda, de seu gerenciamento.

O fato é que, no mesmo dia 19.12.1998, no qual foi publicada a lei federal 9.609, a legislação de Direito Autoral no Brasil foi revisada, alterada e consolidada na lei federal 9.610, com a revogação das disposições em contrário.

O artigo 7º dessa última lei federal trouxe determinações importantes para o objeto deste estudo ao dispor que “São **obras intelectuais** protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, **tais como (...) os programas de computador**”.

O mesmo artigo dispôs ainda que o “programa de computador” era objeto de regulação por meio de legislação específica (o que tinha se dado por meio da lei federal 9.609/1998 como acima já mencionado), observando-se as disposições da própria lei federal 9.610/1998 no que estas sejam aplicáveis.

Pois bem, esta última determinação deixa claro que a lei federal 9.609/1998, na definição e regulamentação do “programa de computador”, é no Direito brasileiro norma especial que o rege e regulamenta, servindo-se subsidiariamente da lei federal 9.610/1998, na forma do artigo 2º, § 2º do decreto-lei 4.657/1942. Ou seja, na legislação vigente, são essas as principais normas que instituíram e regem a proteção e a “comercialização” do “programa de computador” e, por consequência, do “*software*”.

O histórico legislativo acima, feito a partir dos veículos normativos que introduziram e hoje disciplinam o que é, como se protege e se rege a “comercialização” e o uso do “programa de computador”, embora deixe claro que ele está compreendido no que é o “*software*”, deixa dúvidas quanto:

(i) à efetiva necessidade do contrato de licença para reger indistintamente, especialmente no ambiente *Cloud*, todas as relações que se estabelecem entre o autor e o usuário, especialmente quando essa relação se dá de forma direta, sob o controle do autor e sem a disponibilização, ao usuário, do código fonte, do código objeto ou de outros elementos que ensejem a efetiva proteção do Direito de Autor; e

(ii) ao que ele efetivamente é nas relações que se estabelecem em decorrência de seu uso e consumo, ao menos para fins de uma classificação que auxilie na identificação necessária para fins de tributação pelo ICMS ou ISS.

A primeira dúvida, por fugir do escopo deste trabalho nele não será analisada. Para tentar elucidar a segunda, oportuno se faz analisar como Estados e Municípios têm legislado para saná-la, na pretensão de tributar o consumo de *software* pelo ICMS ou ISS.

## **2.3 SOFTWARE – SUA COMPREENSÃO A PARTIR DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA EXISTENTE NA PRETENSÃO TRIBUTÁRIA DE ESTADOS E MUNICÍPIOS DA FEDERAÇÃO**

O Brasil é uma federação composta pelo Distrito Federal, 26 Estados e mais de 5.500 Municípios. Fazer a análise que se propôs seja breve no emaranhado de normas que são editadas para regular a tributação de todos esses entes da federação é tarefa que foge do escopo acima apresentado e daquilo a que se propõe este estudo.

Diante disso, pela representatividade que há em termos de atual litigiosidade entre Estados e Municípios, optou-se aqui em fazer esta análise no âmbito do conflito que há entre o Estado e o Município de São Paulo, inclusive por força da relevância e representatividade do mercado de *software* nesses entes da federação, na linha do que revela o estudo realizado pela Associação Brasileira das Empresas de Software<sup>59</sup>. Ademais, para os que acompanham o tema, não há dúvidas de que essa é uma amostrar que bem ilustra o cenário de insegurança jurídica em que ele está envolto.

### **2.3.1 Breve análise da legislação estadual (O exemplo de São Paulo)**

Para regular a tributação do “programa de computador” e do “*software*”, entre outros que expressamente enumera, amparado no convênio ICMS 181, de 28.122.2015 (“Convênio ICMS 181/2015”)<sup>60</sup>, o Estado de São Paulo publicou o decreto

---

<sup>59</sup> (ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software, 2018)

<sup>60</sup> (CONFAZ, 2015)

61.791, de 11.01.2016 (decreto 61.791/2016)<sup>61</sup>. A interpretação dessa legislação<sup>62</sup>, dada pela Coordenadoria da Administração Tributária do Estado de São Paulo, veio por meio da decisão normativa CAT 04, de 20.09.2017 (CAT 04//2017)<sup>63</sup>.

Embora não traga uma definição do que seja “programa de computador”, “*software*” e daquilo que com eles é efetivamente feito no ambiente *Cloud*, o normativo dispõe que é possível distinguir, em relação ao *software*, dois tipos de produtos que assim enumera e define: “(i) softwares desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender as especificidades do contratante; e (ii) softwares prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire.”

Ressaltando ainda que os aludidos tipos de produto e suas características teriam por base o posicionamento da jurisprudência sobre o tema, o normativo dispõe que apenas o *software* sob encomenda<sup>64</sup> está sujeito à tributação pelo ISS e que, os demais, pela ausência de personalização, estão inseridos na hipótese de incidência do ICMS.

Destaca ainda, no que se refere à forma de comercialização, que os *softwares* não personalizados podem ter suas cópias distribuídas em larga escala por meio físico ou serem negociados em meio digital, tanto por *download*<sup>65</sup> como por *streaming* (utilização do *software* “na nuvem”).

Ressalta também que “Essa alteração, no entanto, não tem o condão de descaracterizar a natureza de produto desse tipo de software (mercadoria)<sup>66</sup>. A circunstância de o adquirente instalar o *software* (de loja física ou virtual) em sua máquina (*download*) ou utilizá-lo “na nuvem” por meio de internet (*streaming*) não

---

<sup>61</sup> (SEFAZ-SP, 2016)

<sup>62</sup> Que se fundamenta ainda no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.198/1992 do Estado de São Paulo.

<sup>63</sup> (SEFAZ-SP, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 2017)

<sup>64</sup> Pelo normativo definido como “programas de computador elaborados de forma personalizada”.

<sup>65</sup> Tema que ainda será analisado no julgamento de mérito da ADI 1.945.

<sup>66</sup> Interpretação que contraria o que o STF decidiu no julgamento do RE 176.626-3/SP.



descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização<sup>67</sup> de *software* pronto.

A exigência do ICMS nessa interpretação, por força do que dispôs o próprio normativo em razão da inexistência de definição quanto ao local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do tributo, deixou de ser feita até 31.03.2018, quando passou a produzir efeitos o convênio ICMS 106, de 29.09.2017 (convênio ICMS 106/2017)<sup>68</sup>.

Esse último convênio, que deu ensejo a ajustes no regulamento do ICMS do Estado de São Paulo<sup>69</sup>, além de definir, entre outras coisas, o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do tributo, classificou “programas de computador” e “*software*” como “bens e mercadorias digitais”<sup>70</sup>.

Valendo-se dessa classificação não técnica, procura o Estado de São Paulo tributar todo e qualquer negócio jurídico que esteja relacionado a programa de computador e *software*, desde que não seja algo customizado, na linha do que veio a ser previsto nos já citados decreto 61.791/2016 e decisão normativa CAT 04/2017.

Em que pesem os inúmeros questionamentos que já há com relação a toda essa legislação, analisada por vasta doutrina<sup>71</sup>, sua leitura não revela mais detalhes sobre os termos “programa de computador”, “*software*” e, muito menos, o que com ele é feito no ambiente *Cloud*, assim como sobre os negócios jurídicos que com eles são realizados e quais são suas características.

---

<sup>67</sup> Interpretação que contraria o que o STF decidiu no julgamento do RE 176.626-3/SP.

<sup>68</sup> (CONFAZ, [www.confaz.fazenda.gov.br](http://www.confaz.fazenda.gov.br), 2017)

<sup>69</sup> Nos termos do decreto 63.099 de 22.12.2017, publicado no DOE de 23.12.2017. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vt\\_ribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vt_ribut)>, com regulamentação dada pela Portaria CAT 24, de 23.03.2018, publicada no DOE de 24.03.2018 - <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vt\\_ribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vt_ribut)>. Acessado em 14.10.2018.

<sup>70</sup> Em contrariedade ao que decidiu o STF no julgamento do RE 176.626-3/SP.

<sup>71</sup> (BARROS, O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: invalidade do ICMS nas operações com os chamados "bens diditais", 2018), (PISCITELLI & MALAVOGLIA, 2018), (JUNIOR & OLIVEIRA, 2018), (LARA, 2018) e (RECTOR & MARTINS, 2018).

O que a leitura atesta, em linha com o que fora constatado pelo Ministro Francisco Rezek no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 158.834-9/SP, é tão somente uma velha pretensão dos Estados de se arvorar sobre uma potencial base tributária em franco desenvolvimento.

Essa pretensão, contudo, faz-se sem uma correta intelecção do que seja “programa de computador” e “*software*”, indistintamente tratados como “bens digitais” e em afronta a precedentes já firmados pelo STF<sup>72</sup>.

Enfim, a despeito de todas as controvérsias existentes e que deverão ser apreciadas pelo STF, ainda que em parte, no julgamento das ADI 5576<sup>73</sup> e 5659<sup>74</sup>, o fato é que a legislação mencionada, à luz dos precedentes firmados pelo STF, não auxilia na intelecção do que são o “programa de computador” e o “*software*” e, muito menos, de qual é a natureza do(s) negócio(s) jurídico(s) que com ele são praticados no ambiente *Cloud*.

Fica apenas a evidência de que há, por parte dos Estados, uma efetiva pretensão de vincular esses negócios jurídicos à sua competência tributária, como forma de assegurar a ampliação de sua fonte primária de financiamento público, mesmo que isso contrarie o posicionamento já firmado pelo STF no julgamento de casos análogos, na linha do que será analisado no tópico 2.4 deste estudo.

### **2.3.2 Breve análise da legislação municipal (O exemplo de São Paulo)**

A pretensão tributária sobre os negócios jurídicos que têm o *software* por objeto, hoje preponderantemente praticados no ambiente *Cloud*, é também foco dos Municípios da federação brasileira.

---

<sup>72</sup> Nesse sentido, vale a leitura dos Acórdãos analisados do anexo 8.4. deste estudo.

<sup>73</sup> Visa a declaração de inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre programas de computador – *software* (exigido pelo artigo 30, inciso II, da Lei 8.198/1992, pelo decreto no 61.522/2015 e pelo decreto no 61.791/2016, todos do Estado de São Paulo), com base na interpretação conforme a Constituição, da lei complementar 87/96 e da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo.

<sup>74</sup> Visa a declaração de inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre programas de computador – *software* (exigido com base no decreto 46.877/2015, de Minas Gerais), bem como a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, mediante interpretação conforme a Constituição, do artigo 5º da lei 6.763/1975 e do artigo 1º (incisos I e II) do decreto 43.080 de 2002, de Minas Gerais, bem como do artigo 2º da lei complementar federal 87 de 1996.

O fundamento constitucional para que os Municípios da federação instituíam e exigiam o ISS sobre serviços de qualquer natureza é o artigo 156 *caput* e inciso II da Constituição Federal. Nele constam dois requisitos importantes. O primeiro é de que os serviços passíveis de tributação pelo ISS não estejam compreendidos na esfera de competência do ICMS e, o segundo, é de que os serviços estejam previamente definidos em lei complementar federal, na forma do artigo 146 da própria Constituição Federal.

Os serviços hoje passíveis de tributação pelo ISS estão relacionados na lei complementar federal 116, de 31.07.2003<sup>75</sup>, com as alterações veiculadas pela lei complementar federal 157, de 29.12.2016<sup>76</sup>.

No que interessa a este estudo, confira-se a transcrição dos itens da lista que são hoje os vigentes e utilizados pelos Municípios na pretensão de exigir o ISS sobre “programas de computador” e/ou “*software*”, inclusive no âmbito da *Cloud*:

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

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

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.<sup>77</sup>

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

(...)

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de

---

<sup>75</sup> (Planalto, 2003)

<sup>76</sup> (Planalto P. R., 2016)

<sup>77</sup> Item cuja constitucionalidade é questionada, em repercussão geral, no RE 688.223/PR que está pendente de julgamento.

Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”

A previsão desses itens na lista de serviços da lei complementar federal levou o Município de São Paulo a publicar o Parecer Normativo 01, de 18.7.2017<sup>78</sup>. Seu propósito explícito foi o de “uniformizar a interpretação acerca do enquadramento tributário dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software") ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service - SaaS")”.

Nos termos desse parecer, “O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software"), ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service - SaaS"), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.”, enquadramento este que, no que tange a SaaS, “não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003.”<sup>79</sup>

De caráter impositivo e vinculante para as autoridades administrativas do Município de São Paulo, o citado parecer ressalta ainda ser aplicável ao *software* independentemente de ele **(i)** ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador ("software por encomenda") ou **(ii)** ser padronizado ("software de prateleira ou "off the shelf").

---

<sup>78</sup> Publicado no DOM de 19.07.2017.

<sup>79</sup> Confira-se a transcrição dos itens 1.03, 1.05 e 1.07 da lista de serviços da Lei Municipal 13.701 de 2003 (Prefeitura do Município de São Paulo, 2003):

“1.03 - Processamento de dados e congêneres.

(...)

1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

(...)

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.”

Embora seja norma regulamentar e não contenha definições do que seja programa de computador, *software* e nem de *SaaS*, este Parecer Normativo traz a indicação de que *SaaS*, em linha com suas características técnicas já apresentadas neste estudo, tem relação com negócio jurídico de licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador instalado em servidor externo.

Especificamente quanto ao item 1.05, cuja constitucionalidade deverá ser apreciada pelo STF, em sede de repercussão geral, quando do julgamento do RE 688.223/PR<sup>80</sup>, parece-nos que ele não pode ser base para a tributação de todo e qualquer negócio jurídico que tenha o *software* por objeto.

Isso porque, o negócio jurídico que tenha o *software* por objeto pode não representar um “*praestare*”, um “*fazere*” ou mesmo uma utilidade que, a partir de um conjunto de atividades imateriais, possa ter de ser constitucionalmente subsumida à tributação do ISS, na linha do que o STF decidiu no julgamento do RE nº 651.703/PR que, por sua vez, teve por base o que foi decidido no julgamento do RE nº 592.905/SC<sup>81</sup>.

Nesse sentido, vale lembrar que apenas as atividades classificadas como serviço, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de subsunção à hipótese de incidência tributária do ISS previsto na lei complementar federal a que alude o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

Assim, ainda que previsto na referida lei complementar federal, aquilo que não se enquadre como serviço, sob a ótica da materialidade do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, não poderá ser submetido à incidência do ISS. Isso porque, na medida em que a Constituição Federal, quando atribuiu competência impositiva aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos demais entes da federação, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que possam se qualificar, juridicamente, como serviços.

Outro aspecto relevante são as situações em que o uso do *software* eventualmente prescindia, ainda que em tese, de um contrato de licença ou cessão.

---

<sup>80</sup> Item cuja constitucionalidade é questionada, em repercussão geral, no RE 688.223/PR que está pendente de julgamento.

<sup>81</sup> No qual se decidiu que incide o ISS sobre o leasing financeiro e no lease-back justamente a partir da premissa de que neles haveria a prestação de serviços de intermediação necessários à prática desses negócios jurídicos complexos.

Nessas hipóteses, que o ambiente *Cloud* em tese permite sejam materializadas<sup>82</sup>, o citado item 1.05 da lista de serviços anexa à lei complementar federal não constituiria fundamento para a exigência do ISS.

Por sua vez, a atividade descrita no item 1.04, “elaboração de programas de computador”, embora nos pareça ser pertinente apenas à tributação do *software* na prestação de serviço relacionado a seu desenvolvimento a pedido de quem esse serviço contrata, pode deixar dúvidas quanto à subsunção ou não, a ele, do *software* no modelo de negócio jurídico proposto para ser o objeto deste estudo. Isso porque, o substantivo “elaboração” deixa dúvidas quanto ao que exatamente por ele se exprime: **(i)** um processo contínuo e interminável ou **(ii)** algo que enseje um fim.

Acaso se dê ao referido substantivo a primeira interpretação, pode-se entender que o fornecimento do *software*, ao menos no modelo de negócio jurídico proposto para ser o objeto deste estudo, após contratado, se e quando trazer ao *software* uma inovação ou melhoria, decorreria de um processo de “elaboração” contínua do *software*, sujeita à incidência do ISS.

Essa interpretação do substantivo “elaboração”, contudo, não parece ser a mais adequada para o que determina o item 1.04 em análise. Não seria razoável entendê-lo dessa forma, uma vez que todo processo deve sim ter fim.

Não obstante, o fato é que a subsunção do negócio jurídico praticado com o *software* à tributação do ISS a partir desse item 1.04, ao menos no modelo proposto para ser o objeto deste estudo, não se sustenta também por outras razões.

Dado que o objeto do negócio jurídico no modelo proposto para ser o objeto deste estudo é a “disponibilização” e não a “elaboração” do programa de computador ou *software*, ainda que essa dê-se mediante contraprestação periódica, não restam dúvidas de que o negócio jurídico existente se encerra periodicamente, podendo ser ou não renovado.

Caso o programa de computador ou *software* sofra modificações e inovações, estas não são destinadas a um usuário em específico e, também, serão acessíveis apenas na renovação da licença de uso provisória que, assim, quando e se renovada,

---

<sup>82</sup> Vale lembrar que há a possibilidade, hoje quase que uma regra no âmbito da *Cloud*, de os programas de computador serem protegidos por meio de medidas tecnológicas que impedem seu acesso, uso e /ou reprodução não autorizados.

caracterizará o início de um novo negócio jurídico de mero “fornecimento” (e não de “elaboração”).

Ademais, a leitura da lei complementar federal 116/2003, com as alterações veiculadas pela lei complementar federal 157/2016, denota<sup>83</sup> que o legislador utilizou o substantivo “atualização” quando procurou ser mais específico e quis se referir a um processo de inovação ou melhoria de algo concluído após elaborado.

Os serviços previstos no item 1.07, por sua vez, não são propriamente de SaaS, na linha do que reconhece o próprio Parecer Normativo 01, de 18.07.2017, do Município de São Paulo. Com isso, esse é um item que também não pode ser fundamento para se exigir o ISS sobre o modelo de negócio jurídico proposto para ser o objeto deste estudo, mas tão somente sobre o(s) serviço(s) de suporte técnico em informática que, se prestado(s) pelo provedor do *software* no modelo proposto, configuraria uma prestação de serviço passível de tributação.

Assim, falta agora analisar a subsunção do *software*, no modelo de negócio jurídico proposto para ser o objeto deste estudo, ao item 1.03 da referida lista de serviços.

Da mesma forma que se verificou em relação ao item 1.07, o item 1.03 da referida lista de serviços não caracteriza o que seja o negócio jurídico praticado com *software* no modelo proposto para este estudo e, assim, não pode ser submetido à tributação do ISS, na linha do que também reconhece o próprio Parecer Normativo 1, de 18.07.2017, do Município de São Paulo. Isso, contudo, não afasta a possibilidade de se exigir o ISS sobre quaisquer dos serviços previstos nesse item, caso sejam eles prestados pelo provedor do *software* no modelo de negócio jurídico proposto para ser o objeto deste estudo.

Não obstante, seguindo na premissa de nos guiar neste estudo pelos precedentes firmados pelo STF, parece-nos que nas hipóteses em que o provedor do *software*, no modelo proposto, preste algum(s) dos serviços descritos nos itens 1.03 e 1.07 da referida lista, haveria a potencial possibilidade de uma subsunção de ao menos parte do negócio jurídico à hipótese de incidência tributária do ISS.

---

<sup>83</sup> Nesse sentido, vale a leitura do item 1.08 da lista anexa à lei complementar 116 de 2003 que dispõe: “1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas”.

Isso porque, ao menos em tese<sup>84</sup>, para disponibilizar programa de computador ou *software* aplicativo ao usuário, em ambiente *Cloud* e externo ao dispositivo de acesso, com todos os requisitos necessários à sua utilização e sem a necessidade de fazer os investimentos que seriam necessários no modelo tradicional de aquisição e manutenção de um programa de computador ou *software*, parece-nos que o provedor pode ter de se responsabilizar, ao menos em tese, pelo exercício de ao menos uma das atividades descritas no referido item.

A questão é que essas potenciais atividades não são propriamente o objeto do negócio jurídico do modelo proposto para este estudo. Assim, a dúvida que fica é no sentido de saber se, nas situações em que essas atividades são efetivamente prestadas, o quanto elas são relevantes para o negócio jurídico, de modo a identificar se podem ou não fundamentar a exigência do ISS.

Seriam essas as atividades tão preponderantes a ponto de assegurar a tributação do modelo proposto para ser o objeto deste estudo, como um todo, pelo ISS, ou devem elas ser vistas, no modelo proposto, apenas como atividades meio para viabilizá-lo? O que é que efetivamente gera riqueza passível de tributação no modelo de negócio proposto; são essas atividades meio? Parece-nos que as respostas a essas questões são todas negativas.

Uma outra questão relevante é ainda no sentido de saber se, em cada caso concreto, especialmente em negócios jurídicos complexos, essas atividades configuram um serviço com os requisitos postos pelo STF no julgamento do RE 651.703/PR.

Nesse contexto, ao menos em tese não haveria também como se falar em incidência do ISS sobre o negócio jurídico proposto como modelo para ser o objeto deste estudo que, assim, não seria tributado pelo ISS, na linha do que ocorre com a locação de bens móveis<sup>85</sup> e deverá ser apreciado pelo STF para o contrato de franquia, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 603.136<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> Que admite prova em contrário.

<sup>85</sup> Que por força do decidido pelo STF no julgamento do RE 116.121-/SP (“somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”; qual seja: ISS – Transcrição de trecho do voto vencedor do Ministro Marco Aurélio), deu ensejo à Súmula Vinculante 31 do STF e levou o Presidente da República a vetar o item “3.01” (“Locação de bens móveis”) do projeto de lei 161/1989 que resulto na lei complementar 116 de 2003.

<sup>86</sup> Discute a Constitucionalidade da incidência do ISS, na vigência da lei complementar 116 de 2003,



Não há dúvidas de que a taxatividade e a obsolescência da lista de serviços anexa à lei complementar federal 116/2003, assim como a ausência de uma melhor compreensão e definição do que são e como podem ser caracterizados os negócios jurídicos que têm por objeto o *software*, especialmente no ambiente *Cloud*, combinado com a ausência de critérios legais objetivos, claros e pré-definidos, tornam difícil ou muitas vezes frágil, se não impossível, a subsunção desses negócios jurídicos às hipóteses de incidência tributárias do ISS.

A par dessas controvérsias, quando e se aplicável a incidência do ISS no negócio jurídico proposto como modelo para este estudo, importante destacar ainda que na forma do artigo 3º da lei complementar federal 116/2003, salvo na hipótese de o serviço ser proveniente do exterior do País ou de sua prestação ter se iniciado no exterior do País, ele considerar-se-á prestado e, pois, o ISS considerar-se-á devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Em termos de tributação de consumo, a regra de tributação do ISS no local do estabelecimento prestador, prevista na lei complementar federal 116/2003, colide com as recomendações feitas pela OCED<sup>87</sup> para que, no comércio eletrônico, adote-se o critério de destino, de modo a permitir que a tributação ocorra, ou o produto de sua arrecadação destine-se, ao local onde se dá o efetivo consumo/fruição do *software*. Diante disso, vale refletir se uma alteração legislativa nesse sentido, no Brasil, também não seria conveniente.

Ademais, no ambiente *Cloud*, virtual e em que as fronteiras físicas tornam-se irrelevantes, o objeto do negócio jurídico torna-se imaterial e há uma incomparável mobilidade para todos os envolvidos. Isso é um fato que traz à discussão um enorme conflito de competência potencial entre os mais de 5.5000 Municípios brasileiros (além do Distrito Federal) por essa nova fonte de geração e riqueza e, pois, base de tributação.

Guardadas as devidas proporções, esse conflito de competência é justamente o ponto de partida de inúmeros estudos internacionais que enfrentam ou ao menos tangenciam temas como presença física, o conceito de estabelecimento permanente

---

sobre contrato de franquia.

<sup>87</sup> (OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 1998)

e nexos de causalidade tributária<sup>88</sup>; todos relevantes para a tributação do consumo do *software* no Brasil, uma federação com mais de 5.500 Municípios com competência tributária para tentar exigir o ISS sobre os negócios jurídicos que tenham o *software* como objeto.

Por fim, inexistem dúvidas quanto ao fato de que no modelo proposto para ser o objeto deste estudo há “disponibilização” de um *software*.

Assim, uma rápida leitura dos demais itens hoje previstos na lista de serviços que estão em análise pode levar à constatação de que no modelo proposto para ser o objeto deste estudo há em tese a prestação de um dos serviços descritos no item 1.09 da lista anexa à lei complementar federal 116/2003.

Contudo, ainda que tecnicamente o ambiente *Cloud* e o próprio *SaaS* não pudessem existir sem o “programa de computador” e/ou “*software*” e este seja a essência desse ambiente virtual, a disponibilização à que o item alude restringe-se às de conteúdo audiovisual. Como esses conteúdos não são tecnicamente um “programa de computador” ou “*software*” aplicativo, o negócio jurídico objeto do modelo proposto para ser o objeto deste estudo não se subsumi ao referido item 1.09.

Nem se alegue que essa distinção terminológica técnica era desconhecida do legislador. Como atesta a leitura do projeto de lei do Senado 386/2013<sup>89</sup>, havia sim a pretensão original de se incluir na lista de serviços da lei complementar federal o serviço de “Disponibilização de aplicativos em página eletrônica”. Essa pretensão, contudo, não se materializou no texto que foi sancionado na lei complementar federal 157/2016 e que deu nova redação à lei complementar federal 116/2003.

## **2.4 SOFTWARE – SUA COMPREENSÃO A PARTIR DE JULGADOS DO STF QUE ANALISARAM OS TERMOS “PROGRAMA DE COMPUTADOR” E “SOFTWARE”**

Os critérios utilizados para a seleção dos acórdãos<sup>90</sup> que são objeto deste item constam do anexo 8.4 deste estudo, onde também se encontra uma análise mais detida do que em cada um deles foi apreciado, julgado e decidido.

---

<sup>88</sup> (OECD, Broader tax challenges raised by the digital economy, 2014).

<sup>89</sup> (Câmara dos Deputados, 2013).

<sup>90</sup> Proferidos no julgamento do RE 176.626-3/SP, do RE 199.464-9/SP, da ADI 3.059/RS, do Ag.Re.

A leitura desses acórdãos releva que o STF neles considerou os termos “programa de computador” e “software” dentro dos limites de sua acepção técnica, emitindo ainda enunciados que, vigentes, são importantes critérios para um melhor entendimento **(i)** do que seja o *software* e, ao menos à luz dos fatos e dos formatos que tinham os negócios jurídicos na época analisados, **(ii)** quais potenciais negócios jurídicos com ele poderiam ser realizados e, também, **(iii)** como poderiam ser caracterizados/classificados.

Nesse contexto, merecem especial destaque as conclusões a que os Ministros do STF chegaram **(i)** em 10.11.1998, por unanimidade de votos, no julgamento de mérito do RE 176.626-3/SP<sup>91</sup>, **(ii)** em 02.03.1999, por unanimidade de votos, no julgamento do RE 199.464-9/SP e **(iii)** em 15.04.2004, na apreciação do pedido de liminar da ADI 3.059/RS.

Em resumo, concluiu-se nesses julgados que:

**(i)** o *software* é, em si, um bem incorpóreo (não é uma mercadoria) que se apresenta como **um produto simultaneamente utilitário e imaterial**;

**(ii)** o *software* é protegido pelo Direito Autoral, que permite ao autor **(ii.1) definir livremente os termos do negócio jurídico** que por meio de licença celebrará com o(s) usuário(s) e, ainda, **(ii.2)** negociar o preço em função da amplitude dos direitos transacionados;

**(iii)** o *software* pode ainda ser transacionado **por meio de mais de um contrato** como, por exemplo, o de licença pertinente ao *software* propriamente dito (informação imaterial, que não se configura mercadoria e nem se aliena com o licenciamento de seu uso) e outro que encerra a transmissão de sua posse ao adquirente. Este segundo contrato, pertinente à transmissão da posse e que é

---

no RE 285.870-6/SP e da ADI 1.945.

<sup>91</sup> Vale mencionar que, nesse julgamento, em que era recorrente o Estado de São Paulo, buscava-se o reconhecimento de que ICMS deveria incidir sobre operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”, nas hipóteses de venda de meios físicos que continham “cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, isto é, o chamado “software de prateleira”; transação essa na qual havia

independente do primeiro, será de compra e venda, se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado, ou de locação<sup>92</sup>, porventura comodato<sup>93</sup>.

Um aspecto importante e que vale menção é o fato de que, no julgamento do RE 199.464-9/SP, realizado com amparo no acórdão proferido no julgamento do RE 176.626-3/SP, decidiu-se pela incidência do ICMS/SP sobre o denominado *software* de prateleira, ao amparado de três importantes premissas acerca do negócio jurídico realizado com o *software*; quais sejam: **(i)** ele não implicava na cessão do direito do autor sobre o *software*, mas tão somente no licenciamento perpétuo do direito de seu uso<sup>94</sup>, **(ii)** dava-se com o *software* agregado a um suporte físico e **(iii)** caracterizava-se por contemplar dois contratos (um de licenciamento perpétuo<sup>95</sup> e outro decorrente da venda do suporte físico).

Essas são premissas importantes, especialmente se levarmos em consideração que a pretensão tributária do Estado de São Paulo, para *softwares* personalizados ou não, dava-se apenas sobre o valor do suporte físico no período analisado e que estava compreendido entre a publicação do decreto nº 35.674, de 15.09.1992<sup>96</sup>, cujas determinações restaram ratificadas pelo decreto nº 51.619/2007 e foram revogadas a partir de 1º.01.2016 pelo decreto nº 61.522/2015. Ou seja, a base de cálculo do ICMS sobre o denominado *software* de prateleira era o valor de seu suporte físico.

---

<sup>92</sup> Definida pelo artigo 565 da Lei 10.402 de 2002 como o negócio jurídico no qual “uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.” Frise-se que o artigo 85 da mesma lei define bens fungíveis como “os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

<sup>93</sup> Definido pelo artigo 579 da Lei 10.402 de 2002 como “o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”, que se perfaz com a tradição do objeto.

<sup>94</sup> A análise de detalhes do caso concreto que para este estudo não foi feita, mas que certamente merece um estudo apartado, provavelmente revelará que o licenciamento perpétuo era de uma determinada versão do *software* que, na forma do artigo 7º da Lei 9.609/1998, deveria ser de conhecimento do usuário.

<sup>95</sup> Para a versão transacionada.

<sup>96</sup> Inseriu o artigo 51-A ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto nº 33.118/1991, dispondo que “Em operação realizada com programa para computador (“software”), **personalizado ou não**, o imposto será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá **ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.**” (Não destacado no original)

Nesse sentido, vale a menção ao fato de que a 1ª Turma do STF, na apreciação do RE 176.626/SP<sup>97</sup>, registrou que o ICMS não incide sobre licenciamento ou cessão de uso de “programa de computador”.

De qualquer forma, embora este também seja um ponto relevante para várias das discussões que ainda existem sobre a tributação dos negócios jurídicos que envolvam o *software*, merecendo um estudo mais detido, destaca-se que isso aqui não será analisado.

Isso porque, estar-se-ia desviando a rota que tem de ser percorrida na busca de uma conclusão para o que este estudo se propõe: após uma tentativa de melhor compreensão do que seja o *software*, apresentar princípios, balizas e diretrizes para a implementação de uma proposta que, a partir da experiência internacional e das regras constitucionais vigentes, (i) preste-se a superar a discussão que há sobre a tributação do *software* pelo ICMS/ISS no Brasil e (ii) alinhe-se e dialogue com as práticas que em outros países vêm sendo implementadas.

Vale lembrar que esse estudo é feito com foco concentrado no Direito Tributário Brasileiro e na tributação do consumo, a partir de uma identificação e compreensão correta do que seja o *software* e que tenha por base o negócio jurídico hipotético que se configure na “Disponibilização de *software* nacional, por pessoa jurídica brasileira que seja detentora de seus direitos, para pessoa jurídica ou física que também seja brasileira e o utilizará como consumidora final, no Brasil, por intermédio de acesso e uso restringido por senha e mediante contraprestação financeira, na *Internet*, naquilo que via de regra pode-se considerar parte do modelo *SaaS* do ambiente *Cloud Computing (Cloud)* e, ainda, seja a atividade operacional da pessoa jurídica que faz a disponibilização”.

---

<sup>97</sup> Em julgamento unânime, realizado no dia 10.11.1998, no qual foi relator o Ministro Sepúlveda Pertence e que deu ensejo a acórdão publicado em 11.12.1998.

### 3 SOFTWARE<sup>98</sup> – POTENCIAIS CLASSIFICAÇÕES DO OBJETO DESTE ESTUDO

A leitura dos parágrafos antecedentes, acredita-se, contribui para uma melhor compreensão do que seja o *software*. Essa compreensão, contudo, não traz a efetiva capacidade de apreensão e classificação do que seja o *software* na multiplicidade de situações e negócios jurídicos, simples e complexos, em que pode ele ser atualmente utilizado.

A legislação vigente, por sua vez, não auxilia o intérprete. Isso porque, parte substancial dela está maculada por um viés eminentemente arrecadatório dos entes da Federação que querem incluir o consumo do *software* sob sua competência tributária.

Da mesma forma, a jurisprudência do STF que analisou a tributação do consumo do *software* o fez a partir de negócios jurídicos que não representam hoje uma infinidade de novos negócios jurídicos que com o *software* ou em função dele são realizados.

Diante disso, na pretensão e se tentar corretamente classificar o que seja o *software* para fins de tributação de seu consumo, este estudo prosseguirá, nos itens seguintes, com a verificação da possibilidade de classificá-lo como mercadoria, serviço e/ou utilidade, à luz da doutrina e jurisprudência.

#### 3.1 SOFTWARE – POTENCIAIS CLASSIFICAÇÕES, PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO, FEITAS PELA DOUTRINA E A JURISPRUDÊNCIA

Seguindo a rota proposta, apresentados os aspectos técnicos do *software* que foram corretamente observados pela legislação federal na introdução de seu conceito no ordenamento jurídico, cabe agora buscar formas de tentar classificá-lo, para fins da tributação de seu consumo.

Em livro lançado após o julgamento do RE 176.626-3/SP e do RE 199.464-9/SP, Marco Aurélio Greco<sup>99</sup> tratou de apreciar o tema com muita propriedade,

---

98 Reitera-se aqui que embora no Brasil os termos “programa de computador” e “software” tenham significados próprios (na linha do que será demonstrado “programa de computador” está contemplado no que é o “software”), são via de regra tratados como sinônimos. Assim, para fins deste estudo serão esses termos utilizados efetivamente como sinônimos, representados pela palavra *software*, salvo quando estiverem grafados entre aspas. Nessas situações, deve o leitor apreender que há distinção e que a palavra grafada está posta em seu sentido técnico.

99 (GRECO M. A., 2000) – Págs. 77/98.

analisando a partir de vasta doutrina, a subsunção do *software* aos conceitos de mercadoria e serviço. Cabe aqui, por oportuno, um breve resumo dessa análise.

### 3.1.1 SOFTWARE - POTENCIAIS CLASSIFICAÇÕES COMO MERCADORIA

Segundo o citado autor, há dois planos de análise que podem ser utilizados para definição do termo mercadoria e o que nela pode ser contemplado: **(i)** o do sentido corrente e **(ii)** o do sentido dado pela Constituição Federal.

**No plano do sentido corrente**, a classificação ou não de algo como mercadoria poderia ser feita em função:

**(i) da natureza do objeto**, ou seja, suas qualidades/características. Sob essa ótica, para o *software* ser considerado mercadoria, seria necessário que em si fosse, na visão Clássica do Direito<sup>100</sup>, corpóreo (tangível) ou incorpóreo (criado pelo Direito). Assim, sob este critério não pode o *software* ser considerado uma mercadoria, uma vez que não é corpóreo e nem incorpóreo no sentido de ser uma criação do Direito (haja vista que, sendo instruções ao computador, existe independentemente do Direito);

**(ii) do tipo de atividade exercida ou da qualificação subjetiva de alguém**. Sob essa ótica, que tira o foco do objeto analisado (análise ontológica) e prioriza a sua funcionalidade, o *software*, independente do que é, poderia ser considerado mercadoria quando fosse transacionado por um comerciante ou fosse objeto de atividade mercantil; ou

**(iii) de sua inserção em um determinado mercado**. Sob essa ótica, de natureza puramente econômica e que desconsidera a qualidade/característica das coisas, desde que esteja integrado em um determinado âmbito econômico no qual existam múltiplas operações a ele relativas, o *software* (assim como imóveis, cotações índices etc.) poderia ser considerado mercadoria.

Verificando que o plano do sentido corrente comporta conclusões distintas e concorrentes, deixando espaço para inúmeras discussões, Marco Aurélio Greco

---

<sup>100</sup> Marco Aurélio Greco, (GRECO M. A., 2000) – Pág. 83, reporta a origem dessa visão à classificação feita por Gaio (jurisconsulto romano do Século II) e indica para estudos mais aprofundados sobre o tema as obras de Salvatore Amato, *“Tien qui soit”: présences juridiques de l'immatériel*, e de René-Marie Rampleberg, *Pérennité et évolution des res incorporales après le droit romain*, ambas em *Archives de Philosophie du Droit*, tomo 43 que trata do tema “Le droit et l'immatériel”, Paris, Sirey, 1999, respectivamente às págs. 45/59 e 35/43.

passa a analisar a definição do termo mercadoria e o que nela pode ser contemplado **a partir do plano do sentido dado pela Constituição Federal.**

Ressaltando que a definição do termo mercadoria (e o que nela pode ser contemplado) pode ser feito em função da divisão constitucional de competências tributárias, o autor inicia sua análise a partir do critério utilizado pela Constituição Federal para a atribuição dessas competências.

Percorrendo esse caminho, o autor conclui que, seja por falta de inserção, exclusão, ou mesmo omissão, o *software* (i) não é mercadoria para os que o analisam sob a perspectiva do direito clássico e (ii) pode ser mercadoria para os que o analisam pelo prisma do atual Estado Democrático de Direito<sup>101</sup>.

Nesse contexto, embora os direitos que decorrem do *software* sejam nítidos bens incorpóreos no sentido clássico (criação do Direito), o *software* em si, em linguagem de código fonte ou objeto, sendo um conjunto de instruções dadas ao computador e que fazem com que ele funcione em razão da corrente elétrica que recebe, não é um bem corpóreo, mas, também, não pode ser tido por incorpóreo<sup>102</sup>. Nesse sentido, lembra o autor a Teoria da Relatividade<sup>103</sup>, de Albert Einstein, que revolucionou a ciência no século XX e demonstrou que energia e matéria se reconduzem reciprocamente.

Prosseguindo em seu raciocínio, o citado autor destaca que, por ser instrução dirigida ao computador, o *software* se encontra no plano da matéria e tem existência independente do Direito, não sendo dele uma criação. Assim, também por essa razão não pode ser configurado com bem incorpóreo, na definição clássica que tem essa categoria.

Aponta então para a possibilidade de se interpretar o bem incorpóreo sob um novo viés, não clássico, no qual seriam englobados nos bens incorpóreos todos aqueles que não fossem corpóreos. Definir-se-ia, então, os incorpóreos pela negativa de tudo aquilo que não fosse corpóreo, independentemente de ser ou não criação do Direito, em uma acepção na qual o *software* poderia então ser considerado um bem

---

<sup>101</sup> “Assim entendido aquele que, além de proteger os valores liberdade e propriedade, busca implementar os valores igualdade e solidariedade que, no campo tributário, encontra no princípio da capacidade contributiva sua diretriz básica.” (GRECO M. A., 2000) – pág. 94.

<sup>102</sup> Cita o autor a teoria de Einstein, para quem matéria e energia se reconduzem reciprocamente.

<sup>103</sup>  $E = mc^2$  (Energia é igual à massa vezes a velocidade da luz ao quadrado).



não-corpóreo. Destaca, contudo, que essa visão mais aberta também encontra restrições quando posta sob análise da legislação vigente, a depender a interpretação que a ela se dê.

Uma última análise é feita pelo autor sob o enfoque da legislação que no Brasil protege os direitos do *software* pelo Direito Autoral e, assim, determina que não seja ele objeto de venda, mas de contratos de cessão de uso.

Valendo-se das determinações do artigo 191 do Código Comercial, que em tese daria base para a semântica do termo “mercadoria” utilizado pela Constituição Federal para atribuir a competência tributária do ICMS, destaca o autor que o caráter mercantil “existe não apenas quando o comerciante realiza uma operação visando revender o móvel, mas também se o faz “para alugar o seu uso”. Ou seja, pautando-se nessa premissa, conclui o autor que a figura da cessão de uso não é suficiente para descaracterizar o bem como mercadoria, nem para excluí-lo do âmbito da aplicação do artigo 191” do Código Comercial.

Nesse campo nebuloso e de difícil identificação da melhor interpretação a ser dada para a correta classificação do *software*, Marco Aurélio Greco propõe dois possíveis critérios para superar a controvérsia:

(i) um, amparado na visão protetiva dos valores liberdade e propriedade, é assumir que a tributação não pode incidir sobre nada que a lei não determine, o que levaria à constatação de que mercadorias são somente as coisas móveis, tangíveis, corpóreas captáveis pelos sentidos humanos (categoria à qual o *software* não pertence, mesmo quando apresentado agregado a um suporte físico); e

(ii) outro, amparado em uma visão de Estado Democrático de Direito<sup>104</sup>, passa por assumir que as lacunas da lei, editada há um tempo em que não se previa a figura do *software*, não podem servir de escusa para contemplar novas figuras que dela eram desconhecidas. Nesse conceito, estariam excluídos da tributação pelo ICMS, os bens que fossem, por previsão constitucional, objeto de tributação por outros impostos.

Amparado nessas considerações, a conclusão do autor não poderia ser ainda tão atual e assim merece aqui ser transcrita:

---

<sup>104</sup> “Assim entendido aquele que, além de proteger os valores liberdade e propriedade, busca implementar os valores igualdade e solidariedade que, no campo tributário, encontra no princípio da capacidade contributiva sua diretriz básica.” (GRECO M. A., 2000) – pág. 94.

“Em suma, a identificação do que seja “mercadoria” para fins de incidência de ICMS resultaria da reunião de dois critérios, sendo um de *inclusão* e outro de *exclusão*. Estariam incluídos no conceito de mercadoria todos os bens (independe de serem corpóreos ou incorpóreos) negociados no mercado, com habitualidade, objetivo de lucro por alguém que seja considerado “comerciante”. Vale dizer, que sejam objeto de “atividade mercantil” na feição que o mundo atual lhe dá. E estariam excluídos do conceito de mercadoria para fins de ICMS os bens que fossem, por previsão constitucional, objeto de tributação por outros impostos; por esta razão, estarão fora do conceito de mercadoria para fins de ICMS os bens imóveis e aqueles bens que sejam objeto do imposto federal sobre operações de crédito, câmbio ou relativas a título ou valores mobiliários, bem como aqueles que possam se enquadrar em operações sobre serviços.

Desta ótica, o *software*, em princípio, pode estar abrangido pelo conceito de “mercadoria” utilizado pela Constituição Federal. Afirmo “em princípio”, pois a sua configuração como “mercadoria” não é puramente ontológica (no sentido de qualidades do objeto) mas supõe a natureza de uma atividade realizada por alguém (“o comerciante”) que o tenha por objeto. Assim o *software* poderá ser objeto de puras prestações de serviço (por exemplo, o serviço de elaboração de um programa por encomenda) como poderá ser uma “mercadoria” se for objeto de uma atividade comercial exercida mediante negociações no mercado que o tenham por objeto. Em suma, o equacionamento da questão envolve matéria de fato e avaliação das circunstâncias concretas específicas que envolverem cada situação.”<sup>105</sup>

### **3.1.2 SOFTWARE - POTENCIAIS CLASSIFICAÇÕES COMO SERVIÇO OU UTILIDADE**

Feita a análise acima sobre as potenciais classificações (ou não) do *software* como mercadoria, Marco Aurélio Greco inicia em sua obra a análise do termo “serviço”, de modo a identificar se o *software* está ou não nele compreendido.

Partindo de um enfoque em serviços prestados através de uma *home page* disponível na *Internet*, até porque não há dúvidas de que o desenvolvimento de um

---

<sup>105</sup> (GRECO M. A., 2000) – Págs. 94/95.

*software* por encomenda é uma prestação de serviço que deve ser tributado pelo ISS, o estudo traz algumas considerações importantes. Vejamos.

Destaca que no passado recente a causalidade era o elemento fundamental e, em razão disso, a caracterização do serviço dava-se, pela ótica do prestador, em função da atividade que era realizada com esforço humano exercido por alguém. Uma visão tão arraigada “a ponto de vivermos, no âmbito tributário, sob um regime de lista de atividades (“serviços)”<sup>106 107</sup>

Contudo, como muito bem aponta o autor, o desenvolvimento das relações sociais e da própria tecnologia tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para fins de definição de valores das transações realizadas.

Na sociedade contemporânea, na qual a *Internet* permite facilmente a transposição de distâncias e barreiras, o que se observa é que a ótica não é mais a exclusiva do produtor/prestador, mas também a do consumidor/cliente que hoje busca o que quer consumir ao invés de apenas sujeitar-se àquilo que lhe é disponibilizado/oferecido.

Sob esse novo prisma é que surge a figura da utilidade, na qual o referido autor entende também ser possível classificar o *software*.

Isso porque, o que muitos consumidores/clientes buscam na atualidade não é o que classicamente se tinha por serviço como a atividade exercida por outra pessoa, mas sim a utilidade que algo pode lhes trazer e que, muitas vezes, independe de um tipo de atividade que representa determinado esforço humano exercido por alguém.

É nesse contexto que o autor conclui que o conceito clássico de serviço não alcança tributariamente as novas realidades, deixando à margem da tributação parcela da atividade econômica que se torna cada vez mais relevante.

---

<sup>106</sup> (GRECO M. A., 2000) – Pág. 97.

<sup>107</sup> É fato que ainda hoje as hipóteses de incidência tributária do ISS são apenas as contempladas em um alista de serviços veiculada por lei complementar que periodicamente tem de ser revista e ampliada para contemplar novas atividades ou mesmo algumas que já existiam, mas no passado não tinham relevância econômica.

### **3.1.3 SOFTWARE - POTENCIAIS CLASSIFICAÇÕES A PARTIR DE PRECEDENTES EM QUE O STF ANALISOU OS CONCEITOS DE MERCADORIA E SERVIÇO**

Diante do que até aqui foi exposto, considerando a ausência de uma definição na legislação federal, a diametralmente oposta posição de Estados e Municípios de nossa Federação e, ainda, o posicionamento da doutrina que permite múltiplas interpretações, faz-se oportuno verificar como é que o STF vem entendendo devam ser interpretados os conceitos de mercadoria e serviço, de modo a verificar se neles está o *software* inequivocamente compreendido.

Essa é uma verificação que encontra inúmeros precedentes jurisprudências relevantes, por conta do rico debate que há no Brasil sobre os limites da competência dos Estados e dos Municípios para a tributação do consumo.

Alguns dos principais precedentes em que o STF analisou e decidiu o que deve ou não ser tributado pelo ICMS e pelo ISS, individualmente analisados no anexo 8.5 deste estudo, estabelecem diretrizes importantes aos que se dedicam ao tema em análise. Isso porque, em breve síntese, dispuseram esses precedentes que:

(i) a Constituição Federal definiu, delimitou e distribuiu a competência tributária para a tributação do consumo entre a União (artigo 153, incisos IV e V, da CF – IPI e IOF), os Estados (previstos no artigo 155, inciso II, da CF - ICMS) e os Municípios (artigo 156, inciso III, da CF - ISS), não permitindo a sobreposição dessa competência de uns sobre os outros;

(ii) é a lei complementar federal, na forma do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que dirime conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados e os Municípios. Nessa função, não pode ela dispor livremente, pois tem de observar a distribuição de competência feita pela Constituição Federal;

(iii) para fins de subsunção à hipótese de incidência tributária do ICMS ou do ISS, até certa medida, o relevante não são as atividades acessórias que se desenvolvem para a manutenção do objeto consumido, mas sim o próprio objeto do consumo;

(iv) a base de cálculo do ICMS, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, no que tange às operações relativas à circulação de mercadorias, exige uma operação que faça circular algo passível de ser definido como

mercadoria (bem móvel inserido no comércio), pressupondo, portanto, a compra e venda com transferência de domínio<sup>108</sup>;

**(v)** a base de cálculo do ISS, prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, não corresponde a nenhuma conceituação específica de Direito Privado e tem amplitude mais abrangente do que a expressão “prestação de serviço”, extraída da lei complementar federal que regula a tributação do ISS, quando esta é lida, à luz do Direito Civil, como restrita e vinculada à hipótese de trabalho prestado por pessoa. Abrange, em verdade, outras modalidades de serviços (relacionados às coisas que as empresas ou profissionais autônomos põem à disposição das pessoas), o que é realçado pelo fato de a competência constitucional instituída ser sobre “serviços de qualquer natureza”;

**(vi)** a tributação dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de competência impositiva dos demais entes da federação, é prerrogativa que pertence aos Municípios, os quais, para esse efeito, ainda que em caráter residual, dispõem do poder de instituir o ISS relativamente aos serviços taxativamente definidos em lei complementar editada pela União Federal;

**(vii)** contudo, apenas as atividades classificadas como serviço, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de subsunção à hipótese de incidência tributária do ISS previsto na lei complementar a que alude o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. Isso porque, ainda que previsto na referida lei complementar, aquilo que não se enquadre como serviço sob a ótica da materialidade do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal não poderá ser submetido à incidência do ISS, na medida em que a Constituição Federal, quando atribuiu competência impositiva aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos demais entes da federação, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que possam se qualificar, juridicamente, como serviços;

**(viii)** respeitada essa premissa, pode essa lei complementar federal, que não define o que é serviço e apenas o declara, arrolar para fins de tributação pelo ISS serviços por natureza, incluir serviço que, não exprimindo a natureza de outro tipo de

---

<sup>108</sup> Embora este seja um posicionamento que na Doutrina encontra posicionamentos em contrário como o de Ricardo Lobo Torres (TORRES R. , Os Tributos na Constiuição, 2007) - Pág. 244 e Maurine Morgan Pimentel de Oliveira (OLIVEIRA M. M., 2016) - Págs. 279-280

atividade, passa à categoria de serviço, para fins de incidência do tributo, por força de lei, até para que não fique incólume a qualquer tributo e, nos casos de operações mistas, afirmar a prevalência do serviço, para fins de tributação pelo ISS;

(ix) o negócio jurídico complexo não é simplesmente uma coligação de negócios. É ele uno, a despeito da pluralidade de relações obrigacionais típicas que o compõem, pelo que o deslocamento da ênfase para um ou outro elemento do negócio jurídico complexo não é critério hábil para desate da questão, sob pena de o negócio jurídico complexo, quando efetivo, ser indevidamente considerado como mero simulacro de operações combinadas; e

(x) ainda não há um posicionamento firme do STF para a tributação de atividades conjugadas, o que faz desta uma matéria, no Tribunal, ainda pendente de oportuna discussão e deliberação.

Essas diretrizes, postas pelo STF, embora constituam um farol importante para aqueles que se lançam na busca de uma identificação possível da correta tributação do consumo do *software* no caso-a-caso, não trazem parâmetros que permitam, com a necessária segurança jurídica, findar as inúmeras controvérsias que há sobre o tema.

Ainda que se aceite a doutrina e o posicionamento atual do STF de que pode o *software* ser uma utilidade passível de ser tributada pelo ISS, a taxatividade da lista de serviços da lei complementar federal a que alude o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal traz uma dificuldade efetiva de enquadramento, nessa lista, dos negócios jurídicos que com ele são realizados, especialmente quando se está diante de negócios jurídicos complexos ou combinados.

Essa é uma dificuldade que no caso do *software* se agrava pelo fato de que os negócios jurídicos que com ele podem ser realizados são inúmeros e tendem a se tornar cada vez mais complexos em razão do constante e contínuo desenvolvimento tecnológico que, por sua vez, traz usos e aplicações do *software* em diversos modelos que podem ser simples, complexos e/ou mesmo combinados.

A própria dificuldade que se tem de identificar, segregar e classificar esses negócios jurídicos é uma dificuldade concreta para fins da tributação do consumo de *software*. Dificuldade essa que pode se manter ao longo dos anos e para a qual as soluções que emanem do Poder Judiciário podem, assim como as já dadas, chegar demasiadamente tarde frente ao contínuo e acelerado desenvolvimento tecnológico

que permite, de forma quase ininterrupta, o constante desenvolvimento de novos modelos de negócio jurídico que têm o *software* como objeto e/ou base.

Provavelmente por isso é que parece estarmos ainda tão distantes de encerrar o debate<sup>109</sup> que há tempos consome, no Brasil, a maior parte da energia dos que se dedicam a estudar o tema e pode ser resumido na seguinte questão: A tributação do consumo de *software* se dá pelo ICMS, pelo ISS ou escapa das hipóteses de incidência tributária de ambos os tributos?

Este é um debate que para fins acadêmicos é riquíssimo, sedutor, envolvente e apaixonante.

Contudo, o que pode seduzir, envolver e apaixonar no campo da hermenêutica pode, no curso das atividades empresariais, gerar empasse, atraso, custo de conformidade, perda de arrecadação e investimento que culminam em subdesenvolvimento que atenta, entre outros, contra a segurança jurídica<sup>110</sup>, a ordem econômica e financeira, além da ordem social; todos assegurados pela Constituição Federal.

---

<sup>109</sup> A título ilustrativo, dentre outros, vale a leitura de (VASCONCELLOS R. , 2018), (MIGUEL, 2018), (MACEDO, 2018), (ALMEIDA & BEVILACQUA, 2018), e (BARROS, Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS, 2018).

<sup>110</sup> Artigo 5º *caput* e no artigo 170 e seguintes da Constituição Federal.

#### **4 TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE *SOFTWARE* (BEM, SERVIÇO OU UTILIDADE) – EXEMPLOS DA RACIONALIDADE DOS SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DE CONSUMO UTILIZADOS NO EXTERIOR**

O que se depreende do estudo até aqui apresentado é que, como muito bem posto por Marco Aurélio Greco como síntese do que se discute na doutrina, a depender do prisma que se olhe, nas transações que o tem por objeto, o *software* pode ser visto ou não como mercadoria, configurado ou não como serviço e, ainda, caracterizado ou não como uma utilidade.

Da mesma forma, os julgamentos mais recentes e relevantes do STF acerca da interpretação dos conceitos de mercadoria e serviço não trazem uma definição precisa que permita identificar o *software* como mercadoria, serviço ou mesmo utilidade na infinidade de negócios jurídicos que o têm por objeto ou nele se fundamentam.

O fato é que, a depender do prisma que se olhe, as regras vigentes da legislação brasileira sequer contemplam a possibilidade de tributação, pelo ICMS ou o ISS, do negócio jurídico que venha a ser praticado com o *software* ou em função dele seja realizado.

Efetivamente não existe um único prisma sob o qual se possa interpretar o Direito. A interpretação dele, já feita pelo STF no que interessa ao tema deste estudo, mostra-se insuficiente para permitir uma correta classificação do *software* e do que com ele é feito para fins de tributação do consumo, até por força de seu contínuo e acelerado desenvolvimento que, a cada dia, permite seja ele utilizado em negócios jurídicos distintos e cada vez mais complexos.

Nesse sentido, vale esclarecer que os precedentes em que o STF analisou a tributação do consumo do *software*, embora tratem de aspectos relevantes, tiveram por base o que hoje é um aspecto muito limitado dos negócios jurídicos que com o *software* são realizados e é, ainda, um modo de transacioná-lo (meio físico) e utilizá-lo cada vez menos relevante.

Essa constante e contínua capacidade de desenvolvimento do *software* e do que com ele pode ser feito traz também uma dificuldade de se valer dos precedentes proferidos pelo STF para definir se o *software* consubstancia ou não uma mercadoria, um serviço ou mesmo nenhum dos dois para fins de tributação pelo ICMS ou ISS.



Dadas as dificuldades concretas que há para corretamente classificar com um mínimo de segurança e previsibilidade do que seja o *software* em todas as suas configurações e usos para fins de tributação do consumo, seja por força das balizas constitucionais e legais em que se pauta o ordenamento jurídico brasileiro e as interpretações que dele podem ser feitas, seja pelo contínuo avanço tecnológico que exponencialmente só aumenta a incapacidade de uma classificação rígida para ele, torna-se evidente a necessidade de buscamos uma urgente solução para a controvérsia.

Essa é uma busca que não deve ser feita sem observar o que ocorre em outros países.

A sociedade, ao longo dos séculos, desenvolveu-se a partir do acúmulo do conhecimento. Desperdiçar os acertos e erros de outras experiências já testadas, verificando como elas podem ser adaptadas à realidade brasileira, seria uma tolice que não cabe na era digital, na era da informação, da economia globalizada, sem fronteiras e cada vez mais integrada.

Por conta disso, para desenvolver as balizas e diretrizes que este estudo pretende ao final apresentar, torna-se necessário verificar o que outros países ou blocos econômicos fazem em relação à tributação do consumo, o que inclui o consumo do *software*.

Partindo dos dados obtidos junto ao Fundo Monetário Internacional<sup>111</sup> sobre o Produto Interno Bruto de 190 países, identificou-se os Estados Unidos da América e a União Europeia<sup>112</sup> <sup>113</sup> como sendo as duas maiores economias mundiais e o local da sede de várias das principais empresas dedicadas ao desenvolvimento de *softwares*.

Outro aspecto relevante para a escolha dessas economias para a pesquisa que neste estudo será feita é o fato de elas terem modelos distintos de tributação sobre o consumo, e assim, poderem representar uma amostra de maior interesse.

A opção feita neste estudo de analisar ainda tributação do consumo de *software* no Canadá, por sua vez, decorre de aquele país ter um modelo de tributação próprio e diferenciado,

---

<sup>111</sup> (IMF, 2017)

<sup>112</sup> Dado que a União Europeia é hoje uma união econômica e política que congrega vinte e oito países, os dados desses países foram tratados de forma conjunta.

<sup>113</sup> Atualmente composta pelos seguintes países: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chéquia, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, Romênia e Suécia.

no qual há um efetivo modelo de tributação compartilhado entre a federação e suas províncias, algo que se mostra complementar e eficiente aos demais modelos de tributação pesquisados e, assim, merece ser considerado nesta análise.

Dadas essas premissas, é a partir dos modelos de tributação acima indicados que se fará neste estudo a verificação da experiência internacional em relação à tributação do consumo, o que inclui o consumo de *software*.

#### 4.1 A EXPERIÊNCIA DOS ESTADOS UNIDOS

Em breve resumo, a competência para a tributação do consumo nos Estados Unidos da América é dos Estados daquela federação e dá-se com base no “*Sales and Use Tax*”<sup>114</sup>.

Podem os Estados conceder aos governos locais de sua jurisdição competência para impor um adicional do “*Sales and Use Tax*”. As regras desse adicional que nem sempre é instituído são, contudo, basicamente as do próprio Estado.

As principais premissas que regem o *Sales Tax* são as de que, via de regra, (i) a tributação deve em tese ser não-cumulativa e dar-se no destino, (ii) o contribuinte é o consumidor final e (iii) o responsável tributário pelo recolhimento do tributo é o comerciante<sup>115</sup> que efetiva a transação, salvo se aquilo que foi transacionado destinar-se a Estado em que o comerciante não possua umnexo de causalidade<sup>116</sup>. Isso porque, nessa hipótese, não terá o comerciante a obrigação de reter e pagar o tributo, ficando a apuração e o pagamento do tributo, via de regra, à cargo do consumidor adquirente que, espera-se, o faça por meio do *Use Tax*.

Quanto a tributação pelo *Sales and Use Tax* envolve o ambiente *Cloud* inúmeras são as controvérsias. Isso porque, dos Estados que compõem aquela federação, aproximadamente metade ainda não tributa, em regra, a venda ou o uso

---

<sup>114</sup> (United States government)

<sup>115</sup> Termo que neste subitem 4.1 será sempre empregado no sentido amplo daquele que pratica atos de comércio, seja vendendo mercadoria, prestando serviço ou disponibilizando utilidades.

<sup>116</sup> O que não é mais necessariamente uma presença física, na linha do que decidiu a Suprema Corte dos Estados Unidos, em 21.06.2019, no julgamento do caso *South Dakota v. Wayfair* (Supreme Court of the United States, 2017).

de bens e serviços digitais. O tema tem causado muito debate e é objeto de estudos contínuos.

Por meio do *Streamlined Sales Tax Governing Board*<sup>117</sup>, os Estados daquela federação têm se debruçado sobre projetos para simplificação, uniformização, racionalização e harmonização das regras de tributação. Um desses projetos, denominado “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement - SSUTA*”<sup>118</sup>, tem justamente a preocupação com a tributação do *Sales and uses Tax* no ambiente *Cloud*.

Os trabalhos até o momento realizados resultaram na celebração de um acordo de simplificação denominado *Streamlined Sales and Use Tax Agreement*, ao qual 23<sup>119</sup> Estados membros daquela federação já aderiram de forma integral, adaptando suas leis, regras, regulamentos e políticas internas para fins de uniformização, padronização e simplificação da tributação do *Sales and Use Tax* no ambiente da *Cloud*.

Em 13.03.2019, foi apresentado no Congresso Norte Americano um projeto de lei denominado “*Digital Goods and Services Tax Fairness Act of 2019*”<sup>120</sup>. Nesse projeto constam algumas diretrizes que se propõem sejam seguidas pelos Estados daquela federação na busca de neutralidade, simplicidade e justiça na tributação de bens e serviços digitais. Quais sejam:

(i) nenhum Estado ou jurisdição local deve impor múltiplos impostos sobre a venda ou uso de um bem ou serviço digital;

---

<sup>117</sup> (Streamlined Sales Tax Governing Board (SSUTA) / National Governor's Association (NGA) / National Conference of State Legislatures (NCSL), <<http://www.streamlinedsalestax.org/>>, s.d.): decorre de um projeto criado pelo National Governor's Association (NGA) e pelo National Conference of State Legislatures (NCSL), que hoje congrega nos Estados Unidos um esforço conjunto de cooperação entre 44 Estados daquela federação, o Distrito de Columbia e a comunidade empresarial na busca de simplificação, uniformização, racionalização e harmonização das regras de tributação e arrecadação do *sales and use tax*. Sua origem teve por base a constatação de que o *sales and use tax*, responsável por mais de 33% da arrecadação dos Estados daquela federação, pode se tornar irrelevante no século 21, em decorrência do comércio eletrônico, e que assim seria necessário desenvolver um sistema de tributação sobre o consumo que seja efetivamente mais simples, racional, uniforme, harmônico e amistoso, com menor ônus de conformidade para os contribuintes. Maiores informações podem ser obtidas em: <<http://www.streamlinedsalestax.org/>>

<sup>118</sup> (Streamlined Sales Tax Governing Board (SSUTA) / National Governor's Association (NGA) / National Conference of State Legislatures (NCSL), <<http://www.streamlinedsalestax.org/>>, s.d.)

<sup>119</sup> (Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc., 2018).

<sup>120</sup> (Cohen, 2019)

(ii) os tributos incidentes sobre a venda de um bem ou serviço digital só podem ser exigidos por um Estado ou jurisdição local cujos limites territoriais englobem o endereço fiscal do consumidor final<sup>121</sup>;

(iii) o comerciante será responsável por obter e manter, no curso normal dos negócios, o endereço fiscal do consumidor final em relação à venda que lhe tenha feito de um bem ou serviço digital tributável. Será ainda responsável por coletar e remeter o valor correto do imposto para as jurisdições estaduais e locais cujos limites territoriais englobam o endereço fiscal do consumidor final (o que ocorre apenas se o Estado ou jurisdição local tiver autoridade para exigir, do comerciante, a retenção e o pagamento do tributo);

(iv) o comerciante deverá envidar esforços, mediante procedimentos descritos no projeto de lei, para obter o correto endereço fiscal do cliente;

(v) o comerciante que de boa fé confiar nas informações que lhe foram fornecidas pelo cliente para determinação do endereço fiscal não deve ser responsabilizado por nenhum imposto adicional baseado em uma constatação posterior de divergência do endereço fiscal obtido;

(vi) nas vendas ao cliente em que o bem ou serviço digital tributado seja entregue, transferido ou fornecido eletronicamente por meio de serviço de telecomunicações móveis, via de regra se presume devido o tributo ao Estado do endereço fiscal do cliente; e

(vii) se um serviço digital fornecido a um cliente pode por este ser utilizado em vários locais simultaneamente, o vendedor poderá determinar o endereço fiscal do cliente, usando um método consistente com base nos endereços fiscais fornecidos.

Embora ainda haja uma grande discussão sobre o que são bens e serviços digitais e como devem eles ser definidos/classificados<sup>122</sup>, esse é um debate que, para fins de *Sales and Use Tax*, traz nos Estados Unidos controvérsias menores do que as que ainda ancoram a discussão do tema no Brasil. Isso porque, sendo via de regra de competência exclusiva<sup>123</sup> dos Estados daquela federação, a tributação do consumo

---

<sup>121</sup> Termo que neste subitem 4.1 será sempre empregado no sentido de consumidor final cliente da transação, posto que em termos de *sales tax*, cliente e consumidor final são a mesma pessoa, haja vista que o tributo incide somente na venda ao consumidor final.

<sup>122</sup> Nesse sentido, confira-se (ORLY, 2015).

<sup>123</sup> Ou quando muito a eles subordinada nas hipóteses em que estes concedem aos governos locais

por lá não enfrenta o conflito de competência que, no Brasil, ainda insiste em roubar o foco das discussões.

## 4.2 A EXPERIÊNCIA DA UNIÃO EUROPEIA

A tributação do consumo na União Europeia é basicamente feita por meio do *Value-Added Tax* (VAT) <sup>124</sup>.

Em síntese, toda relação que se instaure pela transação de um bem ou serviço na qual sejam partes um comerciante<sup>125</sup> e um cliente, em que este esteja na União Europeia, estará sujeita à tributação pelo VAT.

Sendo um tributo sobre o valor adicionado, sua incidência dá-se em cada estágio da cadeia de produção. Parte da premissa de que em cada estágio da cadeia há um aumento do valor do bem ou serviço e que esse aumento é a base de cálculo da tributação. Para evitar a cumulatividade da tributação na cadeia, os que a integram e não são consumidores finais têm direito de se creditar do valor pago na aquisição do bem/serviço precedente, permitindo assim que, em tese, o consumidor final pague, sem cumulatividade, o valor do tributo devido pelo bem/serviço final adquirido. José Xavier de Basto, fez um bom resumo dessa sistemática de tributação em capítulo publicado no livro “IVA para o Brasil – Contributos para Reforma da Tributação do Consumo”<sup>126</sup>.

Recentemente duas propostas legislativas foram apresentadas à Comissão Europeia<sup>127</sup> para alterar a legislação que rege a tributação dos negócios jurídicos praticados no ambiente *Cloud*. Frise-se que isso foi feito justamente por se entender que as regras de tributação existentes não mais alcançam a realidade dos negócios jurídicos que nesse ambiente são praticados e, também, por se entender que as regras vigentes são falhas na tributação do que efetivamente gera valor nos negócios

---

de sua jurisdição competência para impor um adicional do “*Sales and Use Tax*”

<sup>124</sup> (European Commission, 2018)

<sup>125</sup> Termo que neste subitem 4.2 será sempre empregado no sentido amplo daquele que pratica atos de comércio, seja vendendo mercadoria, prestando serviço ou disponibilizando utilidades.

<sup>126</sup> (BASTOS, 2007)

<sup>127</sup> (European Commission, 2018)

jurídicos praticados nesse novo ambiente de negócios que, como visto, tem o *software* por fundamento.

Uma dessas propostas visa reformar as regras para a tributação das empresas, de modo a permitir que os lucros sejam registrados e tributados onde o negócio jurídico tenha interação relevante com os usuários por meio de canais digitais (o que é visto pela Comissão da União Europeia como uma solução de mais longo prazo para a adequada tributação dos negócios jurídicos no ambiente *Cloud*).

A outra proposta, em síntese, foi formulada para atender às demandas de vários estados-membros da União Europeia, de modo a se estabelecer um imposto provisório sobre as principais atividades desenvolvidas no ambiente *Cloud* que, atualmente, escapam totalmente aos impostos na União Europeia.

Em resumo, na União Europeia também existe grande discussão sobre o que são bens e serviços digitais e como devem eles ser tributados<sup>128</sup>. Contudo, assim como nos Estados Unidos, o VAT da União Europeia é, via de regra, o único tributo sobre o consumo. Esse tem se demonstrado um fator decisivo para que seus vinte e oito estados membros foquem as discussões preponderantemente em outros temas relevantes para a tributação da economia digital que, exaustivamente debatidos no âmbito da OCDE, demandam uma atenção especial para viabilizar a adequada tributação do consumo, inclusive do *software*, na economia sem fronteiras da era digital.

### 4.3 A EXPERIÊNCIA DO CANADÁ

O Canadá é uma federação cuja atual divisão política contempla dez Províncias<sup>129</sup> e três Territórios<sup>130</sup>. A competência para a tributação do consumo é da Federação e das Províncias. No sistema lá vigente<sup>131</sup>, a tributação sobre o consumo

---

<sup>128</sup> (OECD/G20, 2015)

<sup>129</sup> Alberta, Columbia Britânica, Ilha do Príncipe Eduardo, Manitoba, Nova Brunswick, Nova Escócia, Ontário, Quebec, Saskatchewan e Terra Nova e Labrador.

<sup>130</sup> Nunavut, Territórios do Noroeste e Yukon.

<sup>131</sup> Vide detalhes em (CANADA, Canada.ca - Overview of charging and collecting sales tax, 2019)

dá-se, também via de regra, sobre uma mesma base de cálculo<sup>132</sup>, por meio **(i)** do *Goods and Services Tax* (GST)<sup>133</sup>, de competência Federal, **(ii)** do *Provincial Sales Tax* (PST)<sup>134</sup> que, quando aplicável, é de competência das Províncias, ou **(iii)** do *Harmonized sales Tax* (HST)<sup>135</sup>, que é, em síntese, uma tributação combinada e conjunta do GST com o PST, cuja administração é, em regra, federal<sup>136</sup>.

Como muito bem relatam Richard M. Bird e Pierre-Paschoal Gendron<sup>137</sup>, sua instituição em 1º.01.1991 foi um longo e conflituoso processo cujo resultado é visto, a despeito dos problemas que o sistema apresenta, como exitoso para solucionar dois dos principais problemas que ele se propunha a resolver: **(i)** estabilizar as receitas decorrentes da tributação do consumo e **(ii)** reduzir a tributação oculta que existia nas exportações e nos investimentos.

A tributação dá-se em regra no destino, com observância das regras e alíquotas nele vigentes, e permite o aproveitamento de créditos provenientes da mesma espécie de tributo incidente sobre o consumo (salvo quando este não incidir por força de isenção).

A operacionalização dessa tributação enseja ainda que, via de regra, o fornecedor do bem/serviço esteja cadastrado no âmbito da Federação, o que automaticamente lhe assegura o cadastro para fins do GST e do HST.

O cadastro nas Províncias também é necessário para os fornecedores de bens/serviços que nelas estão localizados e, via de regra, recomendado ou mesmo

<sup>132</sup> (CANADA, Canada.ca - Federal tax information, 2019)

<sup>133</sup> Tributo sobre o consumo, de competência Federal e administrado pela “Canada Revenue Agency” (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency.html>), é exigido à alíquota de 5%, e que é o único cobrado na Província de Alberta e nos Territórios de Nunavut, Territórios do Noroeste e Yukon.

<sup>134</sup> Tributo sobre o consumo, de competência das Províncias, que é exigido nas Províncias de Columbia Britânica (alíquota de 7%), Manitoba (alíquota de 8%), Quebec (alíquota de 9,975%) e Saskatchewan (alíquota de 6%), juntamente com o GST federal de 5%.

<sup>135</sup> Tributo sobre o consumo, de competência Federal repartida com as Províncias, que é exigido nas Províncias de Ilha do Príncipe Eduardo (alíquota de 15%, sendo 5% pertinente a GST e 10% pertinente a PST), Nova Brunswick (alíquota de 15%, sendo 5% pertinente a GST e 10% pertinente a PST), Nova Escócia (alíquota de 15%, sendo 5% pertinente a GST e 10% pertinente a PST), Ontário (alíquota de 13%, sendo 5% pertinente a GST e 8% pertinente a PST), e Terra Nova e Labrador (alíquota de 15%, sendo 5% pertinente a GST e 10% pertinente a PST), em uma tributação combinada do GST e do PST.

<sup>136</sup> Feita pela “Canada Revenue Agency” (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency.html>)

<sup>137</sup> (BIRD & GENDRON, 2009)

exigido para os fornecedores que embora nelas não estejam localizados, forneçam bens/serviços a consumidores que nelas estejam. Nas hipóteses em que os fornecedores de bens/serviços não estejam cadastrados nas Províncias em que estejam seus consumidores, a obrigatoriedade de recolhimento do imposto sobre o consumo, na parcela que seja devida à Província, é atribuída, via de regra, ao consumidor.

Nas exportações, também via de regra, a tributação está sujeita à alíquota zero.

A administração do GST, exclusivamente na Província de Quebec, é feita pela própria Província<sup>138</sup>, mediante uma remuneração paga a esta pelo Governo Federal.

Dentro dessas diretrizes gerais, a tributação do consumo no ambiente *Cloud* tem suas peculiaridades também no Canadá.

O Canadá considera como comércio eletrônico todas as transações realizadas nas redes de computadores e que sejam pertinentes ao fornecimento de “propriedades pessoais intangíveis” e/ou de um “serviço”.

A subseção 123 do “*Excise Tax Act*”<sup>139</sup> do Canadá, onde estão postas inúmeras definições para fins de tributação, define “Propriedade” como “qualquer propriedade, seja real ou pessoal, móvel ou imóvel, tangível ou intangível, corpórea ou incorpórea, e inclui um direito ou interesse de qualquer tipo, uma ação e uma opção em ação, mas não inclui dinheiro”.

As “propriedades pessoais intangíveis” são lá consideradas<sup>140</sup> como aquelas que não podem ser vistas e tocadas. Assim, o fornecimento de “propriedades pessoais intangíveis” geralmente não requer interações físicas e nenhuma entrega. São considerados fatores indicativos do fornecimento de “propriedades pessoais intangíveis” quando aquilo que se fornece:

(i) é um direito pertinente a um produto, o direito de usar um produto para fins pessoais ou comerciais, como uma propriedade intelectual, ou mesmo um direito de uso de uma propriedade intelectual ou, ainda, o direito de natureza temporária

---

<sup>138</sup> Detalhes sobre essa administração aparentemente única no mundo, mas que trouxe grandes benefícios por força de uma tributação ampla de integrada do consumo no âmbito da Federação e da Província (que é característica do Canadá) aliada à gestão feita pelas eficientes autoridades fiscais da Província de Quebec, podem ser encontrados nos estudos de Richard Miller Bird e Pierre-Pascal Gendron (BIRD & GENDRON, 2009).

<sup>139</sup> (CANADA, Canada.ca - Justice Laws Website, 2019)

<sup>140</sup> (CANADA, Canada.ca - GST/HST and Electronic Commerce, 2019)



(como, por exemplo, o direito de ver, acessar ou usar o produto enquanto estiver *on-line*);

**(ii)** é um produto pré-criado/desenvolvido;

**(iii)** é um produto que foi criado / desenvolvido para um cliente específico, mas que dele apenas fruirá sem receber sua titularidade; ou

**(iv)** é o direito de se fazer uma cópia de um produto digitalizado.

As autoridades administrativas federais do Canadá<sup>141</sup> reconhecem<sup>142</sup> que o comércio eletrônico permite o fornecimento de produtos que, fora do ambiente *Cloud*, são “propriedades pessoais tangíveis”. Reconhecem, contudo, que no ambiente *Cloud*, esses produtos não devem ser considerados “propriedades pessoais tangíveis”, mas sim como “propriedades pessoais intangíveis”.

Segundo a análise feita pelas autoridades administrativas locais, utilizando-se da definição contida na subseção 123 do “*Excise Tax Act*” do Canadá, considera-se “serviço” como algo diferente de **(i)** uma propriedade, **(ii)** dinheiro e **(iii)** qualquer coisa que seja fornecida a um empregador por uma pessoa que seja ou concorde em se tornar um empregado do empregador no curso de ou em função da relação de fornecimento entre eles estabelecida.

Alguns fatores são tidos como indicativos<sup>143</sup>, pelas autoridades administrativas federais daquela federação, para caracterizar o que seja um serviço no âmbito do comércio eletrônico; quais sejam:

**(i)** seu fornecimento não inclui a provisão de direitos, ou se houver uma provisão de direitos, estes são incidentais ao serviço prestado;

**(ii)** seu fornecimento envolve um trabalho específico que é realizado por alguém para um cliente específico; e

**(iii)** seu fornecimento enseja um envolvimento humano.

Ressalte-se ainda que embora as autoridades administrativas daquela federação considerem que serviços são tradicionalmente tidos como fornecidos no local de sua prestação, reconhecem que o comércio eletrônico permite que os

---

<sup>141</sup> Canada Customs and Revenue Agency's (CCRA's).

<sup>142</sup> (CANADA, Canada.ca - GST/HST and Electronic Commerce, 2019)

<sup>143</sup> (CANADA, Canada.ca - Overview of charging and collecting sales tax, 2019)

serviços sejam fornecidos remotamente como, por exemplo, nos serviços de manutenção de *software*.

Assim, considerando que no Canadá, no ambiente *Cloud*, entende-se que há ou o fornecimento de uma “propriedade pessoal intangível” ou de um serviço, para determinar o que é uma coisa ou outra<sup>144</sup>, as autoridades administrativas federais daquela federação utilizam-se ainda da análise de inúmeros outros fatores que passam, no caso-a-caso, por uma verificação detida da natureza do acordo ou contrato firmado entre o provedor e o cliente e, também, do próprio objeto desse acordo/contrato. Frise-se que essas são verificações que têm por objetivo constatar se o fornecimento contempla um trabalho (com ou sem materiais) ou uma propriedade (aqui incluídos um direito ou interesse em qualquer coisa).

As controvérsias que há sobre o tema levaram as autoridades administrativas federais daquela federação a produzir um vasto material<sup>145</sup> informativo e interpretativo do que são e como são entendidas e caracterizadas, em regra e à luz da legislação lá vigente, as atividades de fornecimento de uma “propriedade pessoal intangível” ou de um serviço no ambiente *Cloud*.

O material foi elaborado a partir de uma divisão das citadas atividades de fornecimento no ambiente *Cloud* em seis principais categorias a saber: **(i)** “Electronic ordering and downloading of digitalized products”, **(ii)** “Software maintenance contracts”, **(iii)** “Application and Web site hosting and data warehousing”, **(iv)** “Supplies related to on-line sales”, **(v)** “Subscription to databases and Web sites” e **(vi)** “Information provided by electronic means”.

Fazendo a ressalva de que **(i)** naquele sistema legislativo federal há normas<sup>146</sup> que dispõem sobre como devem ser analisadas e interpretadas as transações para se identificar se nelas há um único fornecimento de “propriedade pessoal intangível” ou serviço, ou há uma combinação de fornecimento de uma (ou mais) “propriedade pessoal intangível” e/ou um ou mais serviços combinados e que **(ii)** o material elaborado, por óbvio, não é exaustivo, recomendam as autoridades administrativas

---

<sup>144</sup> (CANADA, Canada.ca - GST/HST and Electronic Commerce, 2019)

<sup>145</sup> (CANADA, Canada.ca - GST/HST and Electronic Commerce, 2019)

<sup>146</sup> (CANADA, Canada.ca - GST/HST Policy Statement P-077R2 (Single and Multiple Supplies), 2019)

federais do Canadá que as dúvidas existentes sejam a elas sempre submetidas para que sejam analisadas.

Desses exemplos e das considerações que sobre eles são feitas pelas autoridades administrativas federais do Canadá, pode-se extrair alguns posicionamentos interessantes e que por estarem relacionados ao *software*, são abaixo reportados dentro de cada uma das seis categorias em que o mencionado estudo está dividido:

**(i)** “Electronic ordering and downloading of digitalized products”:

A demanda e o *download* de produtos digitalizados é reconhecida como uma típica modalidade de fornecimento de “propriedade pessoal intangível” que o cliente obtém eletronicamente, via *download*, e que não tem sua natureza alterada por ser realizada uma única ou mais vezes, ou em razão da frequência com que é realizada ou, ainda, em função do período de uso da “propriedade pessoal intangível” que o cliente obtém em razão do *download* realizado.

**(ii)** “Software maintenance contracts”:

Os contratos de manutenção de *software* são geralmente vistos no Canadá como um fornecimento que envolve a disponibilização de atualizações de *software* com suporte técnico. O suporte técnico, por sua vez, pode ser fornecido *on-line*, através do uso de um banco de dados com soluções para potenciais problemas enfrentados pelo usuário consumidor, ou por meio de comunicações (por exemplo, telefone ou e-mail) com técnicos. Nesse contexto, são eles caracterizadas como fornecimento de “bens pessoais intangíveis” ou de serviços, a depender do objeto principal do fornecimento.

Em resumo, se o suporte técnico é essencialmente o fornecimento de um direito de uso de informações técnicas existentes na forma de documentação *on-line* e acesso a um banco de dados com soluções para potenciais problemas enfrentados, sendo a interação com o técnico meramente incidental, este seria um fornecimento de um “bem pessoal intangível”.

Contudo, se o suporte técnico é fornecido através da interação com os técnicos, e o fornecimento de quaisquer direitos à documentação ou bancos de dados é incidental, este seria um provimento caracterizado um serviço, uma vez que é de um trabalho específico realizado para um cliente específico.

**(iii)** “Application and Web site hosting and data warehousing”:

A hospedagem de aplicativos e sites, assim como o armazenamento de dados, são vistos, em regra, como fornecimentos que compreendem o acesso e o uso remoto do *software*, o espaço no e o acesso ao servidor em que se armazenam os dados e o *software*, tudo combinado com a prestação do suporte técnico necessário. Segundo as autoridades administrativas federais do Canadá, podem esses fornecimentos serem caracterizadas como um fornecimento de “bem pessoal intangível” ou um serviço, a depender do objeto principal daquilo que é fornecido.

Quando um contrato estabelece que um provedor forneça a um cliente a mera hospedagem de um *software* cuja licença é por este detida, o que há entre as partes é apenas o fornecimento de um serviço de hospedagem de *software*. Isso porque, não haveria entre as partes uma relação de fornecimento de direito sobre o *software* e o fornecedor estaria fornecendo a seu cliente apenas o espaço para armazenar e executar o *software* aplicativo em seus equipamentos, além do suporte técnico.

Na hipótese de o contrato estabelecer que um fornecedor, detentor do direito autoral sobre o *software* que armazena e executa, forneça a um cliente o acesso remoto a este *software* e, ainda, o necessário suporte técnico, ter-se-ia como atividade preponderantemente o fornecimento de um direito ao uso de um *software* e, pois, o fornecimento de “bem pessoal intangível”.

Para situações em que um fornecedor, detentor de uma licença de uso de *software* aplicativo que hospede em seu servidor, fornece a um cliente acesso remoto a uma função específica desse *software* para fins de recebimento de dados, por exemplo, mas sem perder o controle do *software* que é utilizado na sua atividade desenvolvida em prol do cliente, entendem as autoridades administrativas federais do Canadá que se está diante do fornecimento de um serviço e não de um “bem pessoal intangível”.

**(iv)** “Supplies related to on-line sales”:

Suprimentos relacionados a vendas *on-line*, no entendimento das autoridades administrativas federais locais, são tidas como um provimento de um serviço e incluem o provimento de propaganda, de referenciamento e de representação em favor de provedores de bens e serviços *on-line*. Isso porque, caracterizar-se-iam como o provimento dos meios necessários para reunir, *on-line*, consumidores e comerciantes sem, contudo, fornecer os produtos e serviços que estão sendo anunciados ou comercializados.

**(v)** “Subscription to databases and Web sites”:

As assinaturas de bases de dados e *web sites*, no entender das autoridades administrativas federais do Canadá, caracterizam-se em regra pelo fornecimento de amplo conteúdo digitalizado ao cliente assinante que, mediante o uso de *software*, pode pesquisá-lo, recuperá-lo e dele fazer uso.

São tidas, também em regra, como um provimento de “bem pessoal intangível”, mesmo que na alimentação e manutenção do repositório exista um envolvimento humano. Isso porque, esse envolvimento humano é em regra uma atividade acessória para o objeto principal do contrato que é o conteúdo disponibilizado e o próprio *software* necessário à pesquisa, recuperação e uso desse conteúdo.

**(vi)** “Information provided by electronic means”:

Neste grupo, as autoridades administrativas federais do Canadá incluem desde o fornecimento de serviços de consultoria profissional até a entrega eletrônica periódica de dados aos assinantes, de acordo com suas preferências pessoais.

Nos casos em que o fornecimento seja de um produto existente ou de um produto criado para um grupo de clientes que recebem direitos sobre ele (assinaturas de dados entregues periodicamente, por exemplo), entendem as autoridades administrativas federais do Canadá que ele é um fornecimento de um “bem pessoal intangível”.

Caso haja um envolvimento humano na realização do provimento, ou se um trabalho específico for realizado por uma pessoa para um cliente específico e o provimento não envolver a transferência de direitos, será ele caracterizado naquela federação como um fornecimento de serviço.

Os exemplos acima citados e os posicionamentos que em relação a eles há por parte das autoridades administrativas federais do Canadá demonstram que um sistema de tributação sobre o consumo, sem repartição de competência entre os entes da federação e no qual todo esses entes participem de forma integrada, permite a edição de regras e interpretações que podem trazer maior acertividade, simplicidade, eficácia, eficiência e transparência.

No material elaborado pelas autoridades administrativas federais do Canadá, há também relevantes considerações sobre o local do fornecimento de um “bem pessoal intangível” e/ou serviço. Isso porque, naquela federação, esse local afeta a alíquota aplicável na tributação.

Nesse sentido, vale inicialmente mencionar que em regra o fornecimento de um “bem pessoal intangível” e/ou um serviço fora do Canadá não está sujeito ao

GST/HST. Contudo, o GST/HST pode incidir quando esse “bem pessoal intangível” e/ou serviço é importado para o Canadá por um residente. Frise-se que nessa hipótese, quando não há a tributação na fronteira, o que em regra acontece com as operações realizadas no ambiente *Cloud*, fica a apuração e o pagamento do tributo devido sob a responsabilidade do consumidor residente que, espera-se, o faça.

Nos termos da subseção 240 do “*Excise Tax Act*” do Canadá, de onde são retirados pelas autoridades administrativas locais inúmeras definições para fins de tributação, o não residente daquela federação que lá <sup>147</sup> (i) não tenha um estabelecimento permanente ou (ii) esteja desenvolvendo negócios, é encorajado a voluntariamente cadastrar-se para fins de GST/HST e, pois, pagar regularmente o tributo devido sobre o consumo.

Nas hipóteses em que esse cadastro voluntário não é feito, as autoridades administrativas federais acabam por considerar que o fornecimento se dá no exterior e quando não há a tributação na fronteira, a apuração e o pagamento do tributo devido sob o consumo fica sob a responsabilidade do consumidor residente que, espera-se, o faça.

Com base no parágrafo 142 (1)(c) do “*Excise Tax Act*” do Canadá, as autoridades administrativas federais consideram que o fornecimento de um “bem pessoal intangível” se dá naquela federação quando o “bem pessoal intangível” possa ser usado em todo ou em parte no Canadá, esteja relacionada a um imóvel ou móvel localizado no Canadá, ou a um serviço a ser prestado no Canadá.

Em função do que dispõe o parágrafo 142 (2)(c) do “*Excise Tax Act*”, as mesmas autoridades administrativas federais consideram que o fornecimento de um “bem pessoal intangível” se dá fora daquela federação quando o “bem pessoal intangível” não possa ser usado em todo ou em parte no Canadá, esteja relacionada a um imóvel ou móvel não localizado no Canadá, ou a um serviço que não seja prestado no Canadá.

Diante disso, vale destacar ainda que a possibilidade de uso a que aludem os parágrafos citados do “*Excise Tax Act*” é entendida pelas autoridades administrativas federais do Canadá como “permissão de uso”, o que acaba por permitir a tributação pelo GST/HST em situações nas quais o uso efetivo não chegue a ocorrer.

---

<sup>147</sup> Temas que neste estudo não serão analisados por fugirem de seu escopo.

Para fins de serviço, em razão do disposto no parágrafo 142(1)(g) do “*Excise Tax Act*”, as autoridades administrativas federais consideram que um serviço é lá prestado se for (ou for para ser) no todo ou em parte lá executado. Em função do disposto parágrafo 142(2)(g) do “*Excise Tax Act*”, as mesmas autoridades consideram que um serviço não é lá prestado se for (ou for para ser) no todo executado fora do Canadá.

Embora não haja no já citado “*Excise Tax Act*” uma definição da realização do serviço, entendem as autoridades administrativas daquela federação que ele é tradicionalmente realizado no lugar onde a pessoa que o fornece está fisicamente.

Já para a identificação da realização de um serviço no todo ou em parte no Canadá, entendem as autoridades administrativas federais que está é uma verificação de fato a ser feita em relação a cada caso concreto. Algumas premissas são apontadas para indiar se a realização de um serviço dá-se ao menos em parte no Canadá. Quais sejam:

(i) o serviço exige que uma pessoa realize uma tarefa (ou seja, o fornecedor atua através de um ou mais de seus funcionários), e a pessoa que executa ou realiza fisicamente a tarefa está situada no Canadá no momento em que a atividade é realizada;

(ii) o serviço inclui operações realizadas por um equipamento do fornecedor (por exemplo, equipamento de computador) e o equipamento está localizado no Canadá;

(iii) o fornecimento envolve fazer algo para um cliente ou com o equipamento que, localizado no Canadá, seja por ele disponibilizado e acessado de um local remoto; ou

(iv) qualquer atividade relacionada ao desempenho do serviço é realizada no Canadá.

Considerando que a tributação sobre o consumo é competência da Federação e das Províncias, no sistema lá vigente há também regras para dispor se o fornecimento de um “bem pessoal intangível” e/ou serviço dá-se na Província (e pode por ela ser tributado) ou não (sendo assim objeto de tributação exclusiva da Federação).

Para fins de fornecimento de um “bem pessoal intangível” no ambiente *Cloud*, a identificação do local do fornecimento pode ser feita com base na seção 1 e parágrafos 2(d) e 3(d) da Parte III do Anexo IX do “*Excise Tax Act*”.

Segundo a interpretação feita do subparágrafo 2(d)(i), da Parte III, do Anexo VI do “*Excise Tax Act*” pelas autoridades administrativas federais locais, um fornecimento de “bem pessoal intangível” considera-se feito em uma Província se todos ou substancialmente todos os direitos sobre o “bem pessoal intangível” fornecido podem ser utilizados somente nessa Província. Para melhor ilustrar esse entendimento, vale transcrever o exemplo contido no material<sup>148</sup> informativo e interpretativo a que este estudo faz referência: “Por exemplo, se o *software* comercial adquirido pela Internet estiver restrito ao uso em Ontário, o local de fornecimento será considerado em Ontário.”<sup>149</sup>

Em função da interpretação dada ao subparágrafo 2(d)(ii) da Parte III do Anexo IX do “*Excise Tax Act*”, o fornecimento de um “bem pessoal intangível” pode também ser considerado como feito em uma Província se ela foi o local de negociação<sup>150</sup> do fornecimento e se “bem pessoal intangível” pode ser usado de qualquer forma, desde que não exclusivamente fora desta Província.

De acordo com a seção 1 da Parte I do Anexo IX do “*Excise Tax Act*”, o “local de negociação” do fornecimento de “bem pessoal intangível” equivale ao local do estabelecimento permanente do fornecedor em que o indivíduo principal envolvido na negociação de fornecimento normalmente trabalha ou para o qual essa pessoa normalmente se reporta no desempenho das suas funções relacionadas com as actividades do fornecedor no decurso das quais o fornecimento é feito.

Por fim, ainda com base na interpretação feita pelas autoridades administrativas federais da legislação lá vigente, quando as regras acima indicadas não forem suficientes para determinar o local de fornecimento de um “bem pessoal intangível”, o fornecimento é considerado como sendo feito em uma Província nas seguintes circunstâncias:

---

<sup>148</sup> (CANADA, Canada.ca - GST/HST and Electronic Commerce, 2019)

<sup>149</sup> “For example, if business software acquired over the Internet is restricted to use in Ontario, the place of supply is considered to be in Ontario.”

<sup>150</sup> Como bem observam Richard M. Bird e Pierre-Pascal Gedron (BIRD & GENDRON, 2009), a prestação é considerada como feita no local da negociação do fornecimento e este fornecimento não é necessariamente feito na Província, em verdade acaba-se por não se ter uma tributação no local do fornecimento efetivo.



(i) o local de negociação do fornecimento é no Canadá e os direitos canadenses relacionados ao “bem pessoal intangível” só podem ser usados principalmente nas Províncias participantes<sup>151</sup>; ou

(ii) o local de negociação do fornecimento é fora do Canadá, o “bem pessoal intangível” pode ser usado exclusivamente no Canadá, e os direitos canadenses só podem ser usados principalmente nas províncias participantes.

Nesses casos, o fornecimento do “bem pessoal intangível” é considerado como sendo feito na Província participante com a maior proporção dos direitos canadenses que podem ser usados somente nas províncias participantes.

No que tange ao fornecimento de um serviço no ambiente *Cloud*, a identificação do local do fornecimento é feita com base no parágrafo 2(a), da Parte V, do Anexo IX do “*Excise Tax Act*”. Segundo a interpretação feita desse dispositivo pelas autoridades administrativas federais do Canadá, um serviço é considerado como fornecido em uma Província se todos ou substancialmente todos os elementos do serviço fornecido forem executados nessa Província.

Segundo a interpretação dada pelas referidas autoridades administrativas, valendo-se do parágrafo 2(b), da Parte IV, do Anexo IX do “*Excise Tax Act*”, o fornecimento de um serviço pode também ser considerado como fornecido em uma Província se ela foi o local de negociação do fornecimento e se todo ou substancialmente todo o serviço não é prestado fora dela.

Por fim, ainda com base na interpretação feita pelas autoridades administrativas federais da legislação lá vigente, quando as regras acima indicadas não forem suficientes para determinar o local de fornecimento de um serviço, com base no disposto na seção 3, da Parte V, do Anexo IV do “*Excise Tax Act*”, o fornecimento é considerado como sendo feito em uma Província nas seguintes circunstâncias:

(i) o local de negociação do fornecimento é no Canadá e os elementos pertinentes ao serviço foram executados preponderantemente nas Províncias participantes; ou

---

<sup>151</sup> Em se tratando de interpretação da legislação federal do Canadá, feita pelas autoridades administrativas federais daquela federal, quando aqui se fizer referência à Provinciais participantes, está se fazendo menção às províncias em que a tributação sobre o consumo é feita via *Harmonized sales Tax* (HST), que é, em síntese, uma tributação combinada e conjunta do GST com o PST.

(ii) o local de negociação do fornecimento é fora do Canadá, todo ou preponderantemente todo o serviço é fornecido no Canadá e os elementos do serviço foram executados preponderantemente no Canadá.

Nesses casos, o fornecimento do “bem pessoal intangível” é considerado como sendo feito na Província participante com a maior proporção dos direitos canadenses que podem ser usados somente nas províncias participantes.

Feitas essas considerações ilustrativas, o que se observa da análise da legislação federal vigente no Canadá, ao menos a partir da interpretação que dela é hoje feita pelas autoridades administrativas locais, é que o compartilhamento integral dessa competência entre a federação e os entes que a compõem pode realmente contribuir, de forma inequívoca, para uma maior racionalização e eficiência, inclusive mitigando a evasão fiscal. Neste específico aspecto, como bem destacam Richard M. Bird e Pierre-Pascal Gedron<sup>152</sup>, o fato de se ter uma tributação federal ampla sobre o consumo mitiga a possibilidade de evasão fiscal da subsunção à tributação dessa base nas Províncias (seja nos fornecimentos realizados dentro delas ou entre elas).

O sistema de tributação sobre o consumo no Canadá demonstra ainda, como bem observam Richard M. Bird e Pierre-Pascal Gedron<sup>153</sup>, que:

(i) sob a perspectiva federal da tributação do consumo, não é muito relevante o que é feito em termos de tributação local nas Províncias. Isso porque, essa tributação federal no Canadá tem funcionado bem independentemente de existir ou não tributação sobre o consumo nos próprios entes da Federação<sup>154</sup> ou, ainda, de essa tributação, quando existente, dar-se ou não sobre exatamente a mesma alíquota e base de cálculo<sup>155</sup>. Não há dúvidas de que quanto maior é a diversidade entre as regras de tributação federal e as das Províncias, maior é o custo de administração para os governos e de conformidade para os contribuintes, mas isso, em termos práticos não inviabiliza que se tenha sistemas com regras próprias;

---

<sup>152</sup> (BIRD & GENDRON, 2009)

<sup>153</sup> (BIRD & GENDRON, 2009)

<sup>154</sup> Vale lembrar que nos Territórios a tributação sob o consumo dá-se exclusivamente com base no GST, que é de competência Federal.

<sup>155</sup> Há, nas Províncias que tributam o consumo pelo PST, alíquotas distintas e regras de isenção próprias e distintas do GST/HST.

(ii) sob a perspectiva das Províncias, o que se tem observado é que quanto mais integrada e próxima ao modelo HST for a tributação sobre o consumo, mais eficiente se torna essa tributação;

(iii) a administração de um sistema de tributação sobre o consumo amplo como a que se tem no Canadá, pode ser feita de modo eficiente apenas pela Federação (na forma do modelo GST/HST), de forma combinada pela Federação e as Províncias (na forma do modelo GST/PST) ou, ainda, apenas pela Província, na linha do que se observa do modelo único administrado por Québec em prol desta Província e do Governo Federal do Canadá; e

(iv) seja como for, ainda que a participação e a cooperação federal não seja essencial para a tributação do consumo em uma federação, o exemplo do Canadá deixa evidente que ela é um fator que contribui muito para a constituição de um sistema harmônico e integrado, muito mais eficiente em termos de gestão, administração e arrecadação, com grande potencial de mitigar a evasão, seja nos fornecimentos realizados dentro de cada Província, nos fornecimentos realizados de uma Província para a outra ou, ainda, nas transações internacionais.

Em resumo, a unicidade de uma tributação ampla sobre o consumo como a do Canadá, integrada entre o governo federal e os entes da federação, pode sim contribuir para a simplificação do sistema que, no Brasil, resulta na guerra fiscal que se instaurou entre Estados e Municípios e vem se agravando por força da corrida à tributação de novas atividades que hoje são praticadas com o *software* no ambiente *Cloud* e representam fonte que deverá ser cada vez mais relevante para o financiamento do setor público.

#### **4.4 O QUE EXTRAIR DAS EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS?**

A economia digital é hoje uma realidade que a todos traz inúmeros questionamentos e poucas respostas conclusivas.

Fundamenta-se no *software* que é, além de sua própria essência, o viabilizador de seu desenvolvimento.

A superação das distâncias e das próprias barreiras físicas que essa nova economia globalizada viabiliza é algo que a todos impacta. Não há dúvidas, por consequência, de que se faz necessário a união da sociedade na busca de respostas que tragam soluções efetivas para os questionamentos existentes. Por conta da

própria economia globalizada, é imprescindível que essas soluções dialoguem e guardem compatibilidade com aquilo que se faz não só no Brasil, mas também em outros Países.

Não embarcar de imediato nas discussões que levarão às soluções a serem implementadas, seja no âmbito nacional ou internacional, é ter de aceitá-las sem ter tido a chance de discuti-las. Isso pode estar muito longe de ser a melhor alternativa.

A experiência internacional sobre a tributação de consumo, aí incluído o consumo do *software*, atesta que não é apenas no Brasil que existem fundadas dúvidas de como e quando deve ser ele caracterizado como bem, serviço, uma combinação de ambos ou mesmo nenhum deles. Essa controvérsia nos Países pesquisados, contudo, está longe de gerar o conflito de competência que no Brasil se instaurou entre Estados e Municípios e que claramente é um tema de difícil solução, ainda que essa solução seja balizada pelos precedentes mais recentes que o STF já proferiu em casos análogos.

Isso porque, ao que tudo indica, ainda não se tem claro o que efetivamente é o *software*, ao menos na amplitude de sua efetiva utilização e do que com ele (ou em sua função) pode ser feito nos inúmeros negócios jurídicos realizados no ambiente *Cloud*, especialmente naqueles que são compostos e/ou complexos. Identificar se esses negócios jurídicos que têm o *software* por objeto ou que em função dele são realizados são negócios jurídicos simples, compostos ou complexos é também outra dificuldade que contribui para acirrar as dúvidas que envolvem o tema.

Assim, superar essa discussão nacional que se agrava em função da artificial<sup>156</sup> repartição da competência tributária que no Brasil há para a tributação do consumo torna-se uma necessidade para que o país possa centrar seus esforços de pesquisa e debate em temas relevantes da economia digital e que, no campo do Direito Tributário, são a pauta do debate internacional e passam por definição de estabelecimento permanente, mobilidade da renda, do consumo e dos agentes de fiscalização, nexos de causalidade, preços de transferência, privacidade, sigilo, soberania, territorialidade etc. que, não sendo o objeto deste estudo, merecem todos análises muito detidas.

---

<sup>156</sup> (GUIMARÃES, 2007)

Nesse contexto, torna-se imperativo rever o modelo de tributação do *software* no Brasil, a fim de adotar um padrão racional e simplificado que dialogue e convirja com outros sistemas de tributação internacional; algo fundamental em tempos de economia global e sem fronteiras físicas.

## 5 A BUSCA DE UMA CAMINHO PARA A ADEQUADA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE *SOFTWARE* NO BRASIL

Chegado a este ponto, tem-se que algumas das principais dificuldades na tributação do consumo do *software* são:

(i) a correta identificação e compreensão do que ele efetivamente é e do que com ele efetivamente se faz nos negócios jurídicos que o tem por objeto e/ou nos quais ele está presente;

(ii) identificar se esses negócios jurídicos são simples, compostos ou complexos e, sendo compostos ou complexos, como devem eles se submeter à tributação do consumo no Brasil;

(iii) a dificuldade de, nesse contexto, identificar como e se pode ele ser enquadrado como mercadoria ou serviço, para fins de sua tributação pelo ICMS ou ISS; e

(iv) identificar como se pode tributá-lo nos negócios jurídicos que com ele são realizados e nos quais ele não se configura como mercadoria e ou serviço tributável pelo ISS.

Os limites que o STF tem estabelecido para a tributação do ICMS não deixa dúvidas de que, no ambiente *Cloud*, há cada vez menos espaço para a pretensão dos Estados em tributar, por meio deste tributo, os negócios jurídicos em que o *software* é o objeto ou em função dele são realizados.

Da mesma forma, embora o posicionamento atual do STF permita a inteligência de serviço como sendo uma utilidade e isso assegure alguma possibilidade de inclusão de novos itens na lista taxativa de serviços da lei complementar que regulamenta, no âmbito federal, a tributação do ISS, esse é um posicionamento controvertido e que, no limite, não permite a tributação de utilidades que não se configurem um efetivo serviço.

Nesse contexto, é certo ainda que permanecerão fora do campo de incidência do ISS negócios jurídicos que com o *software* ou em função dele sejam realizados e (i) não estejam previstos no rol taxativo da lista de serviços da lei complementar federal ou (ii) efetivamente não se caracterizem como serviço (estejam ou não arrolados na lista de serviços da lei complementar federal).

Um outro fator relevante é que, sendo o *software* a base e o próprio fundamento de uma nova economia contemporânea, na qual se identifica uma capacidade

contributiva cada vez mais pujante e relevante, haverá certamente uma constante, crescente e acirrada disputa entre Estados e Municípios na tentativa de impor sua competência tributária sobre os negócios jurídicos em que o *software* é o objeto ou que em função dele sejam realizados. A despeito dos transtornos que essa disputa causa, especialmente para os contribuintes, não há dúvidas de que ela é, sem dúvida, uma busca justa pela manutenção da fonte primária de financiamento do setor público<sup>157</sup>.

Nesse contexto, identificar um caminho que supere essa questão e leve o Brasil a uma adequada e eficaz transposição das amarras que ancoram as discussões que sobre ela existem, com alinhamento às práticas que em outros países vêm sendo implementadas, é a proposta deste tópico e que, na linha do já mencionado, será feito a partir de um modelo de negócio jurídico hipotético e que assim se pode descrever:

“Disponibilização de *software* nacional, por pessoa jurídica brasileira que seja detentora de seus direitos, para pessoa jurídica ou física que também seja brasileira e o utilizará como consumidora final, no Brasil, por intermédio de acesso e uso restringido por senha e mediante contraprestação financeira, na *Internet*, naquilo que via de regra pode-se considerar parte do modelo *SaaS* do ambiente *Cloud Computing (Cloud)* e, ainda, seja a atividade operacional da pessoa jurídica que faz a disponibilização”.

É certo que não existe uma única solução para qualquer que seja o conflito ou controvérsia. Vários são os caminhos que podem ser percorridos e todos apresentavam vantagens e desvantagens.

No caso em análise, pode-se pensar em uma maior regulação dos negócios jurídicos que com o *software* ou em função dele sejam praticados, com o incremento de obrigações acessórias, em função do que se possa, com maior assertividade, classificar e categorizar esses negócios jurídicos em função daquilo que neles o *software* representa para então tributá-los de forma mais eficaz, eficiente e, quem sabe, segura.

Esta é uma alternativa, contudo, que pode não se mostrar eficiente no médio e no longo prazo. Isso porque, ainda que haja uma maior regulação, o fato é que:

---

<sup>157</sup> (GIAMBIAGI & ALÉM, 2008)

(i) no ambiente *Cloud* é pouco provável que a maioria dos negócios jurídicos configure a hipótese de incidência tributária do ICMS, na linha dos requisitos postos pelo STF na interpretação dada ao tema; e

(ii) é muito improvável também que se consiga inserir, na lista taxativa de serviços prevista na lei complementar federal a que alude o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, “serviços” que atendem aos requisitos postos pelo STF no julgamento do RE 651.703/PR e que se mantenham atualizados o suficiente para albergar toda a gama de negócios jurídicos que com o *software* se pode realizar (sejam eles simples, compostos ou complexos).

Há ainda o custo de conformidade que certamente adviria com a instituição de novas obrigações acessórias para regular os negócios jurídicos que com o *software* podem ser realizados. Esse é, sem dúvida, um fator importante e que deve cada vez mais ser ponderado com cautela para não prejudicar o ambiente de negócios que é, ao final, a origem da fonte primária financiamento público no Brasil.

Nesse sentido, vale destacar que estudo do Banco Mundial<sup>158</sup> atesta que o Brasil, no ranking de 190 Países, ocupa a 125ª posição quando se analisa o ambiente de negócios e a facilidade de nele atuar. Entre os quesitos que pautam essa análise está justamente a complexidade e a carga tributária. Este quesito, analisando de forma isolada, leva o Brasil à posição 184ª do ranking; sem dúvida alguma uma posição vergonhosa para a 9ª maior economia mundial<sup>159</sup>.

Especialmente no ambiente *Cloud*, sem fronteiras e de economia globalizada, o excesso de regulamentação e a falta de simplificação não fatores que não contribuirão em nada para a tributação de negócios jurídicos que, em termos práticos, escapam à regular incidência tributária por conta de inúmeras outras questões que não são objeto deste estudo e que guardam relação, a título ilustrativo, com temas pertinentes a estabelecimento permanente, mobilidade da renda, do consumo e dos agentes de fiscalização, nexos de casualidade, preços de transferência, privacidade, sigilo, soberania, territorialidade etc.

Uma reforma tributária, há muito almejada, poderia resolver muitas dessas questões controvertidas.

---

<sup>158</sup> (World Bank Group).

<sup>159</sup> Segundo dados divulgados pelo FMI (Fundo Monetário Internacional, s.d.) e publicados pelo Governo Federal do Brasil (Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais, s.d.).



Ocorre que inúmeras foram as propostas já apresentadas e que acabaram não sendo implementadas. Há hoje algumas propostas postas para discussão e que tratam de uma reforma do sistema tributário brasileiro, na busca de sua simplificação e racionalização.

Dentre elas, destacam-se as propostas de Emenda à Constituição nº 293-A/2004<sup>160</sup> <sup>161</sup>, do então Deputado Luiz Carlos Hauly, e nº 45/2019, do Deputado Baleia Rossi<sup>162</sup>, esta última elaborada com base em estudo do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)<sup>163</sup>.

Em linha gerais, ambas têm a pretensão de racionalizar e simplificar o sistema tributário brasileiro, consolidando a tributação sobre o consumo e eliminando zonas obscuras que hoje geram vários dos conflitos que neste estudo foram apontados. Sobre elas, contudo, também não há consenso<sup>164</sup>.

É certo que uma reforma tributária é algo visto pela sociedade como algo premente. Contudo, é certo também que é algo que tem de ser pensado com cautela, não apenas sob o enfoque da arrecadação, mas também do gasto público.

Também não há dúvidas de que uma reforma tributária deve ainda reduzir a regressividade do atual sistema tributário brasileiro e, também, pensar nos efeitos da tributação sobre as relações do comércio internacional (*algo cada vez mais importante na economia globalizada e sem fronteiras que as novas tecnologias ajudam a incrementar*).

Assim, como nos ensina a experiência das inúmeras<sup>165</sup> reformas tributárias que se tentou implementar desde a Constituição Federal de 1988, este é um tema difícil,

---

<sup>160</sup> (HAULY)

<sup>161</sup> (HAULY L. C.)

<sup>162</sup> (ROSSI)

<sup>163</sup> (Centro de Cidadania Fiscal - CCiF)

<sup>164</sup> Nesse sentido, vale a leitura de artigo Publicado no Jornal o Estado de São Paulo em 06.06.2019 (MACIEL, 2019).

<sup>165</sup> Dentre as quais se pode citar a PEC nº 175/1995, do Deputado Mussa Demes, a PEC 175-A/1997, do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda Pedro Parente, a PEC 41/2003, do Deputado Virgílio Guimarães, a PEC 233/2005, do Poder Executivo e a PEC 31/2007 do Deputado Virgílio Guimarães.

que contrapõe interesses distintos e que exige um enorme capital político para ser aprovado. Esses são fatores que nem sempre se consegue reunir.

Nesse contexto, embora venha tendo crescimentos significativos e constantes, o fato é que o mercado brasileiro de *software* ainda representa uma parcela pequena do PIB<sup>166</sup> do Brasil. Ademais, os negócios jurídicos internacionais de menor conteúdo financeiro, vide de regra, de fato quase que escapam da maioria dos tributos brasileiros.

Assim, aproveitar este momento para a instituição de um “SIMPLES” Nacional do *Software*, fundado no artigo 146, parágrafo único, da Constituição Federal, na linha do que já propôs Marco Aurélio Greco<sup>167</sup>, parece-nos que é uma das estratégias mais eficazes e adequadas para este momento, com vistas a endereçar o tema da tributação no ambiente *Cloud*, antes que os negócios jurídicos nele praticados se tornem efetivamente relevantes e foco de maiores embates.

A instituição desse Simples Nacional do consumo de *software* poderia ser feita mediante a inclusão de uma alínea adicional ao inciso III, no artigo 146, da Constituição Federal, para o fim de autorizar a lei complementar a dispor sobre esse regime de tributação que congregaria a carga tributária, sobre o consumo do *software*, de todos os entes políticos da federação.

Frise-se que a lei complementar que institua e regulamente esse tributo teria a possibilidade de adequadamente dispor sobre a repartição da receita arrecadada e, também, endereçar todos os pontos controvertidos que hoje envolvem os negócios jurídicos que têm o *software* por objeto, ou a ele se relacionam, e são praticados no ambiente *Cloud*.

O momento para isso não parece ser outro. Isso porque, quanto maior for a geração de riqueza dos negócios jurídicos praticados no ambiente *Cloud*, maiores serão os conflitos para se definir critérios que viabilizem sua tributação, em linha com as dificuldades que se enfrenta hoje para se implementar uma reforma que traga ao sistema tributário brasileiro efetiva neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, eficácia, equidade, flexibilidade e racionalidade.

---

<sup>166</sup> Aproximadamente 0,13% se utilizarmos os dados disponíveis para 2016 (R\$ 8.183.000.000,00 / R\$ 6.260.081.778.875,85).

<sup>167</sup> (GRECO M. A., 2018)

A unificação da tributação é algo que já foi feito no Brasil com êxito por meio da lei complementar federal 123, de 14.12.2006<sup>168</sup>, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Para fins tributários, o recolhimento do Simples Nacional, que é mensal e pago por meio de um único documento de arrecadação, implica no recolhimento do IRPJ<sup>169</sup>, do IPI, da CSLL, da COFINS<sup>170</sup>, do PIS<sup>171</sup> da CPP para a Seguridade Social devida à cargo da pessoa jurídica, do ICMS<sup>172</sup> e do ISS<sup>173</sup>.

O exemplo exitoso e que contempla a arrecadação unificada de todos os tributos sobre o consumo que neste estudo foram identificados como os que causam maiores controvérsias para a tributação do consumo do *software* pode, sem dúvidas, ser um parâmetro a ser seguido.

Diante disso, identificada a direção, cabe seguir a rota proposta e, assim, verificar se há barreiras a serem transpostas para percorrê-lo. A primeira e mais importante verificação a ser feita, não há dúvidas, é no texto da Constituição Federal.

Aqui também, valendo-nos novamente da experiência exitosa do Simples Nacional, constatamos que, sob o enfoque concentrado da tributação, no aspecto da arrecadação, alterações pontuais no artigo 146 da Constituição Federal poderiam resolver as barreiras iniciais. Quais sejam:

- Alteração na alínea “d”, do inciso III, do artigo 146: Pode-se aproveitar esse dispositivo para permitir que a lei complementar defina tratamento diferenciado para regimes de tributação do *software* nacional e/ou importado (*entendido este*

---

<sup>168</sup> Que por sua vez foi inspirada no Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317, de 5.12.1996.

<sup>169</sup> Exceção feita ao Imposto de Renda relativo **(i)** aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, **(ii)** aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente e **(iii)** aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas, em relação aos quais será observada a legislação regular aplicável às demais pessoas jurídicas que não estejam enquadradas no Simples Nacional.

<sup>170</sup> Exceção feita à COFINS incidente na importação de bens e serviços.

<sup>171</sup> Exceção feita ao PIS incidente na importação de bens e serviços.

<sup>172</sup> Exceção feita ao ICMS-ST, monofásico, devido em decorrência do desembaraço aduaneiro e em outras hipóteses descritas na lei complementar 123/2006.

<sup>173</sup> Exceção feita ao ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária, retenção de fonte e na importação de serviços.

*como mercadoria, serviço, direito ou utilidade, tangível ou intangível, corpóreo ou incorpóreo*), no caso dos tributos previstos nos artigos 155, inciso II; 156, inciso III; 195, inciso I, alínea “b”; e 239 da Constituição Federal.

Nesse contexto, superada a barreira inicial da constitucionalidade e já identificado o veículo normativo que pode regular a tributação do consumo de *software* no Brasil, cabe agora verificar os princípios, diretrizes e balizas que deverão ser buscadas na implementação de um Simples Nacional para fins de tributação do consumo de *software* no Brasil. É o que se pretende fazer nos itens seguintes.

## 6 PRINCÍPIOS, BALIZAS E DIRETRIZ PARA A INSTITUIÇÃO DE SIMPLES NACIONAL DO CONSUMO DE *SOFTWARE* NO BRASIL

### 6.1 PRINCÍPIOS

Em se tratando de tributação do consumo de *software*, que por sua vez está inserido no âmbito do ambiente *Cloud*, não há como deixar de considerar os princípios que foram estabelecidos na Conferência Ministerial de Ottawa em 1998<sup>174</sup> e que, reiterados em 2015<sup>175</sup> e 2018<sup>176</sup> no âmbito da OCED, configuram os princípios que devem ser perseguidos para fins dessa tributação. Quais sejam:

(i) **neutralidade**: a tributação deve procurar ser neutra e equitativa entre formas de comércio eletrônico e entre formas de comércio convencionais e eletrônicas. As decisões empresariais devem ser motivadas por considerações econômicas e não tributárias. Os contribuintes em situações semelhantes que realizam transações similares devem estar sujeitos a níveis de tributação similares. Um imposto neutro contribuirá para a eficiência, garantindo que a alocação ótima dos meios de produção seja alcançada;

(ii) **eficiência**: os custos de conformidade para os contribuintes e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados na medida do possível;

(iii) **certeza e simplicidade**: as regras fiscais devem ser claras e simples de entender para que os contribuintes possam antecipar as consequências fiscais antes de uma transação, incluindo saber quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado. Um sistema fiscal simples torna mais fácil para indivíduos e empresas entenderem suas obrigações e direitos. Como resultado, as empresas são mais propensas a tomar decisões ótimas e a responder às escolhas políticas desejadas. A complexidade favorece o planejamento tributário agressivo, o que pode desencadear perdas de peso morto para a economia;

---

<sup>174</sup> (OECD, OECD Forum on Electronic Commerce, 1999)

<sup>175</sup> (OECD/G20, 2015)

<sup>176</sup> (OECD/G20, 2018)

(iv) **eficácia e equidade:** a tributação deve produzir o valor certo do imposto no momento certo. O potencial de evasão e elisão fiscais deve ser minimizado, mantendo medidas de contrapartida proporcionais aos riscos envolvidos; e

(v) **flexibilidade:** os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para garantir que acompanhem a evolução tecnológica e comercial. Isso significa que as características estruturais do sistema devem ser duradouras em um contexto de política em mudança, ainda que flexível e dinâmico o suficiente para permitir que os governos respondam, conforme necessário, para acompanhar os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais, levando em conta que os desenvolvimentos futuros serão muitas vezes difíceis de prever.

Não há dúvidas de que são esses os princípios que devem nortear a implementação de um Simples Nacional para fins de tributação do consumo de *software* no Brasil. Pautar-se neles é certamente uma forma adequada de buscar uma sistemática de tributação que gere aos entes tributantes os recursos necessários ao cumprimento de suas obrigações constitucionais, mas não intervenha ou direcione as regulares atividades empresarias.

## 6.2 BALIZAS

Partindo desses princípios, nos limites do escopo que foi inicialmente delimitado para este estudo, cabe estabelecer as balizas que deverão nortear a implementação de um modelo de Simples Nacional para tributação do consumo de *software* no Brasil.

Em observância ao princípio da neutralidade, é importante que a proposta de um Simples Nacional para tributação do consumo de *software* seja neutra e equitativa entre formas de comércio eletrônico e entre formas de comércio convencionais e eletrônicas.

Considerando o negócio jurídico hipotético apresentado para viabilizar o desenvolvimento deste estudo, com escopo limitado e restritivo para que este estudo não seja inconclusivo, prevê a disponibilização de *software* nacional por intermédio de acesso e uso restringido por senha e mediante contraprestação financeira, na Internet, não há por óbvio a preocupação de instituir um modelo que apresente equidade entre formas de comércio eletrônico e entre formas de comércio convencionais e

eletrônicas. Isso porque, o consumo de *software* no modelo proposto dar-se-á sempre eletronicamente, no ambiente *Cloud* da Internet ou de outra rede que a substitua.

Para assegurar que as decisões empresariais sejam motivadas por considerações econômicas e não tributárias e que os contribuintes em situações semelhantes que realizam transações similares estejam sujeitos a níveis de tributação similares, é importante que o Simples Nacional do consumo de *software*:

- (i) seja simples não apenas no nome;
- (ii) seja efetivamente não-cumulativo;
- (iii) tenha o produto de sua arrecadação vinculado ao destino (consumidor final, em alinhamento com as melhores práticas de IVA, GST, *sales tax* e demais tributos internacionais que incidem sobre o consumo);
- (iv) seja efetiva e integralmente cobrada de todos, não comportando isenções, exceções, reduções de base de cálculo e/ou alíquota, benefícios fiscais e nem regimes especiais;
- (v) seja totalmente desonerado nas exportações<sup>177</sup> e cobrado de forma integral e equânime nas transações com *software* nacional ou importado<sup>178</sup>;
- (vi) seja ainda cobrado “por fora” e como valor adicionado, com fácil identificação pelo contribuinte; e
- (vii) tenha base de cálculo única e uniforme em todo o território nacional, assim como alíquota única ou, quando muito, poucas alíquotas efetivas em função do Estado ou Município em favor do qual será revertido o produto de sua arrecadação, e que, nesta hipótese, estejam essas alíquotas dentre das alíquotas máximas e mínimas que sejam estabelecidas pelo Senado Federal (no caso do ICMS<sup>179</sup>) ou a lei complementar federal (no caso do ISS<sup>180</sup>).

Com essas balizas, ficam também atendidos os requisitos de certeza, simplicidade, eficácia e equidade, além da flexibilidade, pois estar-se-á implementando um modelo de tributação que certamente será compatível com as

---

<sup>177</sup> Evitando com isso suplantando os problemas que Heleno Taveira Torres identifica em (TÔRRES, 2007).

<sup>178</sup> Frise-se que o *software* importado não será objeto de análise neste estudo, por força do modelo de negócio jurídico posto para o seu desenvolvimento.

<sup>179</sup> Nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, incisos IV e V, da Constituição Federal.

<sup>180</sup> Nos termos do artigo 156, parágrafo 3º, inciso I, da Constituição Federal.

melhores práticas que estão sendo propostas na OCED e, também, com o que tem sido discutido nos Estados Unidos, na União Europeia, no Canadá e tantos outros países.

Quanto à eficiência, é sem dúvida importante que os custos de conformidade para contribuintes e responsáveis tributários, assim como os custos administrativos para as autoridades fiscais, sejam ao máximo minimizados, sem que isso implique em riscos de controle e adequada fiscalização.

Contudo, a simplificação e desburocratização, além da unificação da competência tributária para a tributação do consumo, que afastará inúmeras controvérsias hoje existentes, deverá propiciar um incremento de arrecadação por expansão da base tributável, ao mesmo tempo que deverá implicar em uma redução nominal de carga tributária para aqueles que hoje se submetem à tributação tripartida do consumo de *software*.

Ademais, redução de conflitos e litígios que existem sobre o tema propiciará também com que recursos despendidos com esses conflitos retornem à economia, pelo que se acredita que o princípio da eficiência, ainda que hajam custos com conformidade, será plenamente atendido.

Apresentados os princípios e as balizas em que se pauta este estudo, cabe agora tecer breves considerações sobre as diretrizes que deveriam constar de uma regra matriz de hipótese de incidência tributária para o Simples Nacional do consumo de *software*, nos limites do negócio jurídico proposto para ser o objeto deste estudo.

Fala-se aqui em diretrizes porque há uma grande complexidade em torno do tema. Assim, concentrado no Direito Tributário e partindo de um modelo de negócio jurídico pré-definido que efetivamente não contempla toda essa complexidade que há nos negócios jurídicos em que o *software* é o objeto, não há neste estudo a menor pretensão de esgotar o debate. Como dito, e aqui se reitera, o que se espera é que este estudo forneça uma contribuição que propulsione algum avanço na adequada e eficiente regulação jurídica do *software* e dos negócios jurídicos em que ele é o objeto na era digital.

### **6.3 DIRETRIZES**

A identificação e apreensão de fontes que denotam capacidade contributiva para correta construção da regra-matriz da hipótese de incidência tributária, dentro



dos limites das competências constitucionais, é muito importante para fins de consistência, eficácia, efetividade e validade da norma.

Como já mencionado, a Constituição Federal brasileira distribuiu a competência tributária sobre o consumo entre todos os entes da federação. No que interessa a este estudo, deixou à cargo da União as contribuições ao PIS/COFINS<sup>181</sup>, dos Estados o ICMS e dos Municípios o ISS.

A pretensão de reunir a arrecadação desses tributos, que não é livre de problemas como bem observa Ricardo Lobo Torres<sup>182</sup>, tem de partir da identificação de elementos que neles sejam comuns.

Não há dúvidas, como já mencionado, que todos incidem sobre o consumo.

Ocorre que, um olhar mais atento, atesta que os critérios materiais das hipóteses de incidência tributária de suas regras-matrizes, como não poderia deixar de ser, são diversos. Também, por óbvio, são diferentes seus critérios espaciais e temporais, assim como os pessoais e quantitativos.

Identificar um ponto em comum, além da característica de serem tributos sobre o consumo, torna-se um requisito indispensável para que não se desmaterialize a pretensão de reunir sua arrecadação.

O elo entre esses tributos parece estar na expressão “receita bruta”; atual base de cálculo do PIS e da COFINS.

O conceito de receita bruta está definido no artigo 12 do decreto-lei nº 1.598/1977<sup>183</sup>. Ainda que hajam controvérsias sobre os termos desse dispositivo e sua amplitude para fins de tributação, não há mais dúvidas de que nele está compreendida a totalidade das receitas decorrentes da atividade operacional da pessoa jurídica, em regra descrita em seus atos constitutivos, na linha do que decidiu o Plenário do STJ no julgamento do RE 574.706<sup>184</sup>.

---

<sup>181</sup> Atualmente exigido em pelo menos três regimes de base de cálculo distintos a saber: **(i)** cumulativo, previsto na Lei 9.718/1998, **(ii)** não-cumulativo, previsto pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e **(iii)** monofásico, na forma autorizada pelo artigo 149, parágrafo 4º, da Constituição Federal, com a regulamentação dada pela Lei 10.147/2000.

<sup>182</sup> (TORRES R. L., 2007)

<sup>183</sup> Com a redação que lhe foi dada pela Lei Federal nº 12.973/2014.

<sup>184</sup> (STF - INCOPA x União (Fazenda Nacional), 2017)

Nesses limites, observando-se o modelo de negócio jurídico hipotético já descrito que se propôs analisar neste estudo, entende-se que o conceito de receita bruta é sim um elo sustentável de conexão que hoje pode ser validamente utilizado para a instituição de um Simples Nacional do consumo de *software*.

Isso porque, em que pese toda a controvérsia doutrinária e jurisprudencial existente sobre o que é mercadoria, serviço e o próprio *software*, bem como se este seria ou não passível de categorização como mercadoria, serviço ou, ainda, mera utilidade que possa ser tributada, não há dúvidas de que quando for disponibilizado dentro do modelo proposto para este estudo, aquilo que a pessoa jurídica auferir por essa disponibilização será configurado como receita bruta.

Assim, identificado o elo que conecta os tributos incidentes sobre o consumo e que são de competência de distintos entes da federação, não restam dúvidas de que é a partir dele que temos de trabalhar nas diretrizes da regra-matriz da hipótese de incidência tributária do Simples Nacional do consumo de *software*.

Antes de seguirmos, vale retomar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>185</sup> acerca da estrutura da regra-matriz da hipótese de incidência tributária:

“Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (**hipótese**) quanto no prescritor (**consequência**) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um **critério material** (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (**critério temporal**) e no espaço (**critério espacial**). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um **critério pessoal** (sujeito ativo e sujeito passivo) e um **critério quantitativo** (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.”

Feita essa recapitulação, vamos à identificação das diretrizes que devem ser observadas para a construção de regra-matriz que, reitera-se, para fins deste estudo tem por base o negócio jurídico hipotético que se configure na “Disponibilização de *software* nacional, por pessoa jurídica brasileira que seja detentora de seus direitos, para pessoa jurídica ou física que também seja brasileira e o utilizará como consumidora final, no Brasil, por intermédio de acesso e uso restringido por senha e

---

<sup>185</sup> (Carvalho, 2017) – Pág. 254. Texto não destacado e nem grifado no original.

mediante contraprestação financeira, na *Internet*, naquilo que via de regra pode-se considerar parte do modelo *SaaS* do ambiente *Cloud Computing (Cloud)* e, ainda, seja a atividade operacional da pessoa jurídica que faz a disponibilização”.

### 6.3.1 Hipótese

Sendo o descritor ou hipótese da regra-matriz composto pelos critérios material, temporal e espacial, nos itens seguintes serão esses critérios analisados de forma individualizada para a regra-matriz que neste estudo se propõe seja considerada para fins de tributação do consumo de *software*.

#### 6.3.1.1 Critério material

Em razão das diretrizes que já foram apresentadas, nas quais identificamos que “receita bruta” é o efetivo elo de união dos tributos sobre o consumo que por meio do Simples Nacional do consumo de *software* se pretende arrecadar, não temos espaço para muitos questionamentos. O critério material tem de ser: “**auferir receita bruta**”.

O ato de auferir receita bruta é uma evidente denotação de capacidade contributiva passível de tributação. Tanto isso é verdade que já é critério material da regra-matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS<sup>186</sup>, tributos sobre o consumo que, neste estudo, propõe-se sejam arrecadados de forma conjunta com o ICMS e o ISS sobre os negócios jurídicos que envolvam o consumo de *software*.

Dado que o critério material é o mesmo do PIS e da COFINS e englobará a exigência fiscal do ICMS e do ISS, é de vital importância que a regra-matriz da hipótese de incidência tributária do Simples Nacional do consumo de *software* delibere, no que tange aos negócios jurídicos com o *software*, que é ela prevalente em relação às demais regras de tributação que remanescerão vigentes, trazendo ainda diretrizes para viabilizar eventuais compatibilizações.

Por fim, considerando o negócio jurídico hipoteticamente apresentado, outro aspecto importante a ser contemplado na regra matriz é a previsão de que se trata da

---

<sup>186</sup> Seja na regra de tributação cumulativa da lei federal nº 9.718/1998, seja na regra de tributação não-cumulativa previstas nas leis federais nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

receita bruta decorrente da disponibilização do *software*. Essa é uma medida importante para discernir o que será ou não objeto da tributação do Simples Nacional do consumo de *software*, evitando com que haja dúvidas quanto ao que deve ser tributado por sujeitos passivos que desenvolvam, também, outras atividades.

### 6.3.1.2 Critério espacial

Por uma questão de competência e de modo a observar os princípios e balizadas já apresentados, não restam dúvidas de que, para instituir uma legislação nacional que seja eficiente, certa, simples, eficaz, equânime e ao mesmo tempo flexível, nos conceitos postos e mantidos desde a Conferência Ministerial de Ottawa em 1998<sup>187</sup>, o critério material tem de ser: “**o território nacional**”<sup>188</sup>.

Aos que possam se adiantar na crítica de que esta amplitude do critério espacial trará conflitos de sobreposição entre Estados e Municípios, adiantamos que a solução está na modelagem da distribuição do produto que venha a ser arrecada por meio do Simples Nacional do consumo de *software*. Algo que a despeito de este estudo trazer breves considerações, terá de ser feito a partir de estudos econômicos, financeiros e matemáticos que fogem ao escopo inicialmente proposto para este estudo.

### 6.3.1.3 Critério temporal

Em razão do critério material definido, poder-se-ia estabelecer o critério temporal da regra-matriz de hipótese de incidência tributária do Simples Nacional do consumo de *software* no exato instante em que seja auferida receita bruta ou mesmo em um momento que se pressuponha e estabeleça isso como ocorrido.

Como a receita bruta de nosso negócio jurídico hipotético é decorrência da atividade operacional da pessoa jurídica brasileira que se sujeitará à regra-matriz da hipótese de incidência tributária em análise, é de se admitir que inúmeras vezes ao dia se pode auferir receita bruta.

---

<sup>187</sup> (OECD, OECD Forum on Electronic Commerce, 1999)

<sup>188</sup> Assim como definido pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Presidente da República, nos termos do artigo 48 da Constituição Federal.

Assim, até como forma de preservar os princípios já mencionados e que foram estabelecidas na Conferência Ministerial de Ottawa em 1998, tem-se que boa técnica legislativa deve prever o critério temporal como um marco que permita observar a receita bruta auferida num período base pré-estabelecido.

A título ilustrativo, este critério temporal poderia ser: “O primeiro dia útil do mês seguinte ao do período base”.

A regra matriz da hipótese de incidência do Simples Nacional do consumo de *software* deveria ainda dispor, de forma expressa, sobre o vencimento do tributo.

### 6.3.2 Consequência

Lembrando que o descritor ou consequência é da regra-matriz é composto pelos critérios pessoal e quantitativo, analisaremos nos itens seguintes, de forma individualizada, cada um desses critérios para a regra-matriz que neste estudo se propõe seja considerada para fins de tributação do consumo de *software*.

#### 6.3.2.1 Critério pessoal

O critério pessoal, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>189</sup>, “é o conjunto de elementos, colhidos no *prescritor* da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro”.

Sendo assim, vamos identificá-los no caso sob análise, lembrando a premissa de que a proposta deste estudo é a tributação conjunta e simplificada do consumo de *software* nacional disponibilizado por pessoa jurídica brasileira que seja detentora de seus direitos, para pessoa jurídica ou física que também seja brasileira e o utilizará como consumidora final, no Brasil, por intermédio de acesso e uso restringido por senha e mediante contraprestação financeira, na *Internet*, naquilo que via de regra pode-se considerar parte do modelo *SaaS* do ambiente *Cloud Computing (Cloud)* e, ainda, seja a atividade operacional da pessoa jurídica que faz a disponibilização”

---

<sup>189</sup> (Carvalho, 2017) – Pág. 304.

Vale também lembrar que o caminho escolhido para isso foi o de não promover grandes alterações no texto da Constituição Federal, limitando-se a uma tentativa de reunião, para fins de arrecadação, dos principais tributos que no Brasil existem e deveriam incidir sobre o consumo do *software*; tudo na expectativa de superar as dificuldades que no Brasil há nessa tributação e é algo que decore da dificuldade de enquadrar o *software* como bem ou, ainda, serviço ou mesmo utilidade passível de tributação pelo ISS, nos negócios jurídicos em que ele é o objeto ou em função dele são realizados.

Retomadas essas premissas, passaremos agora a analisar as diretrizes para identificar aqueles que, em razão da hipótese já descrita, devem figurar no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz da hipótese de incidência tributária do negócio jurídico hipotético já descrito para nortear este estudo.

#### **6.3.2.1.1 Sujeito ativo**

Considerando que não há proposta de alteração da competência constitucional tributária já existente, continuam sendo sujeitos ativos a União, os Estados e os Municípios, respectivamente por força das competências constitucionais que lhes foram atribuídas pelos artigos 195, inciso I, alínea “b” e 239 (combinados com o artigo 149); artigo 155, inciso II; e artigo 156, inciso III; todos da Constituição Federal.

Com isso na arrecadação conjunta da tributação do consumo de *software* no Brasil, valendo-se do modelo em estudo, União, Estados e Municípios teriam, todos, competência para figurar como sujeito ativo.

É evidente que para se atender aos princípios que norteiam este estudo, já mencionados e estabelecidas na Conferência Ministerial de Ottawa em 1998, faz-se necessário que a lei complementar do Simples Nacional do consumo de *software*:

(i) institua um Comitê Gestor do Simples Nacional do consumo de *software*, órgão paritário e equânime que será responsável pela representação conjunta dos três entes da federação, inclusive para fins de exigência, arrecadação e edição de normas de conduta e comportamento;

(ii) disponha sobre a formação e manutenção paritária desse Comitê Gestor, para fins de que nele estejam efetivamente representados de forma harmônica e equilibrada os interesses da União, dos Estados e dos Municípios;

(iii) disponha sobre a forma de solução de conflitos entre a União, Estados e Municípios, assim como formas (administrativa e/ou judicial) de solução de conflitos no que tange à própria tributação que aqui se propõe seja feita por meio do Simples Nacional do consumo de *software*;

(iv) disponha, no que tange aos negócios jurídicos com o *software*, ser ela prevalente em relação às demais regras de tributação que remanescerão vigentes, trazendo ainda diretrizes para viabilizar eventuais compatibilizações; e

(v) consigne que, nos casos omissos, prevalecerão as regras vigentes e aplicáveis para a tributação do Imposto sobre a Renda, de competência Federal.

#### **6.3.2.1.2 Sujeito passivo**

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é definido pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. É denominado “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Parte da Doutrina, até por força das subdivisões que constam do Código Tributário Nacional, caracteriza a primeira relação jurídica prevista no artigo 121 do Código Tributário Nacional como sendo uma sujeição passiva direta e, a segunda, como sendo uma sujeição passiva indireta.

Essa mesma Doutrina entende ainda que a sujeição passiva indireta pode ser dividida em sujeição passiva indireta por substituição ou transferência, sendo esta última passível de subdivisão em sujeição passiva indireta por transferência em razão de solidariedade, sucessão ou responsabilidade.

Há outros doutrinadores, contudo, que entendem que as subdivisões escapam ao aspecto jurídico para encontrar guarida em aspectos puramente econômicos, ligados à averiguação de vantagens que os participantes retiram do evento realizado.

Seja como for<sup>190</sup>, sob o aspecto jurídico, o que nos interessa aqui é identificar quem deveria/poderia integrar o vínculo obrigacional da relação jurídica que se

---

<sup>190</sup> Até por que não é este o objeto deste estudo.

instaura pela hipótese já descrita da regra matriz de incidência tributária que está em análise.

Para que possamos seguir com maior precisão, vale lembrar que o sujeito passivo que neste estudo se busca é a pessoa jurídica brasileira que seja a detentora de direitos sobre o *software* nacional e que, nessa condição, na *Internet* (naquilo que via de regra pode-se considerar parte do modelo *SaaS* do ambiente *Cloud*), exerça a atividade de disponibilizar o *software* a terceiros (pessoas jurídicas ou físicas brasileiras), consumidores finais no Brasil, por intermédio de acesso e uso restringido por senha e mediante contraprestação financeira.

Esses predicados trazem de pronto uma série de requisitos para identificação do sujeito passivo; quais sejam:

- (i) ser pessoa jurídica brasileira (o que enseja ao menos ter inscrição no CNPJ e domicílio fiscal no Brasil);
- (ii) ser detentor de direitos sobre o *software* (esses podem ser Direito de Autor e/ou de mera distribuição de *software*);
- (iii) exerça entre suas atividades operacionais a atividade de distribuição de *software* a terceiros, na *Internet*, por intermédio de acesso e uso restringido por senha; e
- (iv) aufera receita bruta por conta dessa atividade.

Ademais, em sendo o sujeito passivo uma pessoa jurídica, dotada de personalidade jurídica, dúvidas não restam quanto à sua capacidade tributária, na forma do artigo 127 do Código Tributário Nacional.

Contudo, outras diretrizes deverão ser indicadas pela regra matriz da hipótese de incidência para que a norma atenda aos princípios propostos.

É importante que a regra matriz contenha ainda a indicação do domicílio tributário que, para um tributo de amplitude Nacional, terá de ser o mesmo que constar dos cadastros da União, vinculado ao CNPJ do estabelecimento matriz, que poderá ser eleito na forma do artigo 127 do Código Tributário Nacional.

Sendo a pessoa jurídica já descrita a única a auferir receita bruta no modelo de negócio jurídico proposto para este estudo, não se vislumbra nele a necessidade de a regra matriz da hipótese de incidência tributária do Simples Nacional do consumo de *software* prever um responsável tributário, deixando com que sejam aplicadas, se necessárias e a cada caso concreto, as regras gerais que constam dos artigos 124 e 125, 128 e seguintes, todos do Código Tributário Nacional.



Da mesma forma, considerando que no modelo proposto para este estudo o negócio jurídico que resultará no consumo do *software* dar-se-á entre pessoa jurídica brasileira que seja detentora de seus direitos, para pessoa jurídica ou física que o utilizará como consumidor final, todos no Brasil, não será neste estudo analisada a hipótese, se aplicável, de geração, apropriação e aproveitamento de créditos de quaisquer dos tributos que neste estudo se pretende arrecadar de forma conjunta e que têm o potencial de incidir sobre o consumo de *software* no Brasil.

Esse é um aspecto que envolve inúmeras variáveis<sup>191</sup> e desdobramentos<sup>192</sup> que este estudo não se propõe a solucionar e que, assim, merecem estudo próprio e aprofundado.

### 6.3.2.2 Critério quantitativo

Na regra matriz de incidência tributária, o critério quantitativo é a representação pecuniária da convergência que corresponde ao direito do sujeito ativo em receber o tributo e o dever do sujeito passivo em pagá-lo.

É em verdade nesse critério que o intérprete da regra-matriz encontra os elementos necessários à quantificação do tributo devido.

Há na Doutrina algum debate sobre uma tributação fixa (na qual o valor do tributo é diretamente expresso na lei, suprimindo a necessidade de maior esforço de interpretação) ou uma tributação que contemple, no critério quantitativo, elementos que permitam uma melhor apreensão, compreensão e captação do fato que, identificado e previsto na hipótese da regra matriz, traz como resultado a obrigação de pagamento do tributo que é, ao mesmo tempo, devido pelo sujeito passivo e exigível pelo sujeito ativo.

---

<sup>191</sup> Dentre as quais pode-se aqui citar, a título ilustrativo, (i) as potenciais diferenças que há no fato de ser simples, composto ou complexo o negócio jurídico em que o *software* seja o objeto, (ii) o fato de o *software* poder ser ou não considerado como algo que seja sempre destinado a um consumidor final, tema esse que envolve inúmeras controvérsias como as que foram analisadas, por exemplo, pela OCDE (OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 2019) ao tratar do papel que as Plataformas podem exercer na arrecadação do VAT/GST no comércio eletrônico.

<sup>192</sup> Como, por exemplo, hipóteses de geração de crédito e sua apropriação e aproveitamento.

Paulo de Barros Carvalho<sup>193</sup>, que aborda essa discussão e manifesta seu posicionamento contrário à tributação fixa, salienta que “o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota”.

Sem entrar no mérito dessa discussão, que aliás foge ao escopo deste estudo, a opção aqui feita é a de nele prosseguir valendo-se do binômio base de cálculo e alíquota. Isso porque, entende-se que pode ele ser efetivamente o mais adequado para capturar o fato que, previsto na regra matriz da hipótese de incidência tributária, resultará na obrigação de o sujeito passivo pagar ao sujeito ativo o tributo devido.

Feita essa introdução vejamos quais diretrizes devem constar do critério quantitativo da regra matriz da hipótese de incidência do Simples Nacional do consumo de *software*.

Antes, porém, uma em específico é atinente tanto à base de cálculo quanto à alíquota e, assim, aqui será prontamente mencionada.

A regra matriz da hipótese de incidência do Simples Nacional do consumo de *software* deverá consignar, de forma expressa, que a tributação por meio dela disciplinada não poderá ser objeto de nenhum benefício ou incentivo (financeiros ou fiscais) que altere o critério quantitativo.

Frise-se que essa é uma diretriz importante e com forte capacidade potencial de eliminação das denominadas guerras fiscais que há tempos se instauraram entre os Estados e, também, entre os Municípios, na busca de atração de investimentos que, em seus territórios, venham a gerar arrecadação tributária sobre o consumo.

Guerras fiscais, que se em algum momento prestaram-se a atrair investimentos que poderiam gerar fonte adicional de arrecadação, mostram-se cada vez menos eficientes para esse propósito. Isso porque, o que a experiência tem demonstrado é que o contínuo e acirrado embate dessas disputas gera cada vez menos receitas tributárias para todos os sujeitos ativos, além de um enfraquecido da própria Federação.

Instituir uma regra-matriz de hipótese de incidência que afaste a tributação de um embate que há anos assola a tributação do consumo no Brasil<sup>194</sup> é realmente

---

<sup>193</sup> (Carvalho, 2017) – Pág. 304.

<sup>194</sup> Questão que merece estudo próprio e no âmbito dos Estados vem se tentando resolver por meio da lei complementar nº 160, de 07.08.2017.

muito importante, propiciando meios de implementação dos princípios já indicados como norte deste estudo e que resultaram da já citada Conferência Ministerial de Ottawa, realizada em 1998.

#### **6.3.2.2.1 Base de cálculo**

No caso concreto, para fins de confirmar o critério material e alinhá-lo aos critérios espacial e temporal, todos da hipótese da regra matriz de incidência tributária do Simples Nacional do consumo de *software*, a base de cálculo será, sem maiores controvérsias, a **receita bruta auferida no mês**.

A tributação conjunta e uniforme da totalidade do consumo do *software* no Brasil, aqui analisada exclusivamente nos limites do modelo de negócio jurídico que neste estudo foi inicialmente proposto, tem certamente a potencial capacidade de eliminar a guerra fiscal que há entre Estados e Municípios no entorno da área obscura que limita as competências tributárias que esses entes da Federação detêm para tributar o consumo do *software* no País.

Essa tributação, também não há dúvidas, diminuirá os enormes conflitos de competência já existentes sobre a correta tributação do consumo do *software* e que, por força do contínuo e acelerado desenvolvimento tecnológico, tendem a se agravar por força da capacidade de o *software* ser o objeto ou a base dos mais diversos e variados modelos de negócio.

Um problema que, vale destacar a título ilustrativo, não é enfrentado pela União justamente por ser ela a única detentora de competência tributária para a tributação da receita bruta sobre o consumo do *software*, feita a partir do PIS e da COFINS (naquilo que interessa a este estudo).

#### **6.3.2.2.2 Alíquota**

A premissa acima já adotada, de utilizar no critério quantitativo o binômio base de cálculo e alíquota, tem suas consequências. A adoção de uma base de cálculo simplificada resulta, por óbvio, na necessidade de se apresentar uma alíquota que tenha por fundamento um critério que permita a almejada, efetiva e necessária apreensão, compreensão e mensuração do fato que, identificado, se estiver previsto

na hipótese da regra matriz, deve ser confirmado, infirmado ou afirmado para, então, resultar na obrigação de o sujeito passivo pagar ao sujeito ativo o tributo devido.

Até por força da similitude de pretensão que neste estudo há no sentido de reunir e simplificar a tributação do consumo do *software*, hoje ao menos em tese tripartida entre a União, Estados e Municípios, vale retomar as lições que podem ser extraídas do Simples Nacional.

A lei complementar federal 123/2006, veículo normativo que introduziu no ordenamento jurídico o regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido para as micro e pequenas empresas contém nada menos do que 7 artigos, 95 parágrafos, uma infinidade de incisos e alíneas, além de 5 anexos. Tudo isso apenas para tratar da alíquota.

A definição de critérios de forma acertada é uma tarefa que tem de ser conjugada com análises que precisam ser realizadas com foco em outros ramos da Ciência e que fogem ao escopo deste estudo, na linha do que inicialmente foi proposto.

Assim, não faria sentido algum apresentar e discorrer longamente sobre critérios teóricos que, embora passíveis de sustentação, poderiam se demonstrar equivocados ou mesmo insustentáveis em uma análise combinada sob o enfoque de outros ramos da Ciência.

Nesse contexto, com o foco concentrado no Direito Tributário que é aquele que norteia este estudo, podemos neste momento apresentar apenas algumas diretrizes que se entende possam ser observadas para a identificação de uma alíquota nominal e outra efetiva para o Simples Nacional do consumo de *software* no Brasil que, entre outras coisas, vise uma tributação não cumulativa<sup>195</sup>, com o tributo calculado por fora (e não incidindo também sobre ele mesmo), para apuração do critério quantitativo.

A alíquota nominal poderia ser uma combinação das alíquotas efetivas do PIS/COFINS<sup>196</sup>, do ICMS e do ISS que serão conjuntamente exigidos e arrecadados por meio do Simples Nacional do consumo de *software*.

---

<sup>195</sup> Frise-se que no modelo proposto para este estudo, no qual o negócio jurídico será a disponibilização de *software* a consumidor final, não há hipóteses intermediárias nas quais se possa, eventualmente, haver geração, apropriação e uso de créditos.

<sup>196</sup> Vale mencionar que na ocasião em que este trabalho foi escrito, por força do disposto no artigo 10º da Lei 10.833/2003, o negócio jurídico proposto para este estudo estaria, via de regra, sujeito à incidência do PIS e da COFINS à uma alíquota combinada de 3,65%, na forma da Lei 9.718/1998 (seja para contribuintes que se submetem à tributação do Imposto de Renda pelo lucro presumido ou arbitrado, por força do disposto no artigo 8º, inciso II, da lei 10.637/2002 e no artigo 10, inciso II,

Frise-se que a identificação dessas alíquotas efetivas e da própria alíquota nominal depende de estudos econômicos e cálculos matemáticos que fogem ao escopo deste estudo. Não obstante isso, é importante consignar que essas alíquotas têm de ser aptas a promover uma arrecadação equivalente àquele que seria exigida de uma empresa que desenvolvesse a mesma atividade e se sujeitasse à tributação regular do PIS, da COFINS, do ICMS e/ou do ISS, ao invés de se submeter à tributação do Simples Nacional do consumo de *software*.

Para o PIS e a COFINS, a identificação dessas alíquotas parece-nos algo mais simples de ser feito, ao menos em tese, justamente pelo fato de termos um único ente com competência tributária para exigir esses tributos.

O mesmo, contudo, já não se pode dizer do ICMS e do ISS que ficaram subordinados à competência tributária dos Estados e dos Municípios, respectivamente.

Assim, cabe aqui identificar uma solução também para esse entrave.

Nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, incisos IV e V, da Constituição Federal, compete ao Senado Federal<sup>197</sup> instituir as alíquotas interestaduais, assim como as alíquotas máximas e mínimas do ICMS nas operações internas.

Para fins do ISS, o mesmo papel é atribuído à lei complementar federal, por força do disposto no artigo 156, parágrafo 3º, inciso I, da Constituição Federal. A lei complementar federal 116/2003, que hoje rege o ISS, estabelece em seus artigos 8º e 8º-A que essas alíquotas são, respectivamente, de 5% e 2%.

Identificadas as competências para definição de alíquotas de ambos os tributos sobre o consumo, cabe agora verificar se há algum critério objetivo que se possa adotar como parâmetro para uma alíquota efetiva que seja passível de ser aplicada tanto ao ICMS como ao ISS e, assim, possa compor a alíquota combinada do Simples Nacional do consumo de *software*, lembrando que a incidência de um desses tributos exclui a do outro.

---

da lei 10.833/2003, ou mesmo para aqueles que se submetem à tributação do Imposto de Renda pelo lucro real, ao menos no modelo proposto para este estudo, por força do disposto no artigo 10º, inciso XXV da Lei nº 10.833/2003), salvo na hipótese em que o *software* licenciado seja importado. Isso porque, por força do disposto no § 2º, do artigo 10º da Lei 10.833/2003, a citada tributação cumulativa prevista na Lei 9.718/98 é inaplicável ao licenciamento de *software* importado que, assim, sujeita-se à regra de tributação não-cumulativa previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

<sup>197</sup> Sobre o Papel do Senado na Regulação de alíquotas de ICMS, confira-se (TORRES H. , 2013).

Assim, o que se tem observado ao longo dos anos é que em ocasiões nas quais Estados buscaram tributar negócios jurídicos em que há dúvidas quanto à sua competência ou dos Municípios para essa tributação<sup>198</sup>, acabam os Estados por conceder redução de base de cálculo<sup>199</sup> para que a carga tributária do ICMS que se quer exigir equivalha a 5% do negócio jurídico. Com isso, em termos práticos, equiparam os Estados a carga tributária do ICMS à do ISS, mitigando um dos fatores mais relevantes para os contribuintes que têm dúvida de qual tributo recolher: o custo da carga tributária.

Nesse contexto, em que historicamente se observa uma disposição dos Estado em equiparar sua carga tributária à do ISS quando buscam tributar negócios jurídicos em que a competência tributária é controvertida, parece-nos que uma boa rota seria a de estabelecer em 5% a alíquota efetiva de ICMS/ISS no Simples Nacional do consumo de *software*.

A adoção desse percentual (ou outro que economicamente se mostre mais adequado) como sendo a alíquota efetiva do ICMS/ISS no Simples Nacional do consumo de *software*, traz como consequência a necessidade de um critério de rateio que destine a respectivos Estados e Municípios a parcela do tributo que lhes compete dentro dessa alíquota efetiva.

Esse critério, contudo, é algo que requer estudos econômicos, matemáticos e financeiros que fogem ao escopo deste estudo e que, assim, não será aqui explorado em maiores detalhes.

De qualquer forma, essa é uma medida que sem dúvida contribuirá para atingir princípios de eficiência, certeza e simplicidade, eficácia e equidade, além da necessária segurança jurídica. Isso porque, retirará os contribuintes da zona de guerra que há entre Estados e Municípios pela tributação do *software*, concentrando os embates somente entre os entes da federação e, assim, permitindo com que a

---

<sup>198</sup> Nesse sentido, a título ilustrativo, vale mencionar **(i)** o Convênio ICMS 115/1996 (Autorizou os Estados a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviços de radiochamada) e **(ii)** o Convênio ICMS 181/2015 (Autorizou as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica).

<sup>199</sup> Valendo-se de Convênios que são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária e ratificados pelos Estados, na forma da lei complementar 24/1975.

economia se desenvolva e, ainda, que os negócios jurídicos sejam praticados a partir de uma tributação transparente e previsível.

Outro ponto importante que terá de ser tratado na lei complementar federal do Simples Nacional do consumo de *software* é a vinculação do produto da arrecadação tributária ao destino (consumidor final), em alinhamento com as melhores práticas de IVA, GST, *sales tax* e demais tributos internacionais que incidem sobre o consumo.

Essa é uma situação que em tese não é difícil de se resolver, especialmente valendo-se do próprio objeto da tributação; o *software*.

No modelo de negócio jurídico posto para desenvolvimento deste estudo têm-se que todas as partes envolvidas são brasileiras. Nesta condição, sendo os consumidores finais pessoas jurídicas, estão eles inscritos no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e, sendo pessoas físicas, estão inscritos no Cadastro Nacional de Pessoas Físicas (CPF).

Os dados cadastrais do CNPJ e do CPF, por sua vez, permitem com que se identifique o domicílio do consumidor final do *software* no modelo de negócio jurídico em análise e que, em função disso, se possa destinar o produto da arrecadação do Simples Nacional do *software* para o Estado e Município no qual esteja domiciliado o consumidor final.

Frise-se que esta forma de destinação do produto da arrecadação em função do domicílio informado pela pessoa física ou jurídica no CPF ou no CNPJ não é única<sup>200</sup> e nem livre de críticas. Contudo, não há dúvidas de que é uma forma que pode se prestar bem ao propósito de vincular o produto da arrecadação tributária do Simples Nacional do *software* ao destino (consumidor final), em alinhamento com as melhores práticas de IVA, GST, *sales tax* e demais tributos internacionais que incidem sobre o consumo.

Para pessoas físicas, a despeito da cédula de identidade<sup>201</sup> ser um documento emitido de forma independente por órgãos de Identificação de cada um dos Estados,

---

<sup>200</sup> Pode-se, a título ilustrativo, vincular a identificação do consumidor final, ainda, ao endereço IP (*Internet Protocol adress*), de forma a se identificar não apenas o domicílio, mas o local do efetivo uso do *software*. Algo que permitiria a identificação do uso do software em mais de um Estado ou mesmo Município da federação, permitindo até a proporcionalização mais adequada da destinação do produto da arrecadação, mas que passaria pela discussão e várias outras questões como, por exemplo, as que são hoje reguladas pela lei federal 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados).

<sup>201</sup> Prevista na lei federal 7.116/1983 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1980-1988/L7116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1980-1988/L7116.htm)>

do Distrito Federal e dos Territórios, ter fé pública e validade em todo o território nacional, o uso do CPF para o fim acima proposto parecer não comportar maiores controvérsias, posto que, via de regra, pessoas físicas não são sujeitos passivos do ICMS e nem do ISS e, assim, não gozam de cadastros próprios nestes entes da federação.

O mesmo já não pode ser dito em relação às pessoas jurídicas. Isso porque, a despeito da inscrição no CNPJ, são elas obrigadas a se inscrever nos cadastros próprios dos Estados e Municípios nos quais estão localizados e/ou desenvolvem suas atividades, cumprindo neles todas as obrigações legais que lhes são impostas por estes entes da federação.

O fato de no modelo de negócio jurídico proposto para este estudo serem as pessoas jurídicas sujeitos passivos e/ou consumidoras finais, reduzirá os questionamentos que podem existir quanto à correta identificação de seus domicílios a partir dos dados contidos no CNPJ.

Não obstante, para minimizar quaisquer controvérsias quanto ao uso do CNPJ para fins de identificação do sujeito passivo ou do consumidor final ao qual se deverá vincular o produto da arrecadação do Simples Nacional do *software*, cabe mencionar que a utilização do CNPJ como identificador do consumidor do *software* em todas as esferas de Governo **(i)** atenderia ao disposto no artigo 146, parágrafo único, inciso IV, da Constituição Federal<sup>202</sup>, com os ajustes neste estudo já proposto, e **(ii)** alinhar-se-ia ao que se busca por meio do “Cadastro Sincronizado Nacional”<sup>203</sup>.

Esse cadastro, vale lembrar, tem justamente por pilar o uso do CNPJ para a “integração dos procedimentos cadastrais de pessoas jurídicas e demais entidades no âmbito das Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal

---

<sup>202</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:”

(...)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

(...)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

<sup>203</sup> (Receita Federal do Brasil, 2019)



e dos Municípios, bem como de outros órgãos e entidades que fazem parte do processo de registro e legalização de negócios no Brasil”, na busca de atendimento da determinação contida no artigo 37, inciso XXII, da Constituição Federal<sup>204</sup>.

Identificado o domicílio da pessoa física ou jurídica que consumirá o *software* no modelo de negócio jurídico que é o objeto deste estudo, torna-se fácil identificar os entes da federação a que deverão ser destinados os respectivos quinhões do produto da arrecadação do Simples Nacional do *software*, seja em decorrência da arrecadação direta ou da repartição de receita constitucionalmente aplicável.

Para que essa repartição seja feita de forma mais eficaz e célere, seria importante que a lei complementar do Simples Nacional do consumo de *software* estabeleça ainda que o recolhimento do tributo será feito pela matriz do sujeito passivo, por meio de um documento único de arrecadação destinado ao Comitê Gestor do Simples Nacional do *software*, em banco integrante da rede arrecadadora desse tributo.

Essa é uma medida que certamente permitiria que, mediante o uso de um *software* especificamente desenvolvido para o Simples Nacional do consumo de *software*, fosse o produto da arrecadação do tributo automaticamente repartido e transferido aos competentes entes da federação. Um procedimento simples, fácil, rápido, automático e pouco burocrático que, por sua vez, também contribuiria para atingir os princípios que norteiam este estudo e foram consagrados na Conferência Ministerial de Ottawa em 1998.

---

<sup>204</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

## 7 CONCLUSÕES

Tendo chegado ao final do estudo proposto, por meio dele se teve a oportunidade de verificar, ainda que em linhas gerais, a importância que o *software* tem na atual economia digital. Isso porque, com *status* de autonomia e independência em relação aos meios que o armazenam e processam, é ele não apenas um objeto da economia digital, mas também seu viabilizador e propulsor.

Essa sua importância reflete-se não apenas no valor que é hoje atribuído às companhias que se dedicam ao seu desenvolvimento ou mesmo dele se valem, de forma primordial, para a prática de suas atividades, mas, em especial, pelos intensos debates que sobre ele existem, direta ou indiretamente, nos mais diversos países e nas mais diversas frentes da Ciência.

Para a Ciência do Direito, esses debates envolvem praticamente todos os seus ramos, permeando questões de natureza cível, comercial, criminal, ética, internacional e, entre outras, também as de natureza tributária que são, para este estudo, efetivamente as mais importantes.

São discussões que, em maior ou menor escala e intensidade, ocorrem nas principais economias mundiais, na busca de respostas que elucidem, equacionem e estabilizem as diversas dúvidas que existem sobre o *software*, sua natureza, suas características e usos em uma sociedade que dele se vale para ser cada vez mais globalizada e conectada, transpondo barreiras com uma velocidade nunca imaginada.

Nesse contexto, em linha com o que o Plenário do STF já reconheceu ser necessário quando apreciou o pedido de liminar formulado na ADI 3.059 (e espera-se o faça antes de proferir novos julgamentos sobre o tema), este estudo teve a preocupação de percorrer algumas linhas de pesquisa para compreender o que de fato é o *software* e, pois, o que com ele é feito para, então, entender como poderia se dar a tributação de seu consumo nos negócios jurídicos que o tem por objeto.

As linhas de pesquisa passaram por uma análise técnica evolutiva do *software*, de sua regulação pela legislação brasileira e, ainda, pela interpretação dada a esta legislação pelo STF que, por sua vez, já se posicionou no sentido de ser o tribunal competente para analisá-lo, ao menos para fins de tributação.

Sob o aspecto técnico, o que se constata é que o *software* não é apenas um dos mais relevantes objetos da economia digital, mas é, sim, seu próprio viabilizador

e propulsor. Certamente não haveria economia digital sem o *software* e o que ele proporciona.

Nesse contexto em que o objeto do estudo proposto é não apenas o objeto, mas também seu fundamento e meio quando se trata de economia digital e atividades nela desenvolvidas no ambiente *Cloud*, têm-se uma maior dificuldade de caracterizá-lo e categorizá-lo.

Essa é uma dificuldade que se torna efetivamente maior quando, por força do contínuo desenvolvimento tecnológico, pode o *software* ser utilizado para os mais variados fins, nos mais variados negócios jurídicos que, por sua vez, o utilizam das mais variadas formas e com capacidade de rápida alteração dessa utilização, de modo a alterar o próprio negócio jurídico.

Essa amplitude de possibilidades e a contínua capacidade de modificá-las, aliada à ausência de padrões em que elas efetivamente se amoldem tem levado a embates sobre a tributação desses negócios jurídicos que nem sempre são de fácil solução. Uma solução que se torna ainda mais difícil de ser encontrada quando os negócios jurídicos em que o *software* é o objeto são compostos ou complexos.

No Brasil, quando levados ao Poder Judiciário, esses embates chegam a uma solução que, pautada na análise de cada caso concreto, nem sempre constituem uma solução efetiva para inúmeros casos análogos e, ainda, acabam por trazer soluções inaplicáveis aos novos negócios jurídicos que no ambiente *Cloud* têm o potencial de ser desenvolvidos e implementados por força do contínuo desenvolvimento tecnológico do *software*.

Esse é um cenário no qual a repartição da competência para tributar o consumo no Brasil (entre União, Estados e Municípios) contribui apenas para aumentar a litigiosidade.

Afora a posição confortável da União, em tributar, pela receita bruta, qualquer que seja a atividade de consumo, Estados e Municípios vivem um embate constante para colocar sob o manto de suas respectivas competências tributárias o consumo de *software*. Isso porque, ao menos em potencial, é ele uma importantíssima fonte de arrecadação tributária que é, por sua vez, a fonte primária de financiamento do setor público.

Os parâmetros já postos pelo STF para identificação do que se pode ou não submeter à tributação dos Estados, via ICMS, ou dos Municípios, via ISS, denotam

que na economia digital os Estados têm de fato pouco espaço para exercer sua competência tributária.

Os Municípios, por sua vez, limitados no exercício de sua competência tributária aos serviços que constem da lista de serviços anexa à lei complementar federal que regulamente o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, têm de lidar com o fato de que a atualização dessa lista nunca é feita em ritmo e forma eficientes para albergar os serviços que na economia digital são prestados.

Ademais, ainda que essa atualização seja feita a contento e que se adote o posicionamento mais recente do STF, no sentido de que a incidência do ISS é residual e pode se dar sobre outras modalidades de serviços que não sejam um “*praestare*” ou um “*fazere*” (mas que estejam relacionados às coisas que as empresas ou profissionais autônomos põem à disposição das pessoas), o fato é que apenas as atividades classificadas como serviço, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de subsunção à hipótese de incidência tributária do ISS, desde que estejam expressamente previstos na referida lei complementar federal.

Ainda assim, a mera previsão em lista anexa à lei complementar federal não assegurará o direito à tributação. Isso porque, também em linha com o que foi estabelecido pelo STF, aquilo que não se enquadre juridicamente como serviço, sob a ótica da materialidade do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, não poderá ser submetido à incidência do ISS.

Esse é um cenário que, sem dúvidas, ainda dará margem a muitos debates e questionamentos que certamente serão levados à apreciação do Poder Judiciário para dirimir conflitos de competência sobre a tributação de consumo de *software* no Brasil.

Um cenário verdadeiramente cíclico que acabará por manter o Brasil atado ao conflito de competência que há entre Estados e Municípios e que hoje consome a maior parte da energia e tempo dos que se dedicam a estudar o tema da tributação do *software* na economia digital.

Resolver esse entrave é uma demanda urgente, especialmente quando se tem em vista que ele não é um ponto de conflito em outras economias que o têm por superado justamente por não tributarem o consumo, como no Brasil, de forma concorrente entre os entes da federação.

Os exemplos dos Estados Unidos da América e da União Europeia atestam justamente que a competência una/subordinada<sup>205</sup> ou una<sup>206</sup> para tributar o consumo reduz os conflitos e une os entes da federação para trabalhar juntos na busca de soluções que resolvam inúmeras das controvérsias que há sobre a tributação do *software* e da economia digital.

O mesmo se verifica no exemplo do Canadá, no qual a tributação do consumo de forma combinada pela federação e suas províncias, além de minimizar as controvérsias, contribui de forma decisiva para tornar mais harmônica, integrada e eficiente a tributação do consumo.

É nesse contexto que este estudo, partindo do objetivo inicialmente nele proposto, buscou identificar e apresentar balizas e diretrizes para a implementação de uma medida que **(i)** preste-se a superar a discussão que há sobre a tributação do *software* pelo ICMS/ISS no Brasil e **(ii)** alinhe-se e dialogue com as práticas que em outros países vêm sendo implementadas.

Dentre as alternativas identificadas, a que nos parece mais simples de ser implementada e com grandes ganhos de eficiência, é a instituição de um Simples Nacional do consumo de *software*. Isso porque, depende ela **(i)** de pequena alteração no texto da atual Constituição Federal e **(ii)** da edição e uma lei complementar federal que o regulamente, em linha com experiência exitosa já adotada pelo Brasil no Simples Nacional.

Trata-se de uma medida que além da relativa simplicidade, certamente teria o condão de atingir os princípios que foram estabelecidos na Conferência Ministerial de Ottawa em 1998<sup>207</sup> e reiterados em 2015<sup>208</sup> e 2018<sup>209</sup> no âmbito da OCED, contribuindo ainda em muito para colocar o Brasil em condições de desatar os nós que o amarram à interminável discussão sobre de quem é a competência, entre

---

<sup>205</sup> No caso do Estados Unidos da América, atribuída aos Estados daquela federação que, por sua vez, pode conceder a mesma competência às suas respectivas subdivisões políticas internas.

<sup>206</sup> No caso dos Estados membros da União Europeia, exclusiva de cada uma dessas unidades federadas.

<sup>207</sup> (OECD, OECD Forum on Electronic Commerce, 1999)

<sup>208</sup> (OECD/G20, 2015)

<sup>209</sup> (OECD/G20, 2018)

Estados e Municípios, para tributar o consumo de *software* no Brasil, nas mais variadas modalidades de negócios jurídicos que o tem por objeto.

Nesse contexto, foram apresentadas neste estudo balizas que norteariam essa lei complementar federal e, ainda as diretrizes que deveriam constar de uma regra matriz de hipótese de incidência tributária de um Simples Nacional do consumo de *software*.

Vale reiterar que neste estudo tratou-se de diretrizes, a partir de um modelo de negócio jurídico hipotético e simples, justamente porque se pretendeu dar um norte a tema de grande complexidade e que não pode ser analisado e generalizado sem prévia solução de questões basilares como é a própria tributação do consumo de *software* no Brasil.

Reitere-se que este estudo não teve a pretensão de esgotar o tema que, pela multidisciplinariedade e complexidade, inclusive de questões técnicas, requer estudos aprofundados sob vários aspectos, frentes e hipóteses distintas, inclusive em outros ramos da Ciência. Espera-se, contudo, que este estudo forneça ao menos uma pequena contribuição, um *bit* (*binary digit*) adicional que propulsione algum avanço na adequada e eficiente regulação jurídica do *software* e dos negócios jurídicos que com ele ou em função dele são feitos na era digital para fins de regular e efetiva tributação.

## 8 ANEXOS

### 8.1 BREVES ASPECTOS ECONÔMICOS SOBRE O SOFTWARE NO BRASIL

Estudo recente da Associação Brasileira das Empresas de Software<sup>210</sup>, revela que o mercado brasileiro de *software* movimentou R\$ 8.183.000.000,00 no ano de 2017; um crescimento de 2,8% em relação ao ano de 2016, período no qual o crescimento do PIB brasileiro foi de apenas 1%.

Segundo esse mesmo estudo, o Brasil é o 9º principal mercado mundial de tecnologia da informação e o 1º na América Latina, onde detém uma participação equivalente a 39,1%<sup>211</sup>.

Internamente, esse mercado está mais concentrado na região Sudeste (64,3%), seguida das regiões Sul e Centro-Oeste (empatadas com 13,1%), da região Nordeste (7,1%) e por último da região Norte (2,4%).

Na região Sudeste, é no estado de São Paulo onde se verifica o predomínio (40,42%) desse mercado, seguindo dos mercados dos Estados do Rio de Janeiro (13,66%), Minas Gerais (7,03%) e Espírito Santo (1,35%).

Nas demais regiões, os principais mercados são o Paraná (5,68%) na região Sul, o Distrito Federal (8,75%) na região Centro-Oeste, a Bahia (2,23%) na região Nordeste e o Pará (1,25%) na região Norte.

Em 2017 foram identificadas no país cerca de 24.400.000 conexões de banda larga residências e 2.400.000 conexões corporativas. Para as conexões móveis, os números são ainda maiores: 249.300.000 de uso não comercial e 23.900.000 para uso corporativo.

O contínuo crescimento dessas conexões, apontado pela pesquisa, aliado ao contínuo desenvolvimento do *software*, dos modelos de negócio que com ele podem ser praticados e das próprias atividades que esses modelos propiciam, tem ensejado o desenvolvimento cada vez maior da denominada *Cloud Computing*<sup>212</sup> (ou

---

<sup>210</sup> (ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software, 2018)

<sup>211</sup> (ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software, 2018)

<sup>212</sup> Para mais informações sobre a *Cloud Computing* e os modelos que nele são implementados, confira os anexos 8.2 e 8.3.

computação em nuvem, em tradução livre) que, de 2016 para 2017, cresceu 30,2% no Brasil.



## 8.2 CLOUD COMPUTING

Em tecnologia da informação (TI), segundo os ensinamentos de Manoel Veras<sup>213</sup>, "CLOUD COMPUTING é uma arquitetura de TI que pode ser considerada uma evolução das arquiteturas de MAINFRAME e cliente/servidor".

Em uma breve síntese, os caríssimos computadores inicialmente existentes, conhecidos como Mainframes<sup>214</sup>, enormes e trancados em salas refrigeradas para serem acessados e operados por um número restrito de pessoas, tinham pouca flexibilidade de acesso e uso. O desenvolvimento tecnológico propiciou o advento de computadores pessoais (*Personal Computer* – "PC"), assim denominados por serem inicialmente vistos como uma ferramenta suporte e de uso exclusivamente pessoal.

Ocorre que o desenvolvimento de funcionalidades e sistemas<sup>215</sup> permitiu que os computadores então existentes fossem interligados em rede, no que se convencionou denominar de arquitetura de (TI)<sup>216</sup> "cliente/servidor". Esta arquitetura, com o passar dos anos, tornou-se barata e disseminada. Contudo, mostrou-se também relativamente ineficaz em termos e utilização de recursos da capacidade computacional e do compartilhamento de dados.

O desenvolvimento das redes internas das organizações e a possibilidade de estas serem interligadas com o advento e a disseminação da *Internet*<sup>217</sup>, deu ensejo

---

<sup>213</sup> (NETO, 2012) - Nota do Autor, pág. 6.

<sup>214</sup> Para mais informações sobre o que é um Mainframe e qual é o histórico de sua evolução, confira-se:

(Wikipédia - Mainframe, n.d.)

(IBM - Mainframes, n.d.)

<sup>215</sup> (OECD/G20, 2015). p. 38.

<sup>216</sup> (NETO, 2012) - Parte I: Aspectos Gerais. Capítulo "1. Tecnologia da Informação e Cloud Computing", Tópico "1.5. Arquitetura de RI".

<sup>217</sup> (Wikipédia - Internet, n.d.):

"A Internet é um sistema global de redes de computadores interligadas que utilizam um conjunto próprio de protocolos (*Internet Protocol Suite* ou TCP/IP) com o propósito de servir progressivamente usuários no mundo inteiro. É uma rede de várias outras redes, que consiste de milhões de empresas privadas, públicas, acadêmicas e de governo, com alcance local e global e que está ligada por uma ampla variedade de tecnologias de rede eletrônica, sem fio e ópticas. A internet traz uma extensa gama de recursos de informação e serviços, tais como os documentos

ao surgimento de inúmeros provedores<sup>218</sup> de acesso à *Internet*. A proliferação mundial desses provedores permitiu a interconexão global e difusa dos computadores<sup>219</sup> e, pois, de seus usuários. Isso foi algo que se convencionou chamar de nuvem<sup>220</sup> (“*Cloud*”) pela similaridade verificada entre essa interconexão difusa e o significado do substantivo nuvem.

Um desdobramento natural desse exponencial processo evolutivo da computação, que ainda hoje segue os padrões de crescimento estimados por Gordon Moore no ano de 1965<sup>221</sup>, aliado ao constante aumento da capacidade das redes de transmissão, levou à possibilidade de uma interação e conexão nunca antes imaginada. O resultado foi o desenvolvimento de atividades econômicas inovadoras, pautadas em modelos de negócio também inovadores<sup>222</sup> que proliferaram em um ambiente digital fluído e sem fronteiras.

O conceito de *Cloud Computing*, ainda em desenvolvimento, pauta-se na possibilidade de armazenar, acessar e utilizar dados que não se encontram no próprio computador ou nas redes locais em que ele(s) eventualmente esteja(m) conectado(s).

---

inter-relacionados de hipertextos da World Wide Web (WWW), redes ponto-a-ponto (peer-to-peer) e infraestrutura de apoio a correio eletrônico (e-mails). As origens da internet remontam a uma pesquisa encomendada pelo governo dos Estados Unidos na década de 1960 para construir uma forma de comunicação robusta e sem falhas através de redes de computadores. Embora este trabalho, juntamente com projetos no Reino Unido e na França, tenha levado a criação de redes precursoras importantes, ele não criou a internet. Não há consenso sobre a data exata em que a internet moderna surgiu, mas foi em algum momento em meados da década de 1980.”

<sup>218</sup> (CETIC - Centro Regional de Estudos para Desenvolvimento da Sociedade da Informação sob os auspícios da UNESCO, 2016).

<sup>219</sup> Assim como *smartphones*, *tablets* e outros dispositivos que contém tecnologia embargada e que acessam a Internet.

<sup>220</sup> Segundo (MICROSOFT, n.d.):

“A definição de nuvem pode parecer obscura, mas, basicamente, é um termo utilizado para descrever uma rede global de servidores, cada um com uma função única. A nuvem não é uma entidade física, mas uma vasta rede de servidores remotos ao redor do globo que são conectados e operam como um único ecossistema. Estes servidores são responsáveis por armazenar e gerenciar dados, executar aplicativos ou fornecer conteúdos ou serviços, como transmissão de vídeos, webmail, software de produtividade ou mídias sociais. Em vez de acessar arquivos e dados do local ou de um PC, você pode acessá-los online, de qualquer dispositivo com acesso à Internet. As informações estarão disponíveis em qualquer lugar, a qualquer hora.”

<sup>221</sup> (MOORE, 2000)

<sup>222</sup> (OECD/G20, 2017).

Algo que se faz a qualquer hora e de qualquer lugar por meio de uma conexão<sup>223</sup>, via uma rede como a *Internet*. Isso porque os dados encontram-se hospedados, em regra, em *Datacenters*<sup>224</sup> que os armazenam e permitem com que sejam acessados e utilizados com ganhos de eficiência e otimização de recursos.

Esse conceito inicial, hoje mais atrelado ao de uma *Public Cloud* evoluiu para albergar também as *Private Clouds*, *Community Clouds* ou *Hybrid Clouds*<sup>225</sup>.

O fato é que essa nova arquitetura de TI mudou substancialmente a possibilidade dos usuários operarem, permitindo-lhes migrar de um modelo baseado na aquisição de equipamentos para um modelo baseado na aquisição de serviços (ou mesmo um mix de modelos), com menor custo, maior flexibilidade, ganho de escala e otimização de recursos.

Embora existam doutrinadores<sup>226</sup> que já questionem sua suficiência para albergar na atualidade todas as interações possíveis no ambiente da *Cloud*, uma das definições mais consagradas do que é a *Cloud Computing* foi apresentada pelo *National Institute of Standards and Technology* (“NIST”). Segundo este órgão do departamento de comércio do governo norte-americano, “*Cloud computing* é um modelo para acesso à rede sob demanda, ubíquo e conveniente para um pool compartilhado de recursos computacionais configuráveis que podem ser rapidamente provisionados e lançados com mínimo esforço de gerenciamento ou interação com o provedor de serviços”<sup>227</sup>.

---

<sup>223</sup> (JUNIOR D. )

<sup>224</sup> (NETO, 2012) - Capítulo 5”. DATACENTER: Aspectos Gerais”, Tópico “5.1. Introdução:

“DATACENTER (ou DATA CENTER) é um conjunto integrado de componentes de alta tecnologia que permitem fornecer serviços de infraestrutura de TI de valor agregado, tipicamente processamento e armazenamento de dados, em larga escala, para qualquer tipo de organização. Os DATACENTERS e suas conexões formam a infraestrutura da nuvem, quer seja pública ou privada.”

<sup>225</sup> (NETO, 2012), Págs. 41 e 42.

<sup>226</sup> (RUPARELIA, 2016), Pág. 13.

<sup>227</sup> (NIST, PETER, & GRANCE, 2011).

Segundo o NIST, o *Cloud Computing* apresenta cinco características principais<sup>228</sup>, três modelos de “serviço” (*Infrastructure as a Service – IaaS*<sup>229</sup>, *Platform as a Service - PaaS*<sup>230</sup> e *Software as a Service - SaaS*<sup>231</sup>) que foram amplamente analisados sob o aspecto técnico na obra de Manoel Veras<sup>232</sup> (*Infrastructure as a Service - IaaS*, *Product as a Service - PaaS* e *Software as a Service - SaaS*), além de quatro modelos de desenvolvimento<sup>233</sup> que, juntos, compõem os possíveis formatos dos “serviços” em nuvem.

Cabe já aqui destacar que a combinação dessas características, modelos de “serviço” e de desenvolvimento indicam a possibilidade de inúmeras formas de interação e, pois, prática de negócios jurídicos distintos. Isso sem dúvida dificulta, se e quando possível, a identificação e individualização de cada um dos potenciais negócios jurídicos que, se fracionados, podem não representar o efetivo negócio jurídico que o todo caracteriza, dando ensejo a enormes litígios acerca da correta tributação.

---

<sup>228</sup> (i) auto-serviço sob demanda (on-demand self-service), (ii) acesso à rede de banda larga (broad network access), (iii) pool de recursos (resource pooling), (iv) rápida elasticidade ou expansão (rapid elasticity) e (v) serviço de mensuração (measured service).

<sup>229</sup> IaaS, como apresentado pelo NIST em tradução livre: “IaaS (Infraestrutura como serviço). Oferece ao consumidor a possibilidade de fornecer processamento, armazenamento, redes e outros recursos fundamentais de computação em que o consumidor é capaz de disponibilizar para uso e executar software arbitrário, incluindo sistemas operacionais e aplicativos. O consumidor não gerencia nem controla a infraestrutura de nuvem subjacente, mas pode controlar sistemas operacionais, armazenamento e deployed applications\*; e, eventualmente, controlar limitadamente os componentes de rede selecionados (por exemplo, firewalls de host).

<sup>230</sup> PaaS, como apresentado pelo NIST em tradução livre: “PaaS (Plataforma como Serviço). Oferece ao consumidor a possibilidade de disponibilizar para uso na infraestrutura de nuvem programação criada ou adquirida pelo consumidor usando linguagens de programação, bibliotecas, serviços e ferramentas suportadas pelo provedor. O consumidor não gerencia nem controla a infraestrutura de nuvem subjacente, incluindo rede, servidores, sistemas operacionais ou armazenamento, mas pode controlar aplicativos disponibilizados e possivelmente configurações para o ambiente de hospedagem de aplicativos.”.

<sup>231</sup> SaaS, como apresentado pelo NIST em tradução livre: “SaaS (Software como Serviço). Oferece ao consumidor a possibilidade de utilizar aplicativos do provedor executados em uma infraestrutura de nuvem. Os aplicativos podem ser acessados a partir de vários dispositivos dos clientes ou através de uma interface thin-client, tais como um navegador da web (webmail, por exemplo) ou uma interface programável. O consumidor não gerencia nem controla a infraestrutura de nuvem subjacente, incluindo rede, servidores, sistemas operacionais, armazenamento ou até mesmo recursos de aplicativos individuais, ressalvando-se uma eventual exceção, as configurações específicas de aplicativos para usuários limitados.”.

<sup>232</sup> (NETO, 2012).

<sup>233</sup> (i) Privado, (ii) Comunitário, (iii) Público e (iv) Híbrido.

### 8.3 DISTINÇÕES TÉCNICAS DO MODELO SAAS

Sendo o programa de computador uma espécie do qual o *software* é gênero e, sendo este último a raiz do *SaaS*, na linha da definição apresentada pelo *NIST*, cabe agora verificar o que a doutrina técnica entende por *SaaS*.

Na obra “Cloud Computing – Nova Arquitetura de TI”<sup>234</sup>, Manoel Veras fez um interessante estudo técnico do tema que, dessa forma, não pode ser aqui desconsiderado.

Em síntese, registra o referido autor que *SaaS* “é uma modalidade de serviços de nuvem onde os aplicativos de interesse para uma grande quantidade de usuários passam a ser hospedados na nuvem como uma alternativa ao processamento e armazenamento local. Os aplicativos são oferecidos como serviços por provedores e acessados pelos clientes por aplicações como o browser.”

Destaca ainda o autor que diferentemente do modelo de licenciamento único, normalmente usado para o *software* aplicativo instalado no *hardware* do usuário, o acesso ao *software* aplicativo no modelo *SaaS* é quase sempre disponibilizado ao usuário por meio de um modelo de assinatura. Neste, para ter acesso ao *software* aplicativo, o usuário via de regra paga uma taxa contínua que lhe permite acesso ilimitado a alguns ou todos os recursos do *software* aplicativo. Há ainda alguns fornecedores que cobram taxas variáveis, baseados no uso ou no número de usuários que poderão acessar o *software* e, ainda, outros que sequer são remunerados pelo usuário final pelo uso do *software aplicativo*.

Na prática, destaca o autor, há três dimensões básicas que podem ser utilizadas para diferenciar um *software* aplicativo instalado no *hardware* do usuário e um outro que lhe é disponibilizado no modelo *SaaS*. São elas: **(i)** como o *software* aplicativo é licenciado, **(ii)** onde ele está localizado e **(iii)** como ele é gerenciado.

Em termos de licença, via de regra, os *softwares* aplicativos instalados no *hardware* do usuário são licenciados para uso perpétuo (não obstante possam chegar a ser totalmente transferidos ao usuário em casos, por exemplo, de *softwares* aplicativos desenvolvidos por encomenda). Já os *softwares* aplicativos utilizados no

---

<sup>234</sup> (NETO, 2012). Pág. 168.

modelo *SaaS* são licenciados, quase sempre, de acordo com um modelo de transação que se baseia no uso, na linha do que acima já indicado.

No que tange à localização, os *softwares* aplicativos podem estar instalados no *hardware* do usuário ou, quando disponibilizados no modelo *SaaS*, no local onde o provedor do *SaaS* o disponibiliza.

Por fim, quanto ao gerenciamento, é o usuário quem o faz em relação aos *softwares* aplicativos instalados em seu *hardware*, enquanto que nos *softwares* aplicativos do modelo *SaaS* a gestão é feita por aquele que o provê.

O que tem sido visto é que o modelo *SaaS* apresenta vários benefícios, como a mitigação de risco de investimentos altíssimos na aquisição de *softwares*, suas licenças e no custo de sua personalização e integração com outros sistemas e dados da organização ou usuário. As aplicações do modelo *SaaS* não exigem a implantação de grande infraestrutura no local do usuário, o que reduz drasticamente, ou mesmo elimina, os custos de investimento.

Enfim, trata-se de um modelo de negócio em franco desenvolvimento e que tem a tendência de dominar o mercado do *software*, especialmente o do *software* aplicativo, disponibilizado ao usuário final.

Feitas essas considerações, no processo investigativo que se propôs a fazer neste estudo, analisaremos nos itens seguintes como é que a legislação federal brasileira define os termos “programa de computador” e “*software*” para, em função dessas definições, tentarmos melhor compreender quais são os negócios jurídicos que com eles são praticados.

De qualquer forma, para o que até aqui importa neste estudo e assim se espera ter sucintamente demonstrado, *SaaS* é um modelo de negócio em que, via de regra, o uso do *software* pelo destinatário final dá-se por acesso remoto e restrito, em ambiente virtual, sem sua transferência de titularidade física ou eletrônica<sup>235</sup> já que o *software* não está instalado no *hardware* do usuário, mas sim do provedor (ou de alguém por ele contratado); algo permitido por outros *softwares* e viabilizado pela Internet ou outra rede de conexão.

---

<sup>235</sup> Nesse sentido, confira-se (ORLY, 2015), págs. 13 e 14, que ao tratar das controvérsias existentes nos Estados Unidos da América sobre a tributação das atividades desenvolvidas no âmbito do *Cloud Computing*, usa como modelo de estudo, justamente por ser um modelo comum nos negócios jurídicos que se pratica com o *SaaS*, um modelo cujas características são as mesmas aqui apresentadas.

#### 8.4 PRECEDENTES DO STF QUE ANALISARAM OS TERMOS “PROGRAMA DE COMPUTADOR” E “SOFTWARE”

Vale aqui esclarecer que a opção feita neste estudo por buscar um adequado entendimento do que seja o *software* e de qual é a adequada tributação a ele aplicável a partir de precedentes do STF teve por fundamento o fato de que:

(i) inexistente na legislação federal vigente uma norma que defina, regule ou caracterize, especialmente no ambiente da *Cloud*, quais são os negócios jurídicos que têm o *software* como objeto;

(ii) *software* (gênero do qual programa de computador é espécie) é a raiz do objeto deste trabalho;

(iii) há na legislação federal vigente uma definição do que seja programa de computador e *software*;

(iv) o STF é quem tem competência, nos termos do artigo 102, inciso III, da Constituição Federal, para julgar em última instância matérias em que haja contrariedade da legislação a dispositivos constitucionais;

(v) há precedentes relevantes do STF, especialmente em matéria tributária, sobre a tributação do programa de computador e do *software*; e

(vi) o STF reconhece em vários julgados que esta é uma matéria de sua competência<sup>236</sup>.

Diante disso, vale também apresentar e descrever quais foram os critérios de busca, seleção e identificação dos julgados que neste estudo serão analisados, pesquisados no site do STF<sup>237</sup>.

---

<sup>236</sup> No RE 176.76-3/SP foi, inclusive consignado no voto do relator:

“Não me parece, no entanto, que a lei ordinária possa oferecer solução satisfatória, e muito menos definitiva, à questão posta nos autos. A controvérsia, a meu ver, é insolúvel sem a precisão do conceito de “mercadoria”, contido no art. 155, II, CF, e essencial à demarcação do âmbito constitucional de incidência possível do ICMS, incluído por aquele dispositivo na competência do Estado.

<sup>237</sup> [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)

Foram feitas duas pesquisas<sup>238</sup> no *site* do STF. A primeira com base apenas no termo “programa prox2 computador”<sup>239</sup> e a segunda com o termo “*software*”.

O retorno da pesquisa para o termo “programa prox2 computador” trouxe 14 acórdãos, nenhuma súmula ou súmula vinculante, 59 decisões monocráticas, nenhuma decisão da Presidência, nenhuma questão de ordem, 1 repercussão geral e 18 notas em informativos do STF.

Para o termo “*software*”, a pesquisa retornou 19 acórdãos, nenhuma súmula ou súmula vinculante, 132 decisões monocráticas, 5 decisões da Presidência, nenhuma questão e ordem, 1 repercussão geral e 10 notas em informativos daquele Tribunal.

Dada a ausência de súmula ou súmula vinculante para ambas as pesquisas e o fato de que as decisões monocráticas são proferidas<sup>240</sup> em casos de **(i)** não reconhecimento de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida, ou ainda, **(ii)** para negar provimento ao recurso que seja contrário à jurisprudência firmada em súmula ou recursos repetitivos, neste trabalho optou-se por não analisar as decisões monocráticas identificadas nas duas pesquisas realizadas.

Da mesma forma, considerando que as notas nos informativos do STF são um resumo dos julgados do tribunal, analisá-las tornar-se-ia uma redundância que se entendeu ser desnecessária para os casos em que já há acórdão redigido e publicado. Para os casos eventualmente julgados e cujo acórdão ainda não fora redigido ou publicado, entendeu-se que seria potencialmente leviano se analisar o posicionamento do Tribunal em documento que não seja o próprio acórdão proferido. Esta foi a razão pela qual se optou por desconsiderar, também neste estudo, as notas em informativos do STF que retornaram nas duas pesquisas feitas.

Considerando também que as decisões monocráticas do Presidente do STF<sup>241</sup> não configuram análise de mérito que estabelecerá o posicionamento do Tribunal acerca de qualquer tema que seja levado à apreciação do Tribunal, também se optou

---

<sup>238</sup> Pesquisa realizada em 04 de agosto de 2018.

<sup>239</sup> O sufixo “prox”, segundo instruções do site do STF, é um operador de pesquisa que “sempre será utilizado com um número. O número após o PROX indica a delimitação de distância entre palavras, podendo ser escolhido livremente.”

<sup>240</sup> Nos termos do artigo 932 do Código de Processo Civil.

<sup>241</sup> Nos termos do artigo 13 do Regimento Interno do STF.



aqui por não se analisar as 5 decisões que retornaram para a pesquisa com o termo “*software*”.

Quanto à decisão de repercussão geral que retornou na pesquisa feita em relação ao termo “*software*”, vale esclarecer que também ela não será analisada neste estudo. Isso porque, não tem ela o cunho decisório sobre a questão de mérito em si, representando apenas o entendimento do STF de que tem ela, ou não, os requisitos legais para ser apreciada no Tribunal. O reconhecimento dessa competência já existe e, como é sabido, se atesta dos acórdãos já proferidos e que neste estudo serão analisados.

Com isso, restaram para análise os 14 acórdãos que retornaram na pesquisa com o termo “programa prox2 computador” e os 19 que retornaram na pesquisa com o termo “*software*”.

A análise desses acórdãos revelou que:

(i) alguns<sup>242</sup> retornaram como resultado de ambas as pesquisas feitas, pelo que constituem duplicidade;

(ii) outros não trazem qualquer definição ou esclarecimento sobre os termos “programa de computador” e “*software*”<sup>243</sup>, pelo que se mostraram de pouca utilidade para este estudo;

(iii) há os<sup>244</sup> que foram proferidos com simples observância de acórdãos antecedentes, proferidos no julgamento de casos análogos, pelo que não têm conteúdo decisório que mereça uma análise própria mais aprofundada neste estudo; e

(iv) há ainda aqueles<sup>245</sup> que embora sejam merecedores de leitura por força dos debates neles registrados e que repercutem no tema da tributação das operações realizadas no ambiente da *Cloud Computing*, não tiveram cunho decisório de mérito

---

<sup>242</sup> Acórdãos proferidos no julgamento do RE 176.626-3/SP, RE 199.464, RE 191.454, Ing. 1.879, RE 285.870AgR, ADI 1.945MC, Ext. 1.212, ADI 3.059, ADI 4.413MC e Ing. 3.753.

<sup>243</sup> Acórdãos proferidos no julgamento da ADI 1.676-8QO, Ext. 1.212, RE 601706AgR, AI 822.893AgR., AI 754.815AgR., Ex. 1.293, Rcl. 19.369Ag.R., RE 958.266AgR., Ing. 3.753, RE 541.090, ADI 2.855, RE 611.586 e HC 136.233.

<sup>244</sup> RE 191.732-6, RE 191.454-8

<sup>245</sup> ADI 4.413/DF e Ag.Rg no RE 1.026.262/DF.

sobre os aludidos termos “programa de computador” e “*software*”, também não merecendo por isso uma análise mais detida neste momento do estudo.

Com isso, a compreensão do *software* e do próprio *SaaS* a partir dos julgados do STF que analisaram os termos “programa de computador” e “*software*” passa a ser feita a partir dos acórdãos remanescentes, indicados abaixo por ordem cronológica da data de julgamento mais antiga à mais recente.

#### 8.4.1 RE 176.626-3/SP<sup>246</sup>

O objeto deste Recurso Extraordinário (RE), interposto pelo Estado de São Paulo, era o de se reconhecer que o ICMS deveria incidir sobre operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”.

Da leitura do voto proferido pelo Ministro Relator, seguido de forma unânime pelos demais Ministros que compunham a 1ª Turma do STF na sessão de julgamento, com as manifestações de voto e apartes por eles feitos, pode-se identificar algumas conclusões relevantes e que merecem menção:

(i) o conceito de mercadoria (bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo) não inclui os bens incorpóreos (como os direitos em geral);

(ii) o negócio jurídico de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” têm como objeto um direito de uso (bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS);

(iii) o *software*, sendo informação, é em si um bem incorpóreo que se apresenta como um produto simultaneamente utilitário e imaterial;

(iv) a proteção do *software*, no sentido de informação que é e que não se configura mercadoria e nem se aliena com o licenciamento de seu uso, dá-se pelo “Direito Intelectual”<sup>247</sup>;

---

<sup>246</sup> Data do julgamento: 10 de nov. de 1998. Órgão Julgador: 1ª Turma do STF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Demais Ministros que participaram do julgamento: Moreira Alves, Sydney Sanches, Octavio Gallotti e Ilmar Galvão.

<sup>247</sup> Termo usado por Rui Saavera, na obra “A Proteção Jurídica do Software e a Internet” – Editora Don Quixote, Lisboa, 1998, p. 106-107, em parte transcrita no voto do Ministro Sepúlveda Pertence.

(v) é essa informação imaterial, que não se configura mercadoria e nem se aliena com o licenciamento de seu uso, que está fora da hipótese de incidência do ICMS (qualquer que seja o tipo de *software*);

(vi) o empacotamento do *software* em um meio físico e sua alienação, mediante o pagamento de preço e via licença de uso definitiva, que transfere ao adquirente a posse do *software* é que configura negócio jurídico sujeito à tributação pelo ICMS;

(vii) a transação com o *software* pode envolver mais de um contrato como, por exemplo, o de licença pertinente ao *software* propriamente dito (informação imaterial, que não se configura mercadoria e nem se aliena com o licenciamento de seu uso) e outro que encerra a transmissão de sua posse ao adquirente;

(viii) este segundo contrato, pertinente à transmissão da posse, será de compra e venda se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado ou de locação<sup>248</sup>, porventura comodato<sup>249</sup>; e

(ix) que o contrato de licença e o direito por meio dele resguardado não se confunde com quaisquer outros.

#### 8.4.2 RE 199.464-9/SP<sup>250</sup>

No julgamento deste RE, em que se fez menção expressa ao que foi decidido no RE 176.626-3/SP, foi analisado se um “comerciante de disquetes contendo programas para computadores (*software*)” poderia ser exonerado “da obrigação de recolher ICMS, por considerar a operação como sujeita ao ISS”.

Frise-se que o acórdão que consubstanciou o julgamento proferido pelo STF, transcrevendo trecho da sentença daquele processo, registra que a atividade

---

<sup>248</sup> Definida pelo artigo 565 da Lei 10.402 de 2002 como o negócio jurídico no qual “uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.” Frise-se que o artigo 85 da mesma lei define bens fungíveis como “os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

<sup>249</sup> Definido pelo artigo 579 da Lei 10.402 de 2002 como “o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”, que se perfaz com a tradição do objeto.

<sup>250</sup> Data do julgamento: 02 de março de 1999. Órgão Julgador: 1ª Turma do STF. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Demais Ministros que participaram do julgamento: Moreira Alves, Sepúlveda Pertence e Ilmar Galvão (Ausentes, justificadamente, os Ministros Sydney Sanches e Octavio Gallotti).

desenvolvida pelo comerciante era de “produção ou reprodução de programa de computador e sua comercialização”.

Contudo, o mesmo acórdão do STF ressalta que, nos termos do que registrou o acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, o comerciante “não comercializa suporte físico (disquete), mas dele se utiliza para transferir o conhecimento que, por direito, detém”.

Nesse contexto, o STF conheceu e deu provimento ao RE do Estado de São Paulo para, a partir da interpretação feita do julgamento do RE 176.626-3/SP e dos ensinamentos de Rui Saavedra<sup>251</sup>, reconhecer que no caso sob análise haveria de incidir o ICMS.

Pela relevância que foi dada ao julgamento do RE 199.464-9, em decorrência do qual se entendeu que “*software* de prateleira” deveria ser objeto de tributação pelo ICMS, vale transcrever trecho do acórdão proferido no julgamento do RE 176.626-3/SP, no qual são citados alguns dos ensinamentos que o jurista Rui Saavedra trouxe na obra “A Proteção Jurídica do Software e a Internet”:

“Nas relações com seus clientes” – ensina Rui Saavedra (ob. cit., p. 79) – “a empresa produtora de software surge como proprietária do software que ela cria e comercializa, quer se trate de software standard, comercializado em massa, quer de software concebido especificamente em função das necessidades de um utilizador em particular. Com efeito, mesmo neste último caso, a propriedade do software permanece, habitualmente, na titularidade da empresa que o realizou; mas nada impede que as partes estipulem o contrário, no caso de o cliente querer proteger o seu investimento solicitando que lhe cedida a propriedade do software, se ele tiver financiado totalmente os custos de desenvolvimento”.

“Diferentemente sucede” – assinala o autor – “nas relações com o utilizador de um software standard, porque este vocaciona-se a ser comercializado junto de uma clientela potencialmente vasta: a propriedade do software em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as “manifestações físicas” do software, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhes tiver concedido a título definitivo e por um preço”.

---

<sup>251</sup> Extraída da obra “A Proteção Jurídica do Software e a Internet”, Editora Dom Quixote.

Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes ao direito de autor, firmados pelo titular desses direitos - que não é necessariamente, o vendedor do exemplar do programa - e o usuário do software.

No caso do software-produto, esses ajustes assumem, geralmente, a forma de contratos de adesão, aos quais o usuário se vincula tacitamente ao utilizar o programa em seu computador. As cláusulas desses contratos - voltadas à garantia dos direitos do autor, e não à disciplina das condições do negócio realizado com o exemplar - limitam a liberdade do adquirente da cópia quanto ao uso do programa, estabelecendo, por exemplo, a proibição de uso simultâneo do software em mais de um computador, a proibição de aluguel, de reprodução, de decomposição, de separação dos seus componentes e assim por diante."

A transcrição acima atesta que a Doutrina na qual se fundamentou a decisão, ao menos nesta análise preliminar, configura o *software* de prateleira como um produto, amparado em três importantes premissas acerca da transação realizada com o *software*: **(i)** ela não implicava na cessão do direito do autor sobre o *software*, mas tão somente no licenciamento perpétuo do direito de seu uso, **(ii)** dava-se com o *software* registrado em um suporte físico e **(iii)** caracterizava-se por contemplar dois contratos (um de licenciamento perpétuo e outro decorrente da venda do suporte físico).

Essas são premissas importantes, especialmente se levarmos em consideração que a pretensão tributária do Estado de São Paulo, para *softwares* personalizados ou não, dava-se apenas sobre o valor do suporte físico no período compreendido entre a publicação do decreto nº 35.674, de 15.09.1992<sup>252</sup>, cujas determinações restaram ratificadas pelo decreto nº 51.619/2007 e foram revogadas, com efeitos a partir de 1º.01.2016, pelo decreto nº 61.522/2015.

---

<sup>252</sup> Inseriu o artigo 51-A ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto nº 33.118/1991, dispondo que:

"Em operação realizada com programa para computador ("software"), **personalizado ou não**, o imposto será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá **ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático**." (Não destacado no original)

### 8.4.3 ADI 3.059/RS

Este é um processo que contempla dois dos acórdãos que retornaram na pesquisa realizada. Um na apreciação do pedido de liminar<sup>253</sup> que foi concedida e outro<sup>254</sup> no qual o mérito foi efetivamente analisado.

A ADI tinha por objeto a declaração de inconstitucionalidade da lei 11.871/2002, do Estado do Rio Grande do Sul, que em seu artigo 1º determinou fossem utilizados preferencialmente nos sistemas e equipamentos dos órgãos autônomos da administração pública direta e indireta, assim como das empresas sob o controle do Estado, programas de computador abertos e livres de restrições proprietárias, na forma do que especificaram os parágrafos do próprio artigo.

Embora o embate acerca da inconstitucionalidade da referida lei tenha se dado no campo da licitação pública e da violação que a lei questionada apresentaria em relação às regras de licitação asseguradas pela Constituição Federal, cabe aqui fazer destaque para as discussões travadas<sup>255</sup> no julgamento.

Uma delas diz respeito à possibilidade de se apreciar a liminar sem uma prévia e efetiva inteligência do que seria o *software* e de quais seriam as características de suas modalidades. A questão, para fins de apreciação do pedido de liminar, foi superada em razão da identificação de que a lei estadual questionada, independentemente do objeto nela regulado (licitação de *software*), contrariaria formal e materialmente, ao menos naquela análise preliminar, os princípios e dispositivos da Constituição Federal que regem a licitação pública.

O julgamento de mérito, que se fundamentou no voto do Ministro Carlos Ayres Britto, com os complementos trazidos no voto do Ministro Luiz Fux, ambos seguidos por unanimidade do Plenário do STF, analisou o caso com enfoque na verificação de

---

<sup>253</sup> Data do julgamento: 15 de abr. de 2004. Órgão Julgador: Plenário do STF. Relator: Ministro Carlos Ayres Brito. Demais Ministros que participaram do julgamento: Maurício Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, e Joaquim Barbosa.

<sup>254</sup> Data do julgamento: 09 abr. de 2015. Órgão Julgador: Plenário do STF. Relator: Ministro Carlos Ayres Brito. Redator do acórdão: Ministro Luiz Fux. Demais Ministros que participaram do julgamento: Moreira Alves, Carlos Velloso, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octávio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Celso de Melo, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim.

<sup>255</sup> Registradas nas fls. 135/142 e 146/147 dos autos do processo.

inconstitucionalidade formal e material da lei estadual para reger a licitação de *software* no Estado do Rio Grande do Sul.

Contudo, em linha com as discussões que foram travadas na apreciação da liminar acerca do objeto regulado pela lei estadual de licitação questionada, ou seja, o *software*, os votos dos Ministros Carlos Ayres Britto e Luiz Fux trouxeram sobre ele algumas considerações relevantes e que merecem menção:

(i) *software* seria, em síntese, um programa e computador<sup>256</sup>, “rótulo empregado para designar o conjunto de comandos que permitem o funcionamento de computadores e máquinas em geral”<sup>257</sup>;

(ii) *software* livre e *software* proprietário, sobre os quais se pautou a discussão travada no processo, não são tipos diferentes de *software*<sup>258</sup>. O que os distingue não tem relação com o *software* em si, com nenhuma de suas qualidades intrínsecas ou mesmo com sua onerosidade ou gratuidade. **O que os distingue é a licença que rege o negócio jurídico estabelecido entre o autor do *software* e seu usuário, posto que é esta quem define a amplitude dos direitos desse negócio jurídico.**

(iii) um mesmo programa de computador pode configurar-se como *software* livre para determinados usuários e proprietário para outros, o que determina isso são as regras do negócio jurídico que se identificam estabelecidas na licença;

(iv) o Direito do Autor, **permite-lhe definir livremente os termos do negócio jurídico** que, por licença, pactuará com o(s) usuário(s), negociando o preço em função da amplitude dos direitos negociados.

---

<sup>256</sup> Vide afirmação feita na página 06 do voto do Ministro Carlos Ayres Brito.

<sup>257</sup> Transcrição de trecho destacado da página 6 do voto do Ministro Luiz Fux.

<sup>258</sup> Segundo o “Guia Livre – Referência de Migração para Software Livre do Governo Federal”, organizado pelo Grupo de Trabalho Migração para Software Livre junto ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão <<https://www.governodigital.gov.br/transformacao/cidadania/software-livre/guia-livre>>: “O Software Livre não é um tipo diferente de software e nem uma espécie distinta dentro do gênero software. Internamente, em sua arquitetura, o que chamamos de Software Livre não tem uma substância técnica diferente daquilo que chamamos de software proprietário. O modelo do desenvolvimento do que denominamos Software Livre – colaborativo, compartilhado – e da transmissão de direitos sobre ele é que são diferentes.” Disponível em <<https://www.governodigital.gov.br/documentos-e-arquivos/GuiaLivrev1-02.pdf>>.

#### 8.4.4 Ag.Re. no RE 285.870-6/SP<sup>259</sup>

Em síntese do que se depreende do acórdão proferido, a discussão judicial no processo era pertinente à incidência, ou não, do ICMS e do ISS na veiculação de informações que estavam contidas em CD-ROM. As informações em si, veiculadas aos clientes que contratavam a potencial contribuinte, eram um periódico bimestral com atualização da legislação federal, tido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP) como imune, na forma do artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal.

A discussão foi levada ao STF por meio de Recursos Extraordinários do Estado e do Município de São Paulo que visavam afastar a imunidade sob o fundamento de que esta seria específica para "livros, periódicos, jornal ou de papel destinado a sua impressão".

O RE do Estado de São Paulo foi conhecido e monocraticamente provido para se determinar a subsunção do negócio jurídico sob análise à tributação do ICMS, seguindo o que decidido pelo STF no já citado julgamento do RE 176.626-3/SP.

O RE do Município de São Paulo, por força de Agravo Regimental contra a decisão monocrática que não o admitira, foi levado a julgamento da 2ª Turma do STF. Nesse julgamento, a 2ª Turma do STF proferiu acórdão unânime em que não admitiu o RE do Município de São Paulo, sob o fundamento de que isso ensejaria a revisão fático probatória dos autos. Isso porque, a análise do caso concreto ensejaria a revisão das provas que levaram o acórdão recorrido, proferido pelo TJ/SP, a consignar que a atividade do contribuinte era diversa da exploração econômica de programas de computador, na medida em que o *software* contido no CD-ROM, por ela disponibilizado a seus clientes, tinha por funcionalidade apenas o manuseio do periódico por seu usuário e estava gravado em pequena parte do CD-ROM em que se encontravam gravados os textos legislativos.

---

<sup>259</sup> Data do julgamento: 17 de junho de 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma do STF. Relator: Ministro Eros Grau. Demais Ministros que participaram do julgamento: Ellen Gracie e Cezar Peluso.



#### 8.4.5 ADI 1.945<sup>260</sup>

A ADI em análise foi proposta para questionar artigos da lei nº 7.098/1998 do Estado do Mato Grosso que, ao consolidar normas referentes ao ICMS, dispôs entre outras coisas que este imposto incidiria também “sobre as operações com programas de computador – *software* – ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados” e serviços adicionais.

A alegação que aqui nos interessa e foi feita para pleitear a inconstitucionalidade de parte da lei foi a de que a pretensão do Estado em tributar pelo ICMS as “operações com programas de computador – *software* – ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados” invadiria a competência tributária dos Municípios, assegurada pelo artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

Para tratar do tema na apreciação da liminar, o Ministro Octavio Gallotti reportou-se ao que o STF decidiu no julgamento do RE 176.626-3/SP e do RE 199.464-9/SP e, assim dispôs que deveria ser dada interpretação conforme à Constituição Federal para 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”.

O Ministro Nelson Jobim abriu divergência quanto à concessão da liminar, nesse ponto, sob a premissa de que não haveria distinção entre a transferência, em meio físico ou eletrônico (via “*download*”), do *software* adquirido. Fazendo analogia à incidência do ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica (algo também imaterial), entendeu que, sob a premissa de inexistir bem corpóreo, não se poderia afastar a incidência do ICMS nas operações em análise.

Nos debates que se sucederam no julgamento, o Ministro Moreira Alves registrou que a incidência do ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica fora expressamente autorizada pelo parágrafo 3º, do artigo 155, da Constituição Federal.

No voto vista que veio a proferir para acompanhar o Ministro Octavio Gallotti na concessão da liminar, suspendendo o dispositivo da lei questionada, o Ministro Ricardo Lewandowski retomou o posicionamento do STF manifestado no julgamento

---

<sup>260</sup> Data do julgamento: 26 de mai. de 2010. Órgão Julgador: Plenário do STF. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Redator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes.

do RE 176.626-3/SP e do RE 199.464-9/SP. Ressaltou, assim, que “assentar a possibilidade de incidência – de maneira genérica – do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados em razão de sua natureza encontra dificuldades materiais, bem como uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao próprio comércio eletrônico”.

Fazendo referência a trabalho de André Alves Portella<sup>261</sup>, o Ministro Ricardo Lewandowski citou, entre as complexidades que o tema comporta, “(i) a classificação dos produtos Telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação de seu regime jurídico; (ii) a determinação da natureza jurídica do software como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); (iii) o estabelecimento da natureza jurídica da Internet enquanto serviço de comunicação ou de informação, para fins de incidência do ICMS ou ISS, respectivamente; e (iv) a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final.”, além da repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias, asseguradas pelo artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal.

Destacou também o Ministro Ricardo Lewandowski que o fundamento da divergência apresentada no voto do Ministro Nelson Jobim, a ser analisada por ocasião do julgamento de mérito da ADI, implicava em resolver duas questões centrais: “(i) saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e (ii) determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.”

Nos debates que então se sucederam, o Ministro Marco Aurélio destacou ainda a necessidade de observância do disposto no artigo 146 da Constituição Federal, que exige lei complementar federal para, entre outras coisas:

“I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

---

<sup>261</sup> (PORTELLA, 2007), onde foi feita citação, nas páginas 60 a 106, ao trabalho “Facturas electrónicas y declaraciones telemáticas: la liquidación de los tributos por internet. Impuestos - Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, MADRI, v. 21, 2003. p. 16-58”.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

A menção feita a esse dispositivo, seguiu-se da afirmação de que a lei complementar 87/1996, editada para cumpri-lo no que tange à regulamentação do ICMS, não aborda como fato gerador as operações sob análise quando essas não se refiram à circulação de mercadorias; algo que suscitou novos debates inconclusivos e que merecem leitura no acórdão publicado, especialmente porque certamente serão retomadas no julgamento de mérito que ainda não tem previsão de ocorrer.

Os votos que então se sucederam, com interessantes ponderações, resultaram no indeferimento da liminar, por maioria, não por preponderância dos fundamentos de direito em discussão sobre o *software*, mas pela percepção dos Ministros de que se deveria manter vigente, em liminar, dispositivo de lei questionado que, gozando de presunção de constitucionalidade, estava na época vigente há mais de 11 anos.

## 8.5 PRECEDENTES DO STF QUE ANALISARAM OS CONCEITOS DE MERCADORIA E SERVIÇO

Considerando a ausência de uma definição na legislação federal, a diametralmente oposta posição de Estados e Municípios de nossa Federação e, ainda, o posicionamento da doutrina que permite múltiplas interpretações, faz-se oportuno verificar como é que o STF vem entendendo devam ser interpretados os conceitos de mercadoria e serviço.

Essa é uma verificação que encontra inúmeros precedentes jurisprudências relevantes, por conta do rico debate que há no Brasil sobre os limites da competência dos Estados e dos Municípios para a tributação do consumo.

Sendo assim, para o que aqui nos interessa, analisaremos nos itens seguintes alguns dos precedentes mais relevantes e que foram proferidos em julgamentos realizados pelo Plenário do STF ou embasaram súmulas que por ele foram proferidas sobre o tema. Confira-se.

### 8.5.1 RE 116.121-3/SP262

O julgamento desse Recurso Extraordinário foi iniciado em 27.08.1992 e concluído em 11.10.2000. No acórdão que consubstancia o resultado desse julgamento, publicado em 25.05.2001 e que deu base à edição da Súmula Vinculante nº 31 do STF<sup>263</sup>, o plenário do STF analisou a constitucionalidade do disposto no item 79 da lista de serviços anexa ao decreto-lei 406/1968, na redação dada pela lei complementar federal 56/1987<sup>264</sup>, que previa a exigência do ISS sobre a locação de bens móveis.

A controvérsia chegou ao STF sob o fundamento de que a locação de guindaste, bem móvel, não se trataria de serviço, mas sim de uma obrigação de dar,

---

<sup>262</sup> (STF - IDEAL x Prefeitura Municipal de Santos, 2000)

<sup>263</sup> “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis.”

<sup>264</sup> Vale mencionar que essa legislação foi promulgada na vigência da Constituição Federal de 1968 que, em seu artigo 25, inciso II, atribuía aos Municípios competência para decretar impostos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.” Frise-se que essa é uma delimitação de competência que não foi alterada pelo artigo 156, inciso III, da vigente Constituição Federal de 1988.

vinculada à qual inexistiria atividade pessoal do locador que pudesse ser juridicamente caracterizada como prestação de serviço.

O voto vencido do Ministro Octávio Gallotti<sup>265</sup>, reconheceu a constitucionalidade da incidência o ISS sobre a locação de bens móveis, pautando-se nas seguintes premissas:

**(i)** “na locação de bens móveis, o objeto do contrato é a coisa (o bem móvel), jamais o fornecimento de trabalho, embora exista intimamente ligada à locação a função acessória de se manter a coisa a ser locada em estado de bem servir ao seu destino econômico. (...) A incidência do ISS sobre a locação de bens móveis é de fácil justificativa. Na locação de bens móveis, o que se tributa é a entrega de um bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Como inexistente transferência, da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do ICM. O legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada. Daí colocá-lo no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade.”<sup>266</sup>;

**(ii)** o vocábulo “serviços”, base de cálculo do ISS segundo a Constituição Federal, não corresponde a nenhuma conceituação específica de Direito privado e tem amplitude mais abrangente do que a expressão “prestação de serviço”, extraída da lei complementar federal<sup>267</sup> que regula a tributação do ISS, quando esta é lida, à luz do Direito Civil, como restrita e vinculada à hipótese de trabalho prestado por pessoa; e

**(iii)** a base de cálculo do ISS, prevista na Constituição Federal, abrange outras modalidades de serviços (relacionados às coisas que as empresas ou profissionais autônomos põem à disposição das pessoas), o que é realçado pelo fato de a competência constitucional instituída ser sobre “serviços de qualquer natureza”.

---

<sup>265</sup> Que foi acompanhado pelos Ministros Carlos Velloso e Nelson Jobim

<sup>266</sup> Transcrição de trecho do acórdão proferido no julgamento RE 106.047, que consta do voto do Ministro Octávio Gallotti e é por ele utilizado como fundamento.

<sup>267</sup> Originalmente o decreto-lei 406/1968 e hoje a lei complementar 116/2001.

Este posicionamento, contudo, restou vencido por aquele que constou do voto do Ministro Marco Aurélio<sup>268</sup>, designado relator, no qual se consignou em síntese que:

(i) o ISS pressupõe a prestação de um serviço e não uma locação;  
(ii) especialmente no caso concreto sob análise, em que a relação jurídica instaurada era pura e simplesmente a de locação do guindaste, sem qualquer prestação efetiva de serviço, não há que se falar em incidência do ISS justamente pela inexistência do núcleo da incidência “serviço”; e

(iii) somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do ISS, em respeito à organicidade do Direito, “sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários”.

Frise-se que o Ministro Celso de Mello, ao acompanhar o voto vencedor do Ministro Marco Aurélio, consignou ainda que:

(i) “a qualificação da “locação de bens móveis” como serviço, para efeito da tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar federal, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”;

(ii) “a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico –considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material- não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere”;

(iii) “a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços”; e

(iv) a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para

---

<sup>268</sup> Acompanhado pelo Ministro Celso de Mello,

definir ou limitar competências tributárias”, em linha com o que preceitua o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Frise-se que o Ministro Sepúlveda Pertence, que também acompanhou o voto do Ministro Marco Aurélio, completou ainda o raciocínio em favor da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, consignado que as determinações do artigo 110 do Código Tributário Nacional seriam meramente didáticas e de caráter expletivo, uma vez que já implícitas na discriminação constitucional de competências tributárias.

Ao acompanhar o voto do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Sydney Sanches registrou ainda que o conceito de locação de imóveis não contempla uma prestação de serviço que justifique a incidência do ISS.

#### **8.5.2 RE 158.834-9/SP269**

A discussão levada à apreciação do Plenário do STF no julgamento deste Recurso Extraordinário, iniciado em 22.02.1995 e concluído em 23.10.2002, consubstanciado em acórdão publicado dia 05.09.2003, era pertinente à inconstitucionalidade da exigência<sup>270</sup> do ICMS sobre a incorporação, ao ativo fixo de contribuinte do tributo, de bens produzidos por ele próprio em um de seus estabelecimentos e que, após a incorporação em outro de seus estabelecimentos, foram por ele locados a terceiros.

O voto do Ministro Marco Aurélio<sup>271</sup> fundamentou a inconstitucionalidade da exigência fiscal amparado nas seguintes premissas:

- (i) mercadoria é bem móvel inserido no comércio; e
- (ii) a incidência do ICMS não se dá pelo mero deslocamento físico de um bem, mas sim quando há uma operação que faça circular algo passível de ser definido

---

<sup>269</sup> (STF - ITAUTEC x Estado de São Paulo, 2002)

<sup>270</sup> Formulada com fundamento no Convênio ICMS 66/1988 e no artigo 2, parágrafo 1, item 2, da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo.

<sup>271</sup> Acompanhado pelos Ministros Celso de Melo, Octávio Gallotti, Maurício Corrêa, Carlos Velloso e Moreira Alves.

como mercadoria e implica na transferência de domínio, em linha como o que se consignou na Súmula 573<sup>272</sup> do STF.

### **8.5.3 RE 446.003/PR<sup>273</sup>**

No julgamento realizado em 30.05.2006, consubstanciado no acórdão publicado em 04.08.2006 e que deu base à edição da Súmula Vinculante nº 31 do STF, a 2ª Turma desse Tribunal, por unanimidade de votos<sup>274</sup>, decidiu que não incide o ISS sobre a locação de “veículos automotores (que se consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.”

Do voto do Ministro Celso de Melo, que pautou o quando decidido, colhe-se os seguintes fundamentos:

(i) a tributação dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de competência impositiva dos demais entes da federação, é prerrogativa que pertence aos Municípios, os quais, para esse efeito, ainda que em caráter residual, dispõem do poder de instituir o ISS relativamente aos serviços definidos em lei complementar editada pela União Federal;

(ii) a lista de serviços definidos em lei complementar editada pela União Federal é taxativa e, embora admita interpretação compreensiva, não admite ampliação de seu rol;

(iii) a qualificação da “locação de bens móveis” como serviço, para efeito de tributação municipal mediante ISS, significaria o inadmissível reconhecimento da possibilidade de arbitrária manipulação, por lei complementar federal, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis;

---

<sup>272</sup> “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”

<sup>273</sup> (STF - DESAFIO x Município de Curitiba, 2006)

<sup>274</sup> Participaram do julgamento os Ministros Celso de Melo, Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa



(iv) a locação de bens móveis não se identifica nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõe a estrutura material, não envolve a prática de atos que consubstanciam um “*praestare*” ou um “*facere*”;

(v) a locação de bens móveis, tal como definida no artigo 565 do Código Civil de 1916, que restou mantida pelo artigo 1.188 do Código Civil de 2002, configura obrigação de dar. Essa é uma interpretação que deve ser observada por força do que dispões o artigo 110 do Código Tributário Nacional e sob pena de ser prestigiada a interpretação econômica do Direito Tributário, em detrimento do postulado da tipicidade que representaria, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei; e

(vi) a Constituição Federal, quando atribuiu competência impositiva aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos demais entes da federação, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que possam se qualificar, juridicamente, como serviços.

#### **8.5.4 RE 461.968-7/SP<sup>275</sup>**

Sob a relatoria do Ministro Eros Grau, este Recurso Extraordinário foi apreciado e julgado pelo Plenário do STF em 30.05.2007. O acórdão unânime, publicado em 24.08.2007 e que consubstancia o resultado dos debates que apreciaram a incidência do ICMS em operação de importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as acompanhem, em regime de *leasing* que não admite a transferência do bem ao arrendatário, registra as seguintes conclusões:

(i) a ausência de transferência do bem ao domínio do arrendatário importa em ausência de circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS, em linha com os ensinamentos de Geral do Ataliba: “Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, ocorre circulação para efeitos jurídicos. [...] Vê-se, portanto, que ‘circulação’ tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, ‘b’), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a

---

<sup>275</sup> (STF - Estado de São Paulo x TAM, 2007)

efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria)<sup>276</sup>; e

(ii) para fins de incidência do ICMS, requer-se a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, a compra e venda com transferência de domínio.

#### 8.5.5 RE 592.905/SC<sup>277</sup>

Este Recurso Extraordinário foi levado a julgamento do Plenário do STF em 04.02.2009<sup>278</sup>, sob a relatoria do Ministro Eros Grau. O julgamento, concluído em 02.12.2009 e consubstanciado no acórdão publicado em 05.03.2010, discutiu se há subsunção, ou não, do arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro à tributação do ISS. A leitura do acórdão, proferido por maioria<sup>279</sup>, atesta as seguintes conclusões a que se chegou naquele julgamento:

(i) o *leasing* caracteriza-se como negócio jurídico complexo e não simplesmente como coligação de negócios. É uno, a despeito da pluralidade de relações obrigacionais típicas que o compõem;

(ii) há três modalidades de *leasing*: *leasing* operacional, *leasing* financeiro e o *lease-back*. Na primeira modalidade há locação e, nas demais, serviço;

(iii) no *leasing* operacional<sup>280</sup> o fabricante do bem, ou seja, o próprio industrial, o dá em locação a quem dele fará uso;

---

<sup>276</sup> GERALDO, ATALIBA – “ICMS – Incorporação ao ativo – Empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS”. Revista de Direito Tributário, vol. 52, pág. 74.

<sup>277</sup> (STF - HSBC x Município de Caçador, 2009)

<sup>278</sup> Ressalte-se que no mesmo dia 02.12.2009 foi julgado conjuntamente a este RE o RE 547.245, no qual acompanharam o voto do Ministro Relator, Eros Grau, os Ministros Joaquim, Barbosa (que estava impedido de julgar o RE592.905/SC).

<sup>279</sup> Restou vencido o Ministro Marco Aurélio que, firme no posicionamento firmado no julgamento do RE 116.121-3/SP reconheceu a inconstitucionalidade da exigência do ISS no *leasing* financeiro, já que este não constitui uma obrigação de fazer.

<sup>280</sup> Definido no artigo 6 da Resolução 2.309/1996 do Banco Central do Brasil.

(iv) no *leasing* financeiro<sup>281</sup>, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, abrindo-se a este, ao final da locação, a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquirir o bem pelo preço residual combinado no contrato. Prepondera nesta modalidade o caráter de financiamento, no qual a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário;

(v) no *lease-back*<sup>282</sup>, a arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta por meio de um *leasing* financeiro;

(vi) financiamento é serviço que pode se subsumir à tributação do ISS;

(vii) toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem;

(viii) a lei complementar federal que tem a competência de dirimir conflitos de competência, no caso do ISS, tem a função de definir nas operações mistas, mediante a inclusão na lista de serviços, quando se dá a prevalência do aspecto serviço, em detrimento do fornecimento de mercadoria, ainda que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador;

(ix) nesse contexto, pode essa lei complementar federal arrolar serviços por natureza, incluir serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passa à categoria de serviços, para fins de incidência do tributo, por força de lei, até para que não fique incólume a qualquer tributo e, nos casos de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fins de tributação pelo ISS;

(x) há serviços que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer;

(xi) toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar;

(xii) a lei complementar federal não define o que é serviço, apenas o declara.

Impedido de votar no RE 592.905/SC, no julgamento conjunto realizado do RE 547.245/SC na mesma sessão de 02.12.2009, o Ministro Joaquim Barbosa

---

<sup>281</sup> Definido no artigo 5 da Resolução 2.309/1996 do Banco Central do Brasil.

<sup>282</sup> Previsto no artigo 9 da lei federal 6.099/1974.

acompanhou o Ministro Eros Grau em voto no qual consignou, em complemento ao que fora decidido, que:

(i) a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para configurá-los);

(ii) ideias como a divisão das obrigações em “dar” e “fazer” “desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., *software as a service*, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias)”;

(iii) “o deslocamento da ênfase para um ou outro elemento do contrato de arrendamento mercantil não é critério hábil para desate da questão, **pois *leasing* não se limita à simples soma de suas partes**. O arrendamento, na modalidade operacional, não se reduz a contrato de aluguel meramente qualificado pela opção de compra. De modo semelhante, o *leasing* financeiro não é, pura e simplesmente, operação de financiamento apta a intermediar a cessão do direito de uso de um bem (“aluguel”);

(iv) não há predominância de nenhum dos aspectos intrínsecos do negócio jurídico que é, em si, uno, pertencente a uma categoria própria que não se confunde isoladamente com nenhum dos negócios jurídicos que isoladamente o compõem. Destaca ainda que, de outra forma, o *leasing* seria mero simulacro de operações de compra e venda ou de aluguel amparadas por contratos de financiamento;

(v) a exposição de motivos do projeto de lei que resultou na lei federal 6.099/1974, que disciplina o tratamento tributário do arrendamento mercantil, é expresso ao dispor que “O projeto objetiva o estabelecimento da disciplina fiscal para as operações de arrendamento mercantil, de forma que as citadas operações se imponham por suas virtudes intrínsecas, e não por mercê de vantagens fiscais que as tornem mais atrativas que as operações de compra e venda financiada”, na clara busca de neutralidade tributária;

(vi) “em cada uma das suas modalidades (operacional, financeiro e lease back) as operações de arrendamento mercantil trazem elementos cujo **conjunto se torna relevante para a celebração do contrato que as ampara e para a aplicação de regime jurídico próprio, que não se confunde com as normas aplicáveis isoladamente ao aluguel, à compra-e-venda e às operações de crédito**”;

**(vii)** “no arrendamento mercantil financeiro, há, por exemplo, a prestação de serviços de aproximação entre quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita, não de forma geral como um empréstimo, mas com o objetivo específico de garantir acesso ao uso de um bem.”;

**(viii)** “em todos os casos, a nota característica de aproximação de interesses convergentes (aquisição do direito de uso de um bem, segundo termos contratuais e regime tributário específico) caracteriza serviço de qualquer natureza”;

**(ix)** se a operação de arrendamento mercantil não se confunde com o negócio jurídico do aluguel ou de financiamento, por suas virtudes intrínsecas, não há óbice, nesta perspectiva, para a incidência do ISS;

**(x)** não se discute que um dado texto não possa significar qualquer coisa que deseje seu intérprete, contudo as palavras são vagas em maior ou menor intensidade, sendo muitas delas ambíguas;

**(xi)** não há uma definição precisa de serviço que, por sua vez, deve ser interpretado à luz da Constituição Federal, na linha do que se decidiu no julgamento da ADI 2591. Ainda que a prestação de serviço se limitasse à obrigação de fazer marcada pelo esforço humano, empreendido em benefício de outrem, não encontraria nesse limite definição unívoca nem no Direito Civil<sup>283</sup>;

**(xii)** ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não seria condicionado de forma imutável por ele, sob pena de se ter de concluir pela possibilidade de estabilização, com força constitucional, da legislação infraconstitucional;

**(xiii)** em um paralelo com o ouro, a título ilustrativo, o julgado menciona a possibilidade de este ser tributado pelo ICMS, se considerado mercadoria no contexto do ciclo produtivo (insumo), ou pelo IOF, se considerado ativo financeiro. Nesse contexto, destaca que embora o produto seja o mesmo (ouro) e as operações subjacentes sejam semelhantes (implicam circulação jurídica do bem), suas destinações econômicas são distintas e, assim, fornecem o caráter distintivo relevante para fins tributários; e que

---

<sup>283</sup> O Código Civil de 1916 e o vigente não o definem de forma expressa e o Código do Consumidor considera serviço “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (artigo 3º, parágrafo 2º da Lei 8.078/1990).

(xiv) o núcleo essencial da atividade de arrendamento não se reduz a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros, haja vista que nele não há pura e simplesmente a concessão de crédito.

#### 8.5.6 RE 626.706/SP<sup>284</sup>

Apreciado pelo Plenário do STF em julgamento realizado dia 08.09.2010, este Recurso Extraordinário do Município de São Paulo tinha por objetivo o reconhecimento de que deveria incidir o ISS sobre a locação de bens imóveis (filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados). A leitura do acórdão<sup>285</sup> que foi publicado dia 24.09.2010 atesta que nele restou decidido que:

(i) na linha do que se estabeleceu na Súmula Vinculante nº 31, é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis;

(ii) na proposta original feita pelo Ministro Joaquim Barbosa, referida súmula vinculante deveria ter a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do Imposto de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis **dissociadas da prestação de serviços**”<sup>286</sup>;

(iii) essa proposta, submetida à discussão do plenário do STF, foi revisada por unanimidade de votos para que na redação final da súmula vinculante fosse excluída a expressão “dissociadas de prestação de serviço”. Isso porque, entendeu-se que a locação de bens móveis, quando há também uma prestação de serviço, não deve se submeter à tributação do ISS se aquela não tiver nenhuma ligação com esta, pelo que se reconheceu que a expressão “dissociadas de prestação de serviço” era inútil e contribuiria apenas para gerar dúvidas;

(iv) nesse contexto, considerando que na hipótese dos autos estava em debate a incidência do ISS sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *video games* e assemelhados, em atividade que não era mista e, assim, não compreendia também uma prestação de serviço, aplicou-se a Súmula

---

<sup>284</sup> (STF - Município de São Paulo x ENTERPRISE, 2010)

<sup>285</sup> Do qual foi relator o Ministro Gilmar Mendes, cujo voto foi seguido à unanimidade.

<sup>286</sup> Não destacado no original.

Vinculante 31 para afastar a incidência do ISS sobre a locação dos citados bens móveis.

Vale aqui indicar, por oportuno, a menção expressa feita no julgamento pelo Ministro Marco Aurélio de que, ao acompanhar o voto do Ministro Gilmar Mendes, o fazia destacando que a tributação de atividades conjugadas (locação + prestação de serviço) era uma matéria ainda em aberto e sobre a qual caberia ao Tribunal oportuna discussão e deliberação.

#### **8.5.7 RCL 14.290 AgR<sup>287</sup>**

Essa Reclamação acabou por validar, no Plenário do STF, a manifestação feita pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 626.706/SP, que foi no item acima referida.

Isso porque, no seu julgamento realizado em 22.05.2014 e consubstanciado no acórdão publicado em 20.06.2014, decidiu-se que “Em relações contratuais complexas ou mistas, apenas há falar em descumprimento da Súmula Vinculante nº 31 quando a locação de bem imóvel esteja evidentemente dissociada da prestação de serviços, seja em relação ao objeto, seja no tocante ao valor detalhado da contraprestação financeira.”

Frise-se que esse acórdão foi resultado de julgamento em que se analisou um caso concreto no qual os contratos firmados pressupunham a prestação de um serviço mediante o uso dos bens móveis locados; algo que, segundo a Ministra Rosa Weber, relatora, não poderia ser apreciado em sede de reclamação por não constituir afronta à Súmula Vinculante nº 31.

#### **8.5.8 RE 651.703/PR<sup>288</sup>**

Levado a julgamento do Plenário do STF em 29.09.2016, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, neste Recurso Extraordinário se discutiu a incidência ou não do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos privados de

---

<sup>287</sup> (STF - CARVALHO x Município de Parauapebas, 2014)

<sup>288</sup> (STF - MARECHAL x Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon, 2016)

assistência à saúde (plano de saúde e seguro saúde). O acórdão<sup>289</sup>, proferido por maioria<sup>290</sup> e que consubstanciou o resultado do julgamento, dispõe em síntese que:

(i) o aspecto primordial para a compreensão da incidência do ISS encontra-se na definição do que se enquadra como serviço, uma vez que apenas as atividades classificadas como tal, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto previsto em lei complementar federal;

(ii) a contrário *sensu*, ainda que previsto na lei complementar federal a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, aquilo que não se enquadre como serviço sob a ótica da materialidade do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, não poderá ser submetido à tributação do ISS;

(iii) nos termos da Constituição Federal, a competência Municipal para instituir impostos não abrange o que foi por ela submetido à competência dos Estados (previstos no artigo 155, inciso II, da CF - ICMS) e da União (artigo 153, incisos IV e V, da CF – IPI e IOF), pelo que estão excluídos da tributação do ISS os serviços cuja competência para tributação foi constitucionalmente atribuída a esses outros entes da federação;

(iv) em razão do que foi decidido no julgamento do RE 116.121-3/SP, há vasta doutrina que entende existir um verdadeiro império do Direito Privado na delimitação do conceito de serviço;

(v) ocorre que, na linha do que se decidiu no julgamento dos RE nºs 592.905/SC e 547.245/SC, não há esse primado do Direito Privado, sendo viável que o Direito Tributário, primordialmente o Direito Constitucional Tributário, adote conceitos próprios;

---

<sup>289</sup> Que na análise do tema considera o precedente firmado no julgamento do RE 116.121-3/SP.

<sup>290</sup> Acompanharam o relator os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso, Edson Fachin e Carmen Lúcia, restando vencido o Ministro Marco Aurélio Melo.



**(vi)** o Código Tributário Nacional, em seus artigos 109<sup>291</sup> e 110<sup>292</sup>, dividiu os métodos de interpretação em função de conceitos tributários que tenham ou não estatutura constitucional. Aos primeiros, aplica-se o artigo 109 e, aos demais, aplica-se o método previsto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Isso porque, embora seja o Código Tributário Nacional uma lei complementar, não poderia ele estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição Federal, sob pena de restar vulnerada a supremacia desta. É exatamente nesse contexto que o artigo 110 do Código Tributário Nacional não veicula norma de interpretação constitucional;

**(vii)** é cediço que a Constituição Federal é carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, pelo que o princípio da interpretação da lei conforme a Constituição pode ganhar contornos de interpretação da Constituição conforme a lei. Essa assertiva, contudo, não significa que os conceitos constitucionais são necessariamente aqueles encontrados na lei ordinária. Assim, embora se deva conferir deferência à interpretação adotada pelo legislador ordinário, reputando-se válida a chamada interpretação da Constituição conforme a lei, à mesma não se pode deferir caráter absoluto quando não houver certeza do real alcance do texto constitucional;

**(viii)** a interpretação da Constituição Federal deve ser feita com pluralismo metodológico que vai do literal ao sistemático e teleológico, devendo se valer também de ciências afins como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. Nesse sentido, destacou-se que “não se preconiza a tese da interpretação econômica no Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”;

**(ix)** deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia em substituição ao formalismo jurídico, de forma que a interpretação seja

---

<sup>291</sup> “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

<sup>292</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

simultaneamente jurídico-econômica, ainda que para a formação dos conceitos tributários se passe pelo filtro jurídico;

**(x)** a interpretação de conceitos de Direito Tributário, segundo os ensinamentos de Heinrich Beisse<sup>293</sup>, segue três princípios:

- o primeiro indica que “conceitos de Direito Tributário, que tenham sido criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico;
- o segundo “delineia que conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – embora respeitado o sentido literal possível das palavras – quando o objeto da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade”; e
- o terceiro “é o de que os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados de acordo com a definição dada pela legislação civil quando, conforme o sentido e o objeto da lei tributária, existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado ou, alternativamente, quando o sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade interpretativa;

**(xi)** esses princípios não infirmam o princípio da unicidade da ordem jurídica que, cientificamente, é conferida pela Constituição Federal, por interpretação sistemática e valorativa, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico<sup>294</sup>;

**(xii)** é forte a doutrina no sentido de que a Constituição Federal, ao dividir competências tributárias, “valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos. Estes

---

<sup>293</sup> (BEISSE, 1984)

<sup>294</sup> (GOMES, 2010)

<sup>295</sup> (SCHOUERI, Direito Tributário, 2017) – Págs. 265-289. Vale o destaque, feito pelo próprio professor Luís Eduardo Schoueri na obra citada, de que a professora Misabel de Abreu Machado Derzi, responsável pela divulgação e o aprofundamento da ideia do “tipo”, rechaça a possibilidade de sua aplicação na delimitação de competências constitucionais. Esse posicionamento é combatido pelo professor Luís Eduardo Schoueri, firme nas premissas de que **(i)** “conceitos” e “tipos” convivem em tensão permanente no Direito e nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra que contemple um conceito e que **(ii)** se fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal “conceitos”, deles se extrairiam seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar prevista no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal para dirimir conflitos, em matéria tributária, entre a União, os Estados e os Municípios.

são pressupostos por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores”;

**(xiii)** “no caso específico dos tributos sobre o consumo, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, os mesmos se abrem também à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica”;

**(xiv)** o fato de a Constituição Federal valer-se de linguagem tipológica, contudo, não permite que a lei complementar federal disponha livremente sobre os tributos, já que o legislador fica vinculado aos sentidos das locuções que são empregadas pelo texto constitucional;

**(xv)** desde que respeitada essa vinculação, sendo a lei complementar federal o instrumento eleito pela Constituição Federal para dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados e Municípios, é ela a primeira fonte de verificação para se identificar se e qual tributo incide em cada caso concreto<sup>296</sup>;

**(xvi)** no que tange ao ISS, a lista de serviços veiculada pela lei complementar federal é taxativa. Essa é uma taxatividade jurídica que se contrapõe a conceitos econômicos e assim confere segurança jurídica ao sistema de tributação;

**(xvii)** a classificação das obrigações em obrigações de “dar”, “fazer” e “não fazer”, feita a partir do Código Civil, tem cunho eminentemente civilista e, pois, não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da

---

<sup>296</sup> Nesse sentido, (OLIVEIRA G. , 2014), págs. 199-200:

“o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação das fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insidiável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF. A lei complementar tributária que disciplina conflito de competência deve desfrutar de uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade.”.

atividade econômica, pelo que deve ser utilizada com cautela<sup>297</sup>. O Código de Defesa do Consumidor, que rege relações no âmbito do Direito Privado, traz um conceito de serviço extremamente amplo, como já se reconheceu no julgamento do RE 547.245/SC (julgado conjuntamente com o RE 592.905/SC), o que denota a inequívoca necessidade de se interpretar o termo “serviço” à luz da Constituição Federal, na linha do que se decidiu no julgamento da ADI 2591;

(xvii) o julgamento dos RE 592.905/SC e 547.245/SC superou o posicionamento firmado no julgamento do RE 116.121-3/SP, com a indicação clara de que o conceito de “serviços”, no texto constitucional, tem um sentido mais amplo do que a simples “obrigação de fazer”; e

(xviii) a doutrina não é uníssona em afirmar que o conceito de serviços equivale apenas à obrigação de fazer. Há também posicionamento fundado de que o conceito de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

O Ministro Luís Roberto Barros, no voto em que acompanhou o Ministro relator, consignou ainda que ao delimitar o fato gerador do ISS com sendo “serviços de qualquer natureza”, o constituinte parece ter tido a intenção de incluir “todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos

---

<sup>297</sup> Nesse sentido (MORAES, 1984), págs. 42-43:

“Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens imóveis, do médico, etc.

O conceito econômico de “prestação de serviço” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento mediante remuneração, do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).”

do art. 153, V, CF/88). Em outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência do ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS”.

## 9 BIBLIOGRAFIA

- ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software. (2018). *Mercado Brasileiro de Software: panorama e tendências, 2018*. Acesso em 15 de out. de 2018, disponível em <<http://www.abessoftware.com.br/>>:  
[http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/af\\_abes\\_publicacao-mercado\\_2018\\_small.pdf](http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/af_abes_publicacao-mercado_2018_small.pdf)
- ALMEIDA, C., & BEVILACQUA, L. (2018). ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 339-357). São Paulo, SP, Brasil: Saraiva.
- ALVES, V., & ALVARENGA, C. (2018). A tributação do software de prateleira e a jurisprudência. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 259-279). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- BARRETO, A. (2012). *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo, SP: Saraiva.
- BARROS, M. (2018). O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: invalidade do ICMS nas operações com os chamados "bens digitais". Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 139-167). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- BARROS, M. (2018). Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 358-375). São Paulo, SP: Saraiva.
- BASTOS, J. (2007). A adoção do sistema europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. Em O. FILHO, S. VASQUES, & V. GUIMARÃES, *IVA para o Brasil - Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo* (p. 89/120). Belo Horizonte: Editora Fórum.
- BEISSE, H. (1984). O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. Em R. NOGUEIRA, & B. MACHADO, *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira* (pp. 5-39). São Paulo: Saraiva.
- BIRD, R. M., & GENDRON, P.-P. (29 de 05 de 2009). Sales Taxation in Canada: The GST-HST-QST-RST 'System' (Revision of paper present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues, Washington, D.C., February 18-19, 2009). Fonte:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1413333&download=yes](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1413333&download=yes)
- BITTENCOURT, B. C., & PONS, M. C. (2013). A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços - Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo. Em *ISS - Questões Práticas - 10 anos da Lei Complementar nº 116/2003* (pp. 62-80). Porto Alegre: Paixa Editores.
- BOSSA, G. B. (s.d.). As estratégias de política fiscal e os impactos na tributação da novas tecnologias no Brasil. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 25-43). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- BRAZUNA, J. L. (2018). Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 825-845). São Paulo: Saraiva.

- BRIGADÃO, G. (2016). A incidência do ICMS sobre o download de softwares. Em *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann* (pp. 603-624). São Paulo: Quier Latin do Brasil.
- CALIENDO, P. (2018). Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 791-805). São Paulo: Saraiva.
- Câmara dos Deputados. (05 de 12 de 2013). [www.camara.leg.br](http://www.camara.leg.br). Fonte: Câmara dos Deputados - PL 366/2013:  
[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1207621&filenome=PLP+366/2013](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filenome=PLP+366/2013)
- CANADA, G. o. (15 de 05 de 2019). *Canada.ca - Federal tax information*. Fonte: Canada.ca:  
<https://canadabusiness.ca/government/taxes-gst-hst/federal-tax-information/>
- CANADA, G. o. (10 de 05 de 2019). *Canada.ca - GST/HST and Electronic Commerce*. Fonte: Canada.ca:  
[https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/b-090/gst-hst-electronic-commerce.html#P28\\_1462](https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/b-090/gst-hst-electronic-commerce.html#P28_1462)
- CANADA, G. o. (10 de 05 de 2019). *Canada.ca - GST/HST Policy Statement P-077R2 (Single and Multiple Supplies)*. Fonte: Canada.ca: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/p-077r2/p-077r2-single-multiple-supplies.html>
- CANADA, G. o. (09 de 05 de 2019). *Canada.ca - Justice Laws Website*. Fonte: Canada.ca: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-15/>
- CANADA, G. o. (08 de 05 de 2019). *Canada.ca - Overview of charging and collecting sales tax*. Fonte: Canada.ca: <https://canadabusiness.ca/government/taxes-gst-hst/federal-tax-information/overview-of-charging-and-collecting-sales-tax/>
- CANADA, G. o. (08 de 05 de 2019). *Canada.ca - The official website of the Government of Canada*. Fonte: Canada.ca: <https://canadabusiness.ca/government/taxes-gst-hst/federal-tax-information/overview-of-charging-and-collecting-sales-tax/>
- CARPINETTI, A., & CAUMO, R. (15 de dez. de 2017). O ISS e as obrigações de dar e de fazer - Uma análise à luz dos precedentes do STF. *JOTA*. Fonte: <https://jota.info/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>
- CARPINETTI, A., & PIAZZA, B. (2018). A incidência do ISS sobre as operações de streaming à luz da jurisprudência do STF. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 281-298). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- Carvalho, P. d. (2017). *Curso de Direito tributário* (28ª ed.). São Paulo, SP, Brasil: Saraiva.
- Centro de Cidadania Fiscal - CCIF. (s.d.). *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*. Fonte: Centro de Cidadania Fiscal - CCIF: <http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>
- CETIC - Centro Regional de Estudos para Desenvolvimento da Sociedade da Informação sob os auspícios da UNESCO. (mar. de 2016). *Panorama setorial da Internet - Acesso à Internet no Brasil: Desafios para conectar toda a população*. Acesso em 15 de out. de 2018, disponível em [https://www.cetic.br/media/docs/publicacoes/6/Panorama\\_Setorial\\_11.pdf](https://www.cetic.br/media/docs/publicacoes/6/Panorama_Setorial_11.pdf)

- CINTRA, M. (2003). *A Verdade sobre o Imposto Único*. São Paulo, SP, Brasil. Fonte: [https://www.dropbox.com/s/vrhvn7owya41sns/livro\\_A\\_verdade\\_sobre\\_o\\_IU.pdf?dl=0](https://www.dropbox.com/s/vrhvn7owya41sns/livro_A_verdade_sobre_o_IU.pdf?dl=0)
- Cohen, R. S. (03 de 03 de 2019). *United States of America Congress*. Acesso em 03 de 04 de 2019, disponível em Congress Government: <https://www.congress.gov/bill/116th-congress/house-bill/1725/text?r=84&s=1>
- Comission, E. (21 de 03 de 2018). *European Comission - Council Directive laying down rules relating to corporate taxation on a significant presence*. Fonte: European Comission: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)
- CONFAZ. (29 de 12 de 2015). *www.confaz.fazenda.gov.br*. Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)
- CONFAZ. (05 de 10 de 2017). *www.confaz.fazenda.gov.br*. Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)
- CORRÊA, A. C., & LOPES, A. d. (2013). Do Imposto Sobre Serviços e os Descontos Condicionais e Incondicionais. Em *ISS - Questões Práticas: 10 Anos da Lei Complementar nº 116/2003* (pp. 304-322). Porto Alegre: Paixões Editores.
- DERZI, M. M., & ESTANISLAU, C. V. (2018). Os Desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 806-824). São Paulo: Saraiva.
- European Comission. (21 de mar. de 2018). *Fair Taxation of the Digital Economy*. Fonte: European Comission: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)
- European Commission. (21 de mar. de 2018). *European Comission>Taxation and Customs Union>Business>VAT>What is VAT?* Fonte: European Comission: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en)
- FILHO, S. d., & BASILIO, I. C. (2018). Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 462-479). São Paulo: Saraiva.
- FORTUNE. (14 de Outubro de 2018). *FORTUNE* <<http://fortune.com/>>. Fonte: Fortune: <http://fortune.com/2018/05.21/fortune-500-most-valuable-companies-2018>
- FORTUNE 500. (15 de out. de 2018). *FORTUNE* <<http://fortune.com/>>. Fonte: FORTUNE - Global 500 <<http://fortune.com/fortune500/>>: <http://fortune.com/global500>
- FREITAS, R. d., & OYAMADA, B. A. (2018). Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 376-396). São Paulo: Saraiva.
- Fundo Monetário Internacional. (s.d.). Fonte: Fundo Monetário Internacional: <https://nacoesunidas.org/agencia/fmi/>



- GALHARDO, L. R., & ASSEIS, P. A. (2018). IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da Cloud Computing desenvolvida no exterior. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 533-543). São Paulo: Saraiva.
- GIAMBIAGI, F., & ALÉM, A. (2008). *Finanças Públicas - Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus.
- GOMES, M. (2010). *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo, SP: Quartier Latin.
- GRECO, M. A. (2000). *Internet e Direito*. São Paulo, SP, Brasil: Dialética.
- GRECO, M. A. (2018). Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um "Simples" Informático. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 780-790). São Paulo: Saraiva.
- GRECO, M. A. (s.d.). Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? - Um "Simples Informático". Em *Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação*.
- GUIMARÃES, V. B. (2007). A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. Em *IVA para o Brasil - Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo* (pp. 37-68). Belo Horizonte: Fórum.
- HAULY, L. C. (s.d.). *www.camara.leg.br*. Fonte: Câmara dos Deputados: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17PECReformaTributaria.pdf>
- HAULY, L. (s.d.). *Câmara dos Deputados*. Fonte: Câmara dos Deputados: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>
- IBM - Mainframes. (s.d.). *IBM - Mainframe*. Acesso em 15 de out. de 2018, disponível em IBM Mainframes: [https://www-03.ibm.com/ibm/history/exhibits/mainframe/mainframe\\_intro.html](https://www-03.ibm.com/ibm/history/exhibits/mainframe/mainframe_intro.html)
- IMF, I. M. (Abril de 2017). *International Monetary Fund*. Fonte: International Monetary Fund: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/01/weodata/weorept.aspx?pr.x=32&pr.y=19&sy=2015&ey=2016&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=512%2C672%2C914%2C946%2C612%2C137%2C614%2C546%2C311%2C962%2C213%2C674%2C911%2C676%2C193%2C548%2C122%2C556%2C912%2C6>
- Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais. (s.d.). *Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais*. Fonte: Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais: <http://www.funag.gov.br/ipri/index.php/o-ipri/47-estatisticas/94-as-15-maiores-economias-do-mundo-em-pib-e-pib-ppp>
- JUNIOR, D. (s.d.). Conheça os vários tipos de conexão. Fonte: <https://www.tecmundo.com.br/banda-larga/3489-conheca-os-varios-tipos-de-conexao.htm>
- JUNIOR, D. R. (20 de Janeiro de 2010). *TECMUNDO* <<https://www.tecmundo.com.br/>>. Acesso em 15 de Outubro de 2018, disponível em <https://www.tecmundo.com.br/banda-larga/3489-conheca-os-varios-tipos-de-conexao.htm>

- JUNIOR, G. d., & ALMEIDA, F. F. (2016). Cloud Computing e a Tributação do Software as a Service (SaaS). Em *Estudos de Direito Tributário em Homagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann* (pp. 589-604). São Paulo: Quartier Latin.
- JÚNIOR, R. G., & GALDINO, G. S. (2016). Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição. Em *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS - Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento* (pp. 285-317). Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- JUNIOR, S., & OLIVEIRA, F. (2018). Tributação de bens digitais à luz do Convênio ICMS 106/2017: tributação das operações interestaduais e o diferencial de alíquotas. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 201-226). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- LARA, D. (2018). A tributação do software padronizado após a edição do Convênio ICMS 106/2017. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 227-258). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- LIVNI, B. (17 de jul. de 2017). *Tax Notes*. Fonte: Tax Notes: <https://www.prnewswire.com/news-releases/tax-analysts-announces-winners-of-annual-student-writing-competition-300488977.html>
- LUCINDA, S. (21 de mai. de 2018). *FORTUNE*. Fonte: FORTUNE: <http://fortune.com/2018/05/21/fortune-500-most-valuable-companies-2018/>
- MACEDO, A. (2018). Licenciamento do software e Software as a Service (Saas): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 67-138). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- MACIEL, E. (06 de 06 de 2019). Um elefante em loja de louças. *Estadão*. Fonte: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-elefante-em-loja-de-loucas,70002858449>
- MEIRA, T., & OLIVEIRA, A. (2018). Tributação de Data Center no Brasil. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 606-623). São Paulo: Saraiva.
- MELL, P., & Grance, T. (September de 2011). National Institute of Standards and Technology (NIST): Special Publication 800-145: The Nist Definition of Cloud Coputing. United States of America. Acesso em 15 de out. de 2018, disponível em <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>
- MICHAEL, A., FOX, A., GRIFFITH, R., JOSEPH, A. D., KATZ, R., KONWINSHI, A., . . . ZAHARIA, M. (2010 (Abril)). A View of Cloud Computing. *Communications of the ACM - Vol. 53*, 50-58. Fonte: Communications of the ACM: <https://cacm.acm.org/magazines/2010/4/81493-a-view-of-cloud-computing/fulltext>
- MICROSOFT. (s.d.). *Microsoft* <<https://www.microsoft.com/pt-br>>. Acesso em 15 de Outubro de 2018, disponível em Microsoft: <https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-the-cloud/>
- MIGUEL, L. G. (2018). O conflito de incidência do ISS e ICMS na tributação da nova economia. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 45-66). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.

- Min. da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, INPI - Instituto Nacional da Propriedade Industrial, ALVARES, H., COELHO, A., & ENGEL, M. (2018). *Manual para Registro Eletrônico de Programas de Computador*. Rio de Janeiro: INPI - Instituto Nacional da Propriedade Industrial. Acesso em 15 de out. de 2018, disponível em <http://www.inpi.gov.br/menu-servicos/arquivos-programa-de-computador/ManualdoUsurioV1.8.1.pdf>
- MOORE, G. E. (2000). Cramming More Components onto Integrated Circuits. Em *Readings in Computer Architecture* (pp. 56-59). Estados Unidos da América: Academic Press. Fonte: [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=I7o8teBhz5wC&oi=fnd&pg=PA56&dq=%22Cramming+More+Components+onto+Integrated+Circuits,%22+Electronics+Magazine+Vol.+38,+No.+8+\(April+19,+1965\)&ots=Q5wtr6FXCP&sig=9jb1\\_1IRfr1237jU7G8VilmKzs0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=I7o8teBhz5wC&oi=fnd&pg=PA56&dq=%22Cramming+More+Components+onto+Integrated+Circuits,%22+Electronics+Magazine+Vol.+38,+No.+8+(April+19,+1965)&ots=Q5wtr6FXCP&sig=9jb1_1IRfr1237jU7G8VilmKzs0#v=onepage&q&f=false)
- MORAES, B. (1984). *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais.
- NETO, M. V. (2012). *Cloud Computing: Nova Arquitetura de TI*. Rio de Janeiro, Brasil: Brasport.
- NIST, N. I., PETER, M., & GRANCE, T. (2011). *NIST Special Publication 800-145 - The NIST Definition of Cloud Computing*. Fonte: NIST - National Institute of Standards and Technology (<https://www.nist.gov/>): <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>
- OECD. (08 de 10 de 1998). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. OECD. Fonte: OECD - Organization for Economic Co-operation and Development: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>
- OECD. (1999). OECD Forum on Electronic Commerce. Ottawa: OECD. Fonte: <http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdforumonelectroniccommerce.htm>
- OECD. (2014). Broader tax challenges raised by the digital economy. Em OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Fonte: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en)
- OECD. (2015). *International VAT/GST Guidelines*. Paris, France: OECD. Fonte: <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
- OECD. (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*. Paris, France: OECD. Fonte: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>
- OECD. (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. (OECD, Ed.) Paris: OECD. Fonte: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf)
- OECD/G20. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Em *Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD. Fonte: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD/G20. (2017). Going Digital. Em *OECD Digital Economy Outlook 2017*. Paris: OECD Publishing. Acesso em 15 de Outubro de 2018, disponível em <https://read.oecd-ilibrary.org/science->

and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017/going-digital\_9789264276284-4-en#page1>

- OECD/G20. (2018). Paris, France: OECD. Fonte: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1554241641&id=id&acname=guest&checksum=4A9007E23B6E2D4CC1C3B4715CB8DFBF>
- OECD/G20. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris, France: OECD. Fonte: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1554241641&id=id&acname=guest&checksum=4A9007E23B6E2D4CC1C3B4715CB8DFBF>
- OLIVEIRA, G. (2014). Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. Em M. GOMES, & A. VELLOSO, *Sistema Constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. (pp. 197-210). Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado.
- OLIVEIRA, M. (2016). O Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS à Luz do RE 688223/PR. Em M. GOMES, & L. Schoueri, *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS - Vol. III* (pp. 243-284). Rio de Janeiro, RJ: Lumen Juris.
- OLIVEIRA, M. M. (2016). O Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS à Luz do RE 688223/PR. Em *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento* (pp. 243-283). Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- ORLY, M. (February de 2015). Taxing the Cloud. *California Law Review*, 103. Fonte: <http://www.californialawreview.org/wp-content/uploads/2015/02/01-Mazur.pdf>
- PADILHA, M. Â. (2018). O Software as a Service (SaaS) e a Tributação pelo ISS. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 711-726). São Paulo: Saraiva.
- PEROBA, L., & CARPINETTI, A. (23 de ago. de 2017). A tributação das operações com software - O Parecer Normativo 1/2017 e a voz das autoridades municipais. *JOTA*. Fonte: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-das-operacoes-com-sofware-23082017>
- PISCITELLI, T., & MALAVOGLIA, T. (2018). Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 169-200). São Paulo: FGV-Direito São Paulo.
- Planalto, P. d. (31 de 07 de 2003). [www.planalto.gov.br/pt-br](http://www.planalto.gov.br/pt-br). Fonte: Presidência da República - Planalto: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm)
- Planalto, P. R. (29 de 12 de 2016). [www.planalto.gov.br/pt-br](http://www.planalto.gov.br/pt-br). Fonte: Presidência da República - Planalto: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm#art2)
- PORTELLA, A. (2007). *Controle Tributário do Comércio Eletrônico*. Belo Horizonte: Fórum.
- Prefeitura do Município de São Paulo. (24 de 12 de 2003). [www.prefeitura.sp.gov.br](http://www.prefeitura.sp.gov.br). Fonte: Prefeitura do Município de São Paulo:

<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>

- Receita Federal do Brasil. (21 de 06 de 2019). *Cadastro Sincronizado Nacional*. Fonte: Cadastro Sincronizado Nacional: <https://www16.receita.fazenda.gov.br/CadSinc/>
- RECTOR, M., & MARTINS, R. (2018). Aspectos Tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 447-461). São Paulo, SP, Brasil: Saraiva.
- RISOLIA, R. C. (2016). Economia Digital e Estabelecimento Permanente Virtual - Considerações sobre a Ação 1. Em *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS* (pp. 319-338). Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- ROSSI, B. (s.d.). *Câmara dos Deputados*. Fonte: Câmara dos Deputados: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>
- RUPARELIA, N. (2016). *Cloud Computing*. Cambridge, MA: MIT Press. Fonte: <https://mitpress.mit.edu/books/cloud-computing>
- SANTI, E. M., PEROBA, L., NETO, J., CARPINETTI, A. C., SANTOS, S. P., & ESTEVÃO, E. T. (20 de out. de 2017). Tributação na era digital: Renda X Consumo. *JOTA*, p. Brasil. Fonte: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>
- SANTIAGO, I. M. (15 de nov. de 2017). Cide nunca onerou licenças de software sem transferência de tecnologia. *Consultor Jurídico*. Acesso em 15 de Outubro de 2018, disponível em Consultor Jurídico: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-15/cide-nunca-onerou-licencas-software-transferencia-tecnologia>
- SANTOS, M. (2008). *A Proteção Autoral de Programas de Computador*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- SANTOS, R. T. (2018). A Competitividade do Mercado Global e a Tendência à Migração para um Sistema de Tributação Territorial. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 881-898). São Paulo: Saraiva.
- SCHOUERI, L. (2017). *Direito Tributário* (7ª edição ed.). São Paulo, SP: Saraiva.
- SCHOUERI, L., & GUILHERME, G. (2018). Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: Entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 245-268). São Paulo: Saraiva.
- SEFAZ-SP. (12 de 01 de 2016). *Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Fonte: Governo do Estado de São Paulo: [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)
- SEFAZ-SP. (21 de 09 de 2017). *Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Fonte: Governo do Estado de São Paulo: [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)

- STF - CARVALHO x Município de Parauapebas, STF - Rcl 14.290 (Supremo Tribunal Federal 22 de 05 de 2014). Fonte:  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739>
- STF - DESAFIO x Município de Curitiba, RE 446.003/PR (Supremo Tribunal Federal 30 de 05 de 2006).  
 Fonte: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>
- STF - Estado de São Paulo x TAM, RE 461.968-7/SP (Supremo Tribunal Federal 30 de 05 de 2007).  
 Fonte: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=482098>
- STF - HSBC x Município de Caçador, RE 592905 (Supremo Tribunal Federal 02 de 04 de 2009). Fonte:  
<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=592905&origem=AP>
- STF - IDEAL x Prefeitura Municipal de Santos, RE 116.121/SP (Supremo Tribunal Federal 10 de 11 de 2000). Fonte: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>
- STF - INCOPA x União (Fazenda Nacional), RE 574.706 (Supremo Tribunal Federal 15 de 03 de 2017).  
 Fonte: Supremo Tribunal Federal:  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>
- STF - ITAUTEC x Estado de São Paulo, RE 158.834-9/SP (Supremo Tribunal Federal 23 de 10 de 2002).  
 Fonte: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=212927>
- STF - MARECHAL x Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon, RE 651.703 (Supremo Tribunal Federal 29 de 09 de 2016). Fonte:  
<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=651703&origem=AP>
- STF - Município de São Paulo x ENTERPRISE, RE 626.706/SP (Supremo Tribunal Federal 08 de 09 de 2010). Fonte: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>
- Streamlined Sales Tax Governing Board (SSUTA) / National Governor's Association (NGA) / National Conference of State Legislatures (NCSL), <<http://www.streamlinedsalestax.org/>>. (s.d.). *Streamlined Sales Tax Governing Board (SSUTA)*. Acesso em 2018, disponível em Streamlined Sales Tax Governing Board (SSUTA): <<http://www.streamlinedsalestax.org/>>
- Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc.* (10 de 28 de 2018). Fonte: Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc.: <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=modules>
- Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc.* (28 de 10 de 2018). Fonte: Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc.: <https://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=state-info>
- Supreme Court of the United States. (2017). *Supreme Court of the United States*. Fonte: Supreme Court of the United States: [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)
- TAKANO, C. A. (2018). Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internaciona de serviços. Em *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 906-921). São Paulo: Saraiva.
- TORRES, H. (16 de 06 de 2013). *O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS*. Fonte: CONJUR - Consultor Jurídico: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms>

- TÔRRES, H. T. (2007). O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. Em *IVA para o Brasil - Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo* (p. 69/88). Belo Horizonte: Fórum.
- TORRES, R. (2006). *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, RJ: Renovar.
- TORRES, R. (2007). Os Tributos na Constituição. Em R. L. TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. - Vol. IV. Rio de Janeiro, RJ: Renovar.
- TORRES, R. L. (2007). É possível a criação do IVA no Brasil? Em *IVA para o Brasil - Contributos para a reforma da tributação do consumo* (p. 19/35). Belo Horizonte: Editora Fórum.
- United States government. (s.d.). *State and Local Taxes*. Fonte: <https://www.usa.gov/state-taxes>
- VASCONCELLOS, R. (2018). Linhas iniciais sobre o conflito de competência entre estados e municípios. Em *Tributação de Bens Digitais* (pp. 17-24). São Paulo: FGV Direito-SP.
- VASCONCELLOS, R. F. (2016). Os Desafios da Tributação de Operações Internacionais na Economia Digital. Em *Estudos de Direito Tributário em Homagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann* (pp. 417-443). São Paulo: Quartier Latin.
- WASSER, M., & HELMES, R. (23 de 01 de 2017). *www.bna.com*. Fonte: Bloomberg: <https://www.bna.com/sales-tax-cloud-n73014450102/>
- Wikipédia - Internet. (s.d.). *Internet*. Acesso em 15 de Outubro de 2018, disponível em Wikipédia: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Internet>
- Wikipédia - Mainframe. (s.d.). *Mainframe*. Acesso em 15 de Outubro de 2018, disponível em Wikipédia: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Mainframe>
- World Bank Group. (s.d.). *Doing Business 2018*. Fonte: <http://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>
- World Intellectual Property Organization - WIPO. (s.d.). *Copyright Protection of Computer Software*. Acesso em 2018, disponível em World Intellectual Property Organization (<<https://www.wipo.int/portal/en/>>): <http://www.wipo.int/copyright/en/activities/software.html>
- World Trade Organization (WTO). (14 de 10 de 2018). *Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio - World Trade Organization (WTO)*. Acesso em 2018, disponível em World Trade Organization (WTO). (<<https://www.wto.int/index.htm>>): [https://www.wto.int/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm#TRIPs](https://www.wto.int/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm#TRIPs)