

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

FERNANDO BITTENCOURT

**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE AS A SERVICE*: UMA
ANÁLISE SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS**

SÃO PAULO

2021

FERNANDO BITTENCOURT

**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE AS A SERVICE*: UMA
ANÁLISE SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS**

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: Professor Roberto Caparroz de Almeida.

SÃO PAULO

2021

Bittencourt, Fernando.

Desafios da tributação do *software as a service* : uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS / Fernando Bittencourt. - 2021.

109 f.

Orientador: Roberto Caparroz de Almeida.

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

1. Software - Impostos - Legislação. 2. Imposto sobre serviços. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 4. Competência tributária. 5. Direito tributário - Brasil. I. Almeida, Roberto Caparroz de. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

FERNANDO BITTENCOURT

**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE AS A SERVICE*: UMA
ANÁLISE SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS**

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: 23/02/2021

Banca examinadora:

Prof. Dr. Roberto Caparroz de Almeida
(orientador) Escola de Direito de São Paulo da
Fundação Getúlio Vargas

Profa. Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli
Escola de Direito de São Paulo da Fundação
Getúlio Vargas

Prof. Dr. Flavio Rubinstein
Escola de Direito de São Paulo da Fundação
Getúlio Vargas

Prof. Dr. Rodrigo Leal Griz
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

*Às minhas amadas Yasmin e Serena, razões do
meu viver e de todo o meu esforço.*

RESUMO

A polêmica relativa ao enquadramento jurídico e tributário da licença de uso de *software* é antiga, todavia, a constante evolução nas formas de disponibilização deste bem mantém a discussão ativa e atual, colocando à prova as premissas utilizadas no passado para definir o enquadramento tributário dessas operações. Em razão de seu crescente potencial arrecadatório, atualmente é possível localizar normas e entendimentos administrativos que pretendem justificar a tributação da licença de uso de *softwares* padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, tanto pelo ICMS quanto pelo ISS, independentemente da forma de acesso a seu conteúdo. Em âmbito judicial, por sua vez, apesar de as transações com o emergente modelo do *software as a service* estarem substituindo gradativamente as operações de disponibilização do *software* por meio de *download*, sequer foi definido pelas Cortes Superiores o tratamento tributário destas últimas operações. Ciente desse panorama e de que o *software as service* representa o futuro das transações com *software*, o presente estudo se dedica a analisar os aspectos técnicos e legislativos aplicáveis a essas operações de modo a diagnosticar o seu enquadramento na hipótese de incidência do ICMS e do ISS e identificar medidas que possam auxiliar na sua classificação fiscal, de modo a reduzir os riscos e garantir maior segurança jurídica na estruturação de operações com *softwares as a service*.

Palavras-chave: *Software*; *Software as a Service*; Tributação; ISS; ICMS; Conflito de competência.

ABSTRACT

The controversy regarding the legal and tax classification of the software licensing is not recent, but the constant evolution of the economic exploitation of this asset keeps the discussion current, testing the criteria used in the past to define the taxation of these operations. Due to its increasing revenue potential, it is possible to locate administrative rules and understandings that intend to justify the taxation of software either by the state tax on distribution of goods (ICMS) or by the municipal tax on services (ISS), regardless of the form of access to its content. Although the transactions with the emerging model of software as a service are gradually replacing the traditional operations with software, the Superior Courts have not even addressed the taxation of traditional software transactions performed by download. Aware of this panorama and that software as a service represents the future of software transactions, this study intends to analyze the technical and legislative aspects applicable to these operations in order to diagnosis its taxation by the ICMS and ISS and identify measures that can help to reduce risks and ensure greater legal security in software as a service transactions.

Keywords: Software; Software as a Service; Taxation; ISS; ICMS; Conflict of jurisdiction.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
CAT	- Coordenação de Administração Tributária
CMT	- Conselho Municipal de Tributos
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COSIT	- Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
ICMS	- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	- Imposto Sobre Serviços
PEC	- Proposta de Emenda à Constituição
RE	- Recurso extraordinário
SAAS	- <i>Software as a service</i>
SEFAZ/SP	- Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo
SMF/SP	- Secretaria Municipal de Fazenda do Município de São Paulo
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
TIT	- Tribunal de Impostos e Taxas

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. SOFTWARE E CLOUD COMPUTING, NOÇÕES, CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS.	15
1.1. Noções básicas sobre a informática: Sistema computacional e seus componentes (<i>hardware</i> e <i>software</i>)	15
1.2. O <i>software</i> no Brasil e sua proteção pelo direito autoral.....	17
1.3. Dos negócios jurídicos envolvendo <i>software</i>	19
1.3.1. Contratos de licença de uso de <i>software</i>	20
1.3.2. Contratos de cessão de <i>software</i> e sua distinção da licença de uso de <i>software</i>	21
1.3.3. Contratos de licença para comercialização de <i>software</i>	22
1.3.4. Contratos de desenvolvimento e customização de <i>software</i>	23
1.3.5. Serviços técnicos de suporte e manutenção no licenciamento de uso de <i>software</i>	24
1.4. <i>Cloud Computing</i> , conceitos e características.	25
1.5. <i>Software as a Service</i> : características e enquadramento jurídico	30
1.5.1. Aspectos contratuais do negócio jurídico envolvendo o SaaS	33
2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITES À INTERPRETAÇÃO.	36
2.1. Sistema Constitucional e competência tributária.....	36
2.1.1. A rígida discriminação das competências e os conceitos constitucionais como balizas à atividade impositiva.....	38
2.2. Das operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS	39
2.2.1. Do conceito constitucional de mercadoria para fins de incidência do ICMS.....	42
2.3. Do conceito de serviço tributável pelo ISS	44
2.3.1. Do conceito de serviço na jurisprudência do STF.....	46
2.3.1.1. RE nº 547.245: ISS e contratos de leasing financeiro	48
2.3.1.2. RE nº 651.703: ISS e atividades de Operadoras de Planos de Saúde.....	49
2.3.1.3. RE nº 603.136: ISS e contratos de franquia	50
2.3.1.4. RE nº 634.764: ISS e venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas	52
2.3.1.5. ADI nº 3.142: ISS e locação, e congêneres, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.	53
2.3.2. Considerações sobre a relativização do conceito de serviço sinalizada pelo STF	54

3. TRIBUTAÇÃO ESTADUAL E MUNICIPAL SOBRE O CONSUMO DO SOFTWARE AS A SERVICE	56
3.1. <i>Software</i> e a jurisprudência dos Tribunais Superiores.....	56
3.2. Conflito de competência entre Estados e Municípios	61
3.3. <i>Software as a service</i> : mercadoria ou serviço?.....	66
3.3.1. <i>Software as a service</i> e seu enquadramento no critério material do ICMS.....	67
3.3.2. <i>Software as a service</i> e seu enquadramento no critério material do ISS.....	79
3.4. <i>Software as a service</i> : como tributar?.....	85
3.4.1. Possíveis alternativas para a tributação da licença de uso de <i>software as a service</i>	86
3.4.2. Da necessária análise do tema pelo Supremo Tribunal Federal	90
3.4.3. Síntese conclusiva	94
CONCLUSÃO.....	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	102

INTRODUÇÃO

O presente estudo se dedica a analisar os aspectos técnicos e legislativos aplicáveis às operações com *software as a service*, de modo a diagnosticar o seu enquadramento na hipótese de incidência do ICMS e do ISS e identificar medidas que possam auxiliar na sua classificação fiscal, visando reduzir riscos e garantir maior segurança jurídica na estruturação dessas operações.

A sociedade contemporânea vem passando por profundas alterações em seu cotidiano. A informação se transformou em bem jurídico de primeira ordem e a sua transmissão pela internet diminuiu as fronteiras entre nações, culturas e ideologias.

A constante evolução dos aparelhos eletrônicos e o aumento de sua mobilidade massificaram o acesso à Internet e, via de consequência, às novas tecnologias e utilidades do mundo digital, gerando fenômenos como a pulverização de receitas e a desmobilização da forma de trabalho¹.

O até então vigente modelo de aquisição de recursos vem abrindo espaço para um modelo de contratação, caracterizado pelo acesso sob demanda a recursos².

Ao reequacionar as relações tradicionais a economia se tornou digital e, como reflexo dessa digitalização, empresas de tecnologia, como Google e Facebook, passaram a compor o ranking das marcas com maior valor de mercado, conforme demonstrado no quadro abaixo³:



¹ A denominada *Gig Economy*, em tradução livre “economia de bicos”, é um resultado da flexibilização do trabalho diante da era digital e consiste no aumento dos trabalhos temporários, possibilitados por aplicativos de intermediação, como Uber e Loggi.

² KALAPATAPU, Abhishek; SARKAR, Mahasweta. Cloud computing: an overview. In: WANG, Lizhe (et al.) *Cloud Computing: methodology, systems and applications*. New York: CRC Press, 2012, p. 5.

³ SANCHEZ, Juan Carolo. *These are the most valuable brands in the world in 2020*. <<https://howmuch.net/articles/top-100-most-valuable-brands-2020>> Acessado em 07.03.2020.

Em meio a essa evolução, os *softwares*, ou programas de computador⁴, passaram a abranger um número cada vez maior de tarefas do cotidiano, das mais simples, como evitar o trânsito no trajeto ao trabalho, às mais complexas, como gerenciar o processo produtivo de uma empresa.

Os *softwares* que inicialmente eram transacionados em suportes físicos passaram a ser oferecidos quase que integralmente em âmbito virtual, por meio de *download* e, recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem (*cloud computing*), acessados diretamente pela Internet.

Em razão de sua crescente popularização, os negócios jurídicos envolvendo *softwares* passaram a movimentar volumes financeiros cada vez mais relevantes e, via de consequência, a chamar atenção dos entes fiscais em razão de seu crescente potencial arrecadatório, resultando em um cenário de intensas discussões sobre seu enquadramento jurídico e sua respectiva tributação.

De acordo com estudo realizado pela Associação Brasileira das Empresas de Software (ABES), intitulado “Mercado Brasileiro de Software Panorama e Tendências”, no ano de 2018, os negócios jurídicos envolvendo *softwares* movimentaram cerca de USD 10.4 bilhões no mercado doméstico brasileiro e USD 200 milhões no mercado de exportação, havendo mais de 19 mil empresas dedicadas ao desenvolvimento, produção, distribuição de *software* e de prestação de serviços no mercado nacional.⁵

Referido estudo revela, ainda, que o Brasil mantém a 9ª posição no ranking mundial de crescimento em negócios jurídicos envolvendo tecnologia da informação, além de estimar que até o ano de 2022 a contratação de infraestrutura, plataforma e *software* em “cloud” (computação em nuvem) deve movimentar cerca de USD 5.8 bilhões no Brasil.

Em meio a este cenário, o emergente modelo do *software as a service*, ao combinar o licenciamento do *software* com a oferta de recursos assegurados pela infraestrutura de nuvem, acabou por suscitar novas dúvidas à, já controversa, discussão relativa ao enquadramento jurídico das operações com *softwares*.

Especificamente em relação aos negócios jurídicos envolvendo *softwares as a service*, estudo realizado pela Associação Brasileira de Startups, revela que a migração para o modelo

⁴ No presente estudo, os termos *software* e programa de computador serão utilizados como sinônimos.

⁵ Associação Brasileira das Empresas de Software. *Mercado Brasileiro de Software: Panorama e Tendências*, 2019. Acessado em 21 de julho de 2020. Disponível em <<http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/ABES-EstudoMercadoBrasileirodeSoftware2019.pdf>>

de *cloud computing* não abrange apenas grandes empresas como a Microsoft, apontando que cerca de 44% das startups nacionais já operam com modelos de *software as service*.⁶

Este atual panorama tecnológico, no entanto, acaba por dificultar o enquadramento de seus fenômenos na hipótese de incidência dos tributos delimitados pela Constituição Federal vigente.

Neste contexto, por conta da complexidade na definição do enquadramento jurídico das transações com *softwares as a service*, e do crescente potencial arrecadatário destas operações, é possível localizar normas e entendimentos que pretendem justificar a tributação destas operações tanto como (i) a prestação de um serviço, nos termos da Lei Complementar nº 116/03 e do Parecer Normativo nº 01/2017 expedido pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, quanto como (ii) a circulação mercadoria, nos termos do Convênio ICMS nº 106/17, expedido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e da Portaria nº 24/2018, expedida pela Coordenação de Administração Tributária da Secretária da Fazenda do Estado de São Paulo.

Diante deste cenário de fervorosas discussões, que torna incerta a aplicação das regras de tributação aplicáveis às operações em referência, pretende-se analisar o enquadramento jurídico dos denominados *softwares as a service* no critério material do ICMS⁷ e do ISS, fixando premissas robustas, alicerçadas em uma profunda análise de seu conceito técnico e da legislação em vigor.

Por importante, esclarece-se que o presente estudo pretende analisar o enquadramento jurídico do *software as a service* em si, como atividade fim, e não operações de prestação de serviços por meio de *softwares*, nas quais o *software* é apenas um meio para disponibilização ou prestação de determinado serviço distinto.

Isso porque, o *software as a service*, como os *softwares* em geral, pode ser utilizado para as mais diversas finalidades, como para a disponibilização do resultado de determinado serviço prestado ou mesmo como um meio para a prestação de um serviço específico. Nestes casos, nos quais o *software* é apenas um meio para prestação ou disponibilização de um determinado serviço, faz-se necessária uma análise específica e individualizada da atividade como um todo, de modo a levar em consideração suas peculiaridades e respectivos reflexos jurídicos e tributários.

⁶ Associação Brasileira de Startups. *Radiografia do Ecossistema de Startups*, 2018. Acessado em 15 de dezembro de 2019. Disponível em , <<https://ecossistemasdestartups.com.br/#programa>>.

⁷ Será investigada, no presente trabalho, apenas a materialidade do ICMS concernente às “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Esclarece-se, ainda, que o *software*, que se pretende analisar, é apenas o denominado “padronizado”, tido como aquele produzido em série, ainda que passível de customização, e fornecido indistintamente aos usuários.

Ciente da abrangência do tema relativo à tributação do *software*⁸ e de modo a manter o foco no fascinante e denso debate relativo à incidência do ICMS e do ISS nas operações envolvendo o *software as a service* com a atenção que o tema merece, não serão objeto do presente estudo outras controvérsias fiscais envolvendo essas operações.

Pretende-se, portanto, analisar o sistema jurídico tributário brasileiro de modo a diagnosticar o enquadramento das operações envolvendo o *software as a service*, em si, na hipótese de incidência do ICMS e do ISS.

Adicionalmente, a partir de seu enquadramento jurídico e da análise de entendimentos judiciais e administrativos sobre o tema, pretende-se identificar medidas que possam auxiliar na classificação fiscal dessas operações, de modo a reduzir os riscos e buscar maior segurança jurídica na estruturação de operações com *softwares as a service*.

De modo a analisar a incidência do ICMS e do ISS sobre as operações com *softwares as a service* e identificar medidas que possam auxiliar na classificação fiscal dessas operações, o presente trabalho foi organizado em três capítulos, além da introdução e conclusão.

A presente **Introdução** tem como objetivo introduzir o tema, delimitando o escopo e o caminho a ser percorrido no presente trabalho. O **Capítulo 1**, por sua vez, traz breves considerações sobre a evolução histórica da informática e das modalidades de negócios jurídicos envolvendo *softwares*, analisando a legislação aplicável a essas operações, de modo a permitir a delimitação do enquadramento jurídico das operações com *software as a service*,

Já o **Capítulo 2**, aborda o sistema constitucional brasileiro, tratando sobre a repartição das competências tributárias e os limites interpretativos dos vocábulos escolhidos pelo constituinte para delimitar as materialidades suscetíveis de serem tributadas pelo ICMS e pelo ISS.

No **Capítulo 3**, com base na delimitação (i) do enquadramento jurídico das operações com *software as a service* e (ii) das materialidades suscetíveis de serem tributadas pelo ICMS e pelo ISS, analisadas nos capítulos anteriores, bem como, com fundamento (iii) na análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre a tributação das operações de licença de uso de *software* e de outras operações que tangenciam o tema, passa-se a analisar o enquadramento

⁸ Que envolve outras discussões relevantes como é o caso da tributação sobre as remessas ao exterior pelas contribuições ao PIS, COFINS, CIDE e pelo IRRF e outros temas tangenciais como definição de estabelecimento virtual e submissão do regime das imunidades aos programas de computador.

das operações com *software as a service* nas materialidades do ICMS e do ISS e possíveis alternativas a sua tributação.

Após os capítulos de desenvolvimento do presente trabalho, apresenta-se **Conclusão** com síntese dos principais resultados e conclusões obtidas com a pesquisa realizada.

Ressalta-se que o presente estudo não tem qualquer pretensão de esgotar o assunto que, em razão de sua complexidade técnica e contínua transformação, requer aprofundamentos nas mais diversas searas. Tampouco se pretende conceber posições definitivas sobre o tema, na medida em que as inovações tecnológicas avançam em ritmo infinitamente superior à capacidade de adequação do sistema posto e do próprio jurista. O que se pretende com o presente estudo, em realidade, é propor uma definição coerente de critérios e requisitos, com base no atual panorama jurídico, que possam oferecer subsídios para classificar e tributar às operações com *softwares as a service*.

1. SOFTWARE E CLOUD COMPUTING, NOÇÕES, CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS.

No presente capítulo serão traçadas breves considerações sobre a evolução histórica da informática e das modalidades de negócios jurídicos envolvendo *softwares*, bem como será analisada a legislação aplicável a essas operações, de modo a permitir a delimitação do enquadramento jurídico das operações com *software as a service*,

1.1. Noções básicas sobre a informática: Sistema computacional e seus componentes (*hardware* e *software*)

O termo informática (*informatique*) foi criado pelo francês Phillipe Dreyfus, no ano de 1.962, a partir da conjuntura dos verbos informação (*informer*) por analogia a matemática e eletrônica (*mathématique, électronique*) no sentido de automação e pode ser definido como “a ciência do uso da informação ligada a um computador”⁹.

O sistema informático, que possibilita o tratamento automático da informação, por sua vez, é composto por dois componentes essenciais, quais sejam, o *hardware*, elemento material, e o *software* elemento imaterial.

Desde a antiguidade o ser humano busca desenvolver ferramentas para facilitar a realização de suas tarefas cotidianas e o computador, cujo significado remete a “máquina para resolver problemas de cálculos”¹⁰, assume papel principal como ferramenta facilitadora de atividades.

A trajetória da evolução histórica da computação remete ao século III antes de Cristo, com o surgimento do ábaco, ou “contador de bolas”, caracterizado como um instrumento rudimentar que possibilitava operações aritméticas simples.¹¹

Com o tempo, as ferramentas de cálculo, derivadas do *ábaco*, foram evoluindo, de modo que o processamento dos cálculos passou de manual para mecânico¹², para somente em 1.946 com a criação do *Eletronic Numerical Integrator and Computer* (ENIAC), nascer a primeira

⁹ PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 9.

¹⁰ IDANKAS, Rodney. *Informática para concursos*. 5. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 2.

¹¹ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. *Contratos de Software*. Florianópolis: Visual Books, 2003, p. 4 – 5.

¹² Com o surgimento de ferramentas como a calculadora mecânica *La Pascaline* em 1.642, cuja execução de operações de cálculos se apoiava em um sistema de pequenas engrenagens

máquina de calcular de tecnologia de processamento eletrônico, como aquela utilizada nos primeiros computadores modernos.

Após o advento das máquinas de calcular de processamento eletrônico, percebeu-se a necessidade de concepção de formas mais elaboradas de organização interna e codificação do computador, oportunidade na qual, a programação da máquina (*software*) passou a se mostrar tão importante quanto seus elementos físicos (*hardware*).

Foi justamente com a valorização dos elementos lógicos do computador (*software*) que surgiram os computadores modernos, nos quais a máquina realiza todas as tarefas automaticamente, cabendo ao operador apenas introduzir os dados e os programas para a leitura dos resultados.

O computador moderno, portanto, é constituído por dois elementos básicos, o *hardware*, que consiste no “componente ou conjunto de componentes físicos de um computador ou de seus periféricos”, e o *software*, “conjunto dos componentes que não fazem parte do equipamento físico propriamente dito e que incluem as instruções e programas empregados durante a utilização do sistema”.¹³

O *hardware* é o corpo físico do computador, composto por uma (i) Unidade Central de Processamento, (ii) memórias para retenção e armazenamento de dados e informações; e (iii) periféricos de entrada e/ou saída para envio e recebimento de dados.¹⁴

O *software*, por sua vez, é uma série de *bits*¹⁵, um conjunto de elementos lógicos que controlam e gerenciam o funcionamento do *hardware*, sendo expresso em (i) código fonte, por meio de linguagem mais aproximada à linguagem humana, e (ii) código-objeto, por meio de linguagem de máquina ou de baixo nível.

O *software* pode ser subdividido em espécies, dentre as quais podemos citar os (i) *softwares* básicos, responsáveis pelo gerenciamento das operações fundamentais da máquina, correspondendo aos sistemas operacionais, como MAC, Windows e Linux, e funcionam como uma interface gráfica que controla os processos e componentes internos e externos do hardware; e os (ii) *softwares* aplicativos, desenvolvidos para atender tarefas específicas e determinadas de acordo com o interesse do usuário final, como é o caso de aplicativos de edição de textos, planilhas etc.¹⁶

¹³ AURÉLIO, Buarque de Holanda Ferreira. op. cit., p. 1876.

¹⁴ ALBUQUERQUE. Roberto Chacon de. *A propriedade informática*. 1ª ed. Campinas: Russel Editores, 2006, p. 30.

¹⁵ *Binary Digit*, em tradução livre: “dígito binário”, caracterizado pela menor unidade de informação que pode ser armazenada ou transmitida.

¹⁶ ALBUQUERQUE. Roberto Chacon de. op. cit., p. 31 - 38.

Deste modo, o funcionamento do *hardware* em conjunto com o sistema operacional e aplicativos é o que possibilita o manuseio do computador pelo usuário para satisfazer suas necessidades.

Elucidadas as características básicas da informática e realizada a distinção entre *hardware* e *software*, passa-se a analisar o tratamento jurídico do *software* pela legislação brasileira.

1.2. O *software* no Brasil e sua proteção pelo direito autoral

Com a modernização dos computadores, passou-se a perceber a importância de sua organização interna e codificação, surgindo a consciência de que o *software* necessitaria de uma proteção jurídica específica, distinta do *hardware*.

Na década de 70, Eugen Ulmer, quando da análise do processo de automação, relativo ao fornecimento de dados em um determinado computador, vislumbrou a possibilidade de violação de direitos autorais quando da transferência de dados por meio do computador.

Após a constatação de Ulmer, iniciou-se o debate sobre a forma de proteção jurídica do *software* e seu respectivo enquadramento jurídico, sendo que em 1973, na Convenção de Concessão de Patentes começou a se delinear a convergência doutrinária no sentido da impossibilidade de atribuição de patentes aos programas de computador.¹⁷

No Brasil, uma das primeiras normas a fazer referência aos programas de computador e aos *softwares*, foi a Lei nº 7.232 de 1984, que tratou sobre a Política Nacional de Informática e dentre suas disposições, apontou que “matérias referentes a programas de computador e documentação técnica associada (*software*) e aos direitos relativos à privacidade, com direitos da personalidade, por sua abrangência, serão objeto de leis específicas, a serem aprovadas pelo Congresso Nacional”¹⁸.

No entanto, foi somente no ano de 1987 que foi publicada a primeira norma específica sobre a proteção jurídica dos programas de computador no Brasil, a Lei nº 7.646/1987, cujo objetivo foi, não só de definir o seu conceito, mas também dispor “quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e sua comercialização no País”.

No Brasil, tal qual no exterior, houve um intenso debate doutrinário a respeito da proteção jurídica aplicável aos programas de computador. Enquanto alguns juristas defendiam

¹⁷ WACHOWICZ, Marcos. Propriedade intelectual do software e revolução da tecnologia da informação. Curitiba: Juruá, 2004, p. 29 – 31.

¹⁸ Lei nº 7.232/84, artigo 43.

que deveria se aplicar aos programas de computador a proteção jurídica aplicável aos direitos autorais, outros defendiam que se aplicaria ao *software* a proteção aplicável à propriedade industrial ou mesmo que deveria ser criada uma proteção *sui generis* para proteção destes bens.¹⁹

A Lei nº 7.646/1987, todavia, conferiu aos programas de computador o regime de proteção de direitos autorais²⁰, adotando o entendimento predominante na doutrina brasileira no sentido de que ao *software*, por se tratar de obra imaterial resultante do esforço intelectual e criativo do programador, cuja criação necessita de capacitação e conhecimentos técnicos, deveria ser concedido o regime de proteção aplicável aos direitos autorais.

Além de determinar o regime de proteção dos programas de computador, a Lei nº 7.646/1987 definiu o conceito de programa de computador, como:

“a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”²¹

Após o referido marco legal, foi assinado pelo Brasil, no ano de 1994, o Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio²², incorporado pelo Decreto Legislativo nº 1.355 de 1994, na chamada Rodada Uruguai²³, realizada no âmbito das negociações multilaterais do GATT²⁴, reafirmando a aplicação da proteção do *software* pelos direitos autorais e determinando que “os programas de computador, em código fonte ou objeto, serão protegidos como obra literárias pela Convenção de Berna (1971)”²⁵.

Posteriormente, no ano de 1998, foi publicada a Lei nº 9.609/1998, ainda vigente, que revogou a Lei nº 7.646/87, para dispor, não somente sobre a proteção da propriedade intelectual do *software* e sua comercialização no País, mas também dar maior eficiência a estes negócios jurídicos, com a abolição do até então vigente regime protecionista de reserva de mercado²⁶.

A Lei nº 9.609/98, ratificou os termos do acordo pactuado pelo Brasil no âmbito do GATT, apontando em seu artigo 2º que o “regime de proteção à propriedade intelectual de

¹⁹ WACHOWICZ. Marcos. op. cit., p. 36 – 37.

²⁰ Lei nº 7.646/87. “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o disposto na Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, com as modificações que esta lei estabelece para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador.”

²¹ Lei nº 7.646/1987, artigo 1º, parágrafo único.

²² Em inglês Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIP's).

²³ A Rodada Uruguai culminou com a criação da Organização Mundial do Comércio (OMC).

²⁴ *General Agreement on Tariffs and Trade*, em tradução livre: “Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio”.

²⁵ Decreto Legislativo nº 1.355/1994, Anexo 1-C, artigo 10, I, p. 412.

²⁶ A Lei nº 7.646/1987 estabelecia medidas restritivas ao livre comércio de programas de computador no país.

programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País”.

No mesmo sentido, foi mantida, em seu artigo 9º, a previsão legal de que o “uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”, bem como, a definição de programa de computador²⁷ introduzida pela Lei nº 7.646/1987.

Ressalte-se que, a referida Lei foi publicada no mesmo mês e ano da Lei nº 9.610/1998, que consolidou a legislação brasileira sobre direitos autorais e reiterou, em seu artigo 7º, que os programas de computador são obras intelectuais, protegidas pelo direito autoral.²⁸

Como se observa, portanto, apesar de uma significativa discussão a respeito da proteção jurídica do programa de computador, anterior a publicação da Lei nº 7.646/1987, tem-se um cenário no qual, reiteradamente, a legislação nacional ratifica o entendimento de que o *software*, ou programa de computador, é bem imaterial, fruto de trabalho técnico e intelectual de seu autor, devendo ser protegido pelos direitos autorais, e via de consequência, transacionado por meio de licença ou cessão.

1.3. Dos negócios jurídicos envolvendo *software*

Como esclarecido no item anterior, a Lei nº 9.609/1998 concedeu aos programas de computador a proteção aplicável às obras literárias pela legislação de direitos autorais, esclarecendo, ainda, que o uso do *software* no Brasil, será objeto de contrato de licença de uso, bem como que os direitos de comercialização do *software* poderão ser licenciados por meio de licença de contrato de comercialização.

A Lei nº 9.610/1998, por sua vez, aplicável subsidiariamente aos programas de computador²⁹, dispõe sobre os meios de transferência dos direitos de autor, determinando que referida transferência será realizada por meio de (i) cessão total, caracterizada pela transmissão

²⁷ “Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

²⁸ Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

²⁹ “Artigo 7º. § 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.”

da totalidade dos direitos do autor, ou (ii) cessão parcial, caracterizada pela transmissão apenas de parte dos direitos do autor.³⁰

Existe, ainda, a possibilidade de contratação de serviços de desenvolvimento e customização de *softwares*, que visam, respectivamente, a elaboração de *software* para atender necessidades específicas do contratante, partindo do zero, ou utilizando-se de programas pré-existentes.

Com base nas disposições das Leis nº 9.609/1998 e 9.610/1998, passa-se a tratar sobre cada um dos negócios jurídicos acima elencados, de modo a traçar suas peculiaridades e características, permitindo diferenciá-los da licença de uso de *software*, modalidade de interesse do presente estudo.

1.3.1. Contratos de licença de uso de *software*.

A licença de uso de programas de computador está prevista expressamente pelo artigo 9º da Lei nº 9.609/1998 e, como apontado por Manoel Pereira dos Santos, consiste em contrato por meio do qual “alguém, denominado licenciante, concede a outrem, denominado licenciado, o direito de (...) utilização do programa de computador”³¹.

Deste modo, a licença de uso de *software* consiste em uma autorização para utilização do programa de computador sob determinadas condições pré-fixadas. Referido negócio jurídico, portanto, não altera a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o *software*, mas tão somente concede ao licenciado o direito de utilização do *software*.

A licença de uso de *software* é a modalidade mais comum de negócio jurídico envolvendo programas de computador, sendo aplicável a todas as modalidades de disponibilização do *software*, seja por meio de suporte físico ou de disponibilização eletrônica.

³⁰ “Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

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

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

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

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

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

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.”

³¹ SANTOS, Manoel J. Pereira dos. *Licença de Software*. Revista da Associação Brasileira de Propriedade Intelectual, Rio de Janeiro: ABPI, n. 25, nov./dez. 1996, p. 39.

Na hipótese de *softwares* produzidos em série e transacionados por meio de mídia física, como CD-ROMs³², a licença de uso é celebrada por meio de contrato de adesão, conhecido como *shrink-wrap agreement*³³, cujo rompimento da embalagem implica automaticamente, sem a assinatura do aderente, o consentimento do usuário com os termos de uso do programa pré-fixados, não admitindo a discussão de cláusulas entre as partes.

O mesmo ocorre na hipótese de *softwares* produzidos em série e disponibilizados por meio da internet, nos quais a licença de uso se dá por meio de contrato de adesão conhecido como *click-wrap agreement*, no qual o usuário, após visualizar os termos de adesão, seleciona a opção de concordar com as condições estipuladas.

No modelo de adesão *online*, o usuário só consegue finalizar a instalação do *software* ou acessá-lo remotamente pela internet, caso clique na opção de concordar com as condições estipuladas.

Além das modalidades de licença de uso mediante contrato de adesão, que permitem às empresas de *software* atingir um número ilimitado de usuários e realizar negócios de forma massificada, há também contratos de licença de uso de *software* com estipulação bilateral de cláusulas, geralmente celebrados na contratação de *softwares* personalizados e customizados.

A licença de uso do *software* pode ser temporária ou perpétua e, em ambos os casos, compreende apenas uma autorização para que o licenciado utilize o *software*, nos termos do contrato pactuado, sem a transferência de titularidade dos direitos patrimoniais do autor.

1.3.2. Contratos de cessão de software e sua distinção da licença de uso de software.

A cessão do *software*, como apontado pelo artigo 49 da Lei nº 9.610/1998, consiste na “*transmissão definitiva dos direitos*” do autor, que poderá ser (i) total, na qual haverá transmissão da totalidade dos direitos do autor, ou (ii) parcial, ocorrendo a transmissão apenas de parte dos direitos do autor.

No contrato de cessão o autor transfere, total ou parcialmente, seus direitos patrimoniais de autor ao cessionário, que passa a explorar o *software* livremente, nos termos do negócio jurídico celebrado.³⁴

³² Compact Disc Read-Only Memory, em tradução livre: “Disco Compacto de Memória Apenas para Leitura”.

³³ Tradução livre: “contrato encolhido e embalado”.

³⁴ BITTAR, Carlos Alberto. *Os Contratos de Comercialização de Software*. In: _____ (Coord.). *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 43-44.

A cessão não se confunde com a licença de uso, na medida em que acarreta transferência de titularidade dos direitos patrimoniais do autor sobre o *software*, enquanto a licença de uso consiste apenas em uma autorização para que o licenciado utilize o *software*, nos termos do contrato pactuado, sem a transferência de titularidade dos direitos patrimoniais do autor.

Em razão das peculiaridades do *software*, a cessão, quando total, acarreta a necessária transferência de seu código fonte, na medida em que ocorre a “*transmissão total e definitiva dos direitos*”³⁵ patrimoniais do autor sobre o *software*, de modo que o novo titular possa alterá-lo, reproduzi-lo, licenciá-lo ou mesmo cedê-lo.³⁶

Portanto, ressalvadas as peculiaridades e distinções aplicáveis entre bens corpóreos e incorpóreos, enquanto o contrato de cessão total, ao acarretar a transferência de titularidade, se assemelha a uma operação de compra e venda, o contrato de licença de uso se aproxima mais de uma operação de locação, na medida em que não altera a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o *software*.

1.3.3. Contratos de licença para comercialização de *software*.

A licença de direitos para comercialização de *software* consta dos artigos 8º³⁷ e 10º³⁸ da Lei nº 9.609/1998 e, de acordo com Manoel Santos, consiste na outorga de parte do direito de exploração econômica do *software*, de modo que o licenciado possa (i) reproduzir o programa; (ii) conceder licenças de usos e/ou; (iii) sublicenciar o direito de comercialização a terceiros.³⁹

Em outras palavras, a licença de direitos para comercialização, consiste em uma autorização para distribuição do *software* sob determinadas condições, constantes do contrato pactuado, visando potencializar os canais de distribuição do *software*.

³⁵ Artigo 49, II, da Lei nº 9.610/1998.

³⁶ MANSO, Eduardo Vieira. *Contratos de Direito Autoral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 22.

³⁷ “Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.”

Parágrafo único. A obrigação persistirá no caso de retirada de circulação comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.

³⁸ “Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.”

³⁹ SANTOS, Manoel J. Pereira dos. op. cit., p. 44.

Referida licença, não acarreta transferência de titularidade, sendo que cabe ao licenciante dar garantia ao usuário final, bem como garantir serviços de manutenção e suporte ao consumidor.⁴⁰

Deste modo, enquanto a licença de uso autoriza a fruição, pelo usuário, das funcionalidades do *software*, proibindo a sua reprodução/distribuição, a licença para comercialização permite a reprodução/distribuição do *software*, proibindo, todavia, a sua fruição.

1.3.4. Contratos de desenvolvimento e customização de *software*.

O contrato de desenvolvimento de *software* objetiva a elaboração de programa para atender as necessidades específicas do contratante, e pode ter por objeto o desenvolvimento de *software* para uso próprio do contratante ou para fins de comercialização a terceiros.⁴¹

De acordo com o artigo 4º⁴² da Lei nº 9.609/1998, como regra geral, pertencerão exclusivamente ao contratante dos serviços, os direitos relativos ao *software* desenvolvido, sendo possível, todavia, estipular que o sistema pertença ao desenvolvedor ou mesmo a ambas as partes.

O contrato de customização, por sua vez, compreende apenas a adaptação de *softwares* ofertados por outros desenvolvedores, de modo a adequá-los às necessidades do contratante. Referido contrato se diferencia do de desenvolvimento de *software* na medida em que, além de apenas adaptar um programa de computador existente, salvo estipulação em contrário, é o contratado⁴³ que detém os direitos patrimoniais sobre a adaptação ou derivação do *software* original.⁴⁴

Os contratos de desenvolvimento e customização de *software*, portanto, compreendem a elaboração ou adaptação de um programa de computador, enquanto a licença de uso autoriza a fruição, pelo usuário, das funcionalidades do *software*.

⁴⁰ CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software – direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 63.

⁴¹ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. op. cit., 2003, p. 46.

⁴² “Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.”

⁴³ Que realiza a customização.

⁴⁴ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. op. cit., p. 46.

1.3.5. Serviços técnicos de suporte e manutenção no licenciamento de uso de *software*.

Convém, ainda, traçar breves comentários a respeito dos serviços técnicos de suporte e manutenção no licenciamento de uso de *software*.

Conforme consta do artigo 8º da Lei nº 9.609/1998, o licenciador “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”.

Cabe ao licenciador garantir, (i) sem custo adicional, serviços de suporte aos usuários do *software* licenciado, relativos a orientações básicas referentes ao seu uso e funcionamento e relacionado a reparos em garantia, e (ii) serviços técnicos complementares, esses passíveis de remuneração.⁴⁵

A manutenção do *software* é indispensável para a sua utilização podendo ser, tanto preventiva, referente a atitudes proativas do fornecedor do *software* visando evitar erros no programa, quanto corretiva, visando corrigir problemas efetivamente ocorridos com o *software*.

Dentre os serviços de manutenção, inclui-se o serviço de atualização, espécie de manutenção evolutiva do *software*. Referidos serviços, que visam a atualização do *software*, denominados *updates*, não se confundem com os chamados *upgrades*, caracterizados pelo fornecimento de novas versões do *software* com acréscimo de funções.⁴⁶

A título de exemplo, *updates* ocorrem quando a Microsoft fornece atualizações para a versão “2019” de seu pacote de aplicativos *Office Home & Student*⁴⁷, enquanto *upgrade* é a mudança da versão “2019” para a uma eventual versão “2020” do *Office Home & Student*.

Já em relação aos serviços técnicos complementares, cobrados à parte, estes caracterizam prestação econômica individualizada, que não se confunde com a licença de uso do *software*.⁴⁸

⁴⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de software* 1 ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 117.

⁴⁶ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. op. cit., 2003, p. 67.

⁴⁷ Pacote Microsoft que inclui os aplicativos *word*, *excel* e *power point*. Disponível em <<https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-365/buy/compare-all-microsoft-365-products>>.

⁴⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. op. cit., p. 118.

1.4. *Cloud Computing*, conceitos e características.

A disseminação da internet contribui para uma crescente inovação, não só em termos de acesso e funcionalidades dos *softwares*, mas também nas formas de exploração econômica de seu uso.

A massificação do acesso à internet é a grande responsável pela transição de um modelo de aquisição, há muito tempo vigente, para um modelo de contratação, caracterizado pelo acesso aos recursos sob demanda, denominado por alguns estudiosos como *Exeverything as a Service* (XaaS).⁴⁹

Como aponta Rajkumar Buyya⁵⁰, a computação vem se transformando em verdadeira commodity, sendo disponibilizada de forma análoga às utilidades tradicionais, como água, energia elétrica e telefonia, de modo que os usuários acessam os recursos baseados em sua necessidade, independentemente da localização do fornecedor desses recursos ou em sua forma de entrega.

Neste contexto, a implementação da computação em nuvem, do inglês *cloud computing*, possibilitou o acesso remoto, sob demanda, a uma série de recursos computacionais e ao próprio *software*.

Eduardo Zied Milian⁵¹ aponta que, apesar da existência de inúmeras definições formais propostas pela academia, é a definição da agência governamental, pertencente ao Departamento de Comércio dos Estados Unidos, denominada *National Institute of Standard and Technology*⁵² (NIST) que apresenta as principais características e conceitos “comumente utilizados na comunidade de computação em nuvem”.

De acordo com o NIST, a computação em nuvem (*cloud computing*) consiste em um modelo que possibilita o acesso remoto, conveniente e sob demanda, a uma rede compartilhada de recursos computacionais configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicações e serviços) que podem ser rapidamente disponibilizados e liberados com mínimo esforço gerencial ou interação com o provedor do serviço.⁵³

⁴⁹ KALAPATAPU, Abhishek; SARKAR, Mahasweta. Cloud computing: an overview. In: WANG, Lizhe (et al.) *Cloud Computing: methodology, systems and applications*. New York: CRC Press, 2012, p. 5.

⁵⁰ BUYYA, Rajkumar, et al. Cloud computing and emerging IT platforms: Vision, hype, and reality for delivering computing as the 5th utility. *Future Generation Computer Systems*, v. 25, n. 6, 2009, p. 599-616.

⁵¹ MILIAN, Eduardo Zied. *Métodos de análise para a adoção de computação em nuvem: estudo de casos em organizações de grande porte*. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 15.

⁵² Tradução livre: “Instituto Nacional de Padrões e Tecnologias”.

⁵³ MELL, Peter; GRANCE, Timothy. *The NIST Definition of Cloud Computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*. Special Publication 800-145. Gaithersburg, MD, US: NIST. National

Conforme esclarecido pelo NIST, a computação em nuvem é composta por cinco características essenciais: (i) **autoatendimento sob demanda**⁵⁴, que permite o consumo de recursos computacionais, automaticamente, sob demanda sem interação com o fornecedor desses recursos; (ii) **amplo acesso à rede**⁵⁵ por meio de recursos disponibilizados pela internet e acessados por dispositivos como telefones celulares, *tablets*, *notebooks* e estações de trabalho; (iii) **reunião de recursos computacionais**⁵⁶, físicos e virtuais (como capacidade de armazenamento, processamento, memória e banda de rede), para atendimento, sob demanda, das necessidades de múltiplos consumidores, que não possuem controle ou conhecimento sobre a localização exata do fornecedor de serviço; (iv) **elasticidade rápida**⁵⁷, que permite que os recursos sejam disponibilizados com celeridade, e até automaticamente, de acordo com a demanda, passando a impressão de que os recursos são ilimitados e podem ser disponibilizados a qualquer tempo; e (v) **serviços medidos**⁵⁸, consistente em mecanismos que possibilitem a medição de apropriada do tipo de recurso disponibilizado de modo a possibilitar que a utilização dos recursos possa ser monitorada, controlada e divulgada, trazendo transparência para o fornecedor e consumidor dos recursos.⁵⁹

Em síntese, a computação em nuvem possui como características essenciais, disponibilizar, sob demanda e com celeridade, recursos computacionais, a uma série de usuários, por meio da internet, de modo que exista independência de localização e mecanismos de medição, monitoração e controle dos recursos disponibilizados.

Ainda de acordo com o NIST, a computação em nuvem é composta por três modelos de atividade, a saber:

- ***Infrastructure as a Service (IaaS)***: recurso que possibilita ao consumidor o processamento, armazenamento, comunicação de rede e outros recursos computacionais fundamentais nos quais o consumidor é capaz de implementar e executar *softwares* em geral, incluindo sistemas operacionais e aplicações. O consumidor não controla ou gerencia a infraestrutura de nuvem, todavia, possui controle sobre o sistema operacional, armazenamento, aplicativos implementados e possível controle limitado sobre alguns componentes de rede (e.g., *firewalls*).

Institute of Standards and Technology, Sept. 2011. Disponível em: <<http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2019 (tradução livre).

⁵⁴ On-demand self service.

⁵⁵ Broad network access.

⁵⁶ Resource pooling.

⁵⁷ Rapid elasticity.

⁵⁸ Measured services.

⁵⁹ MELL, Peter; GRANCE, Timothy. op. cit. (tradução livre).

- **Plataform as a Service (PaaS)**: recurso que possibilita ao consumidor implantar, sobre a infraestrutura de nuvem, aplicativos criados ou adquiridos pelo consumidor, desenvolvidos utilizando linguagem de programação, bibliotecas, serviços e ferramentas suportadas pelo fornecedor. O consumidor não gerencia ou controla a infraestrutura de nuvem subjacente, incluindo a rede, servidores, sistemas operacionais ou armazenamento, todavia, possui controle sobre os aplicativos implementados e, possivelmente, definições de configuração para o ambiente de hospedagem dos aplicativos.
- **Software as a Service (SaaS)**: recurso que possibilita ao consumidor a utilização de aplicativos do provedor executados sobre a infraestrutura de nuvem. Os aplicativos são acessíveis a partir de vários dispositivos de clientes, tanto por meio de interface leve (*thin interface*), como um navegador web (e.g., *web-based email*), quanto por meio da interface de um programa específico. O consumidor não gerencia ou controla a infraestrutura de nuvem subjacente, incluindo a rede, servidores, sistemas operacionais, armazenamento ou mesmo recursos de aplicativos individuais, existindo a possível exceção de configurações específicas e limitadas do aplicativo pelo usuário.

Apoiando-se na obra de Rajkumar Buyya⁶⁰, Eduardo Zied Milian⁶¹ aponta que a computação em nuvem é baseada em camadas, que representam particularidades distintas na disponibilização de recursos para aplicações.

“Uma camada é uma divisão lógica de componentes de *hardware* e *software*. Alguns destes recursos computacionais podem ser agrupados e organizados para realizar uma determinada tarefa do sistema como um todo. Cada camada pode ter seu gerenciamento ou monitoramento de forma independente das outras camadas, melhorando a flexibilidade, reuso e escalabilidade no que diz respeito à substituição ou adição de recursos computacionais sem afetar as outras camadas.”⁶²

A infraestrutura da nuvem, portanto, é viabilizada pela necessária convergência entre *hardware* e *software*, ou seja, por uma camada física, consistente em recursos de *hardware* necessários para apoiar os serviços de nuvem, e uma camada de abstração, acima da camada física, consistente em recursos lógicos sobre ela implantados.⁶³

O IaaS é a camada mais básica, responsável por prover toda a infraestrutura necessária para a PaaS e SaaS, sendo que seu principal objetivo é fornecer recursos básicos como

⁶⁰ BUYYA, Rajkumar, *et al.* op. cit., p. 599-616.

⁶¹ MILIAN, Eduardo Zied. op. cit., p. 23.

⁶² MILIAN, Eduardo Zied. op. cit., p. 23.

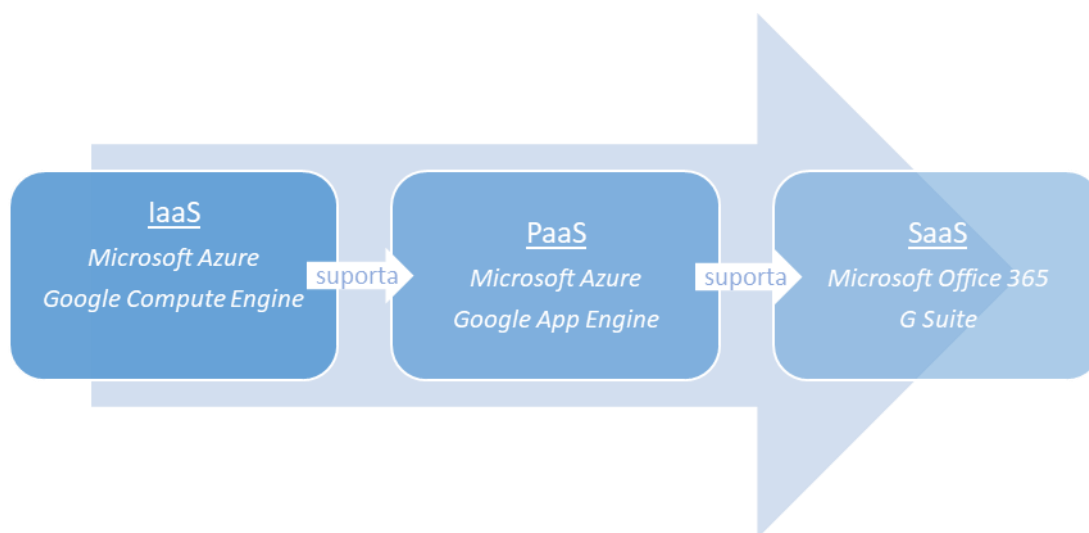
⁶³ MILIAN, Eduardo Zied. op. cit., p. 19-20.

servidores, rede armazenamento e outros recursos fundamentais para construir um ambiente sobre demanda.⁶⁴ Dentre os provedores de IaaS temos os gigantes da tecnologia Amazon⁶⁵, Microsoft⁶⁶ e Google⁶⁷.

A PaaS, por sua vez, se vale dos recursos da IaaS e oferece uma infraestrutura para implementar e testar aplicações na nuvem, oferecendo um sistema operacional, linguagens de programação e ambientes de desenvolvimento para as aplicações. A PaaS, portanto, permite aos usuários utilizarem serviços de terceiros como serviços TI ou resoluções de problemas na Web.⁶⁸ Como exemplo de PaaS, temos o *App Engine*, oferecido pelo Google, que permite escolher diversas linguagens, bibliotecas e *frameworks* para o desenvolvimento de aplicativos⁶⁹.

O modelo SaaS, por sua vez, proporciona o acesso a sistemas de *softwares* com propósitos específicos, disponíveis sob demanda, por meio da internet.⁷⁰ Um excelente exemplo de SaaS é o Pacote *Office 365*, oferecido pela Microsoft, que permite o acesso *online* aos aplicativos do pacote *Office* tradicional de qualquer lugar, além de oferecer funcionalidades adicionais, como o armazenamento online de dados.

De modo a ilustrar a infraestrutura em nuvem, apresentamos abaixo esquema com demonstração das camadas IaaS, PaaS e SaaS oferecidas pela Microsoft e Google:



⁶⁴ SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios*. In: III ERCEMAPI – Escola Regional de Computação Ceará, Maranhão e Piauí. Parnaíba-PI: SBC, 2009, p. 158. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2020.

⁶⁵ Amazon Web Services.

⁶⁶ Microsoft Azure.

⁶⁷ Google Cloud Platform Compute Engine.

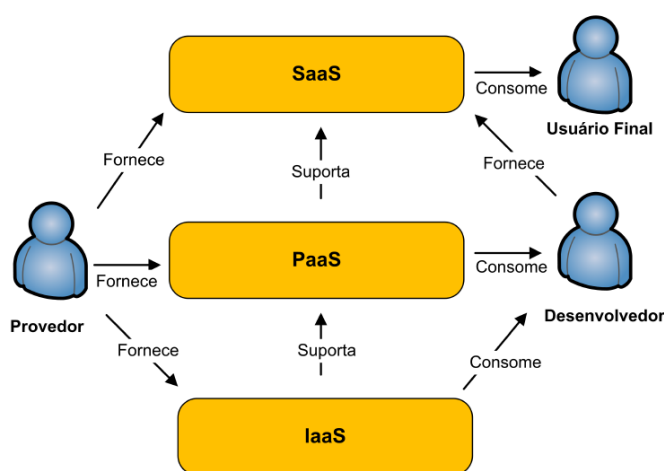
⁶⁸ SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, op. cit. p. 158.

⁶⁹ <<https://cloud.google.com/appengine/docs?hl=pt-br>>. Acesso em 28 abr. 2020.

⁷⁰ SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. op. cit. p. 157.

A compreensão desta construção em camadas é importante para conhecer quais as camadas de tecnologias necessárias para a contratação de determinado recurso, na medida em que “os *softwares* ou aplicações oferecidas com um serviço (SaaS), na maior parte das vezes também são usuários de infraestrutura em nuvem”.⁷¹

De modo a melhor elucidar a camadas de abstração da computação em nuvem e o papel de seus autores, apresenta-se, abaixo, gráfico demonstrando a relação entre provedores, desenvolvedores e usuários finais na computação em nuvem⁷²:



Conforme se observa do gráfico acima, para viabilizar o fornecimento do SaaS ao usuário final seu desenvolvedor necessariamente “consome” os recursos fornecidos pelos provedores de PaaS e IaaS.

A computação em nuvem, portanto, proporciona recursos computacionais sob demanda, acessíveis de forma simples e de qualquer lugar, que vão desde o usuário final, que hospeda seus documentos na nuvem, à empresa que terceiriza a sua infraestrutura de Tecnologia da Informação (“TI”).

Conforme estudo realizado pela Associação Brasileira das Empresas de *Software* (ABES)⁷³, o mercado brasileiro de SaaS e PaaS vem crescendo exponencialmente, tendo movimentado mais de um bilhão de dólares somente no ano de 2018:

⁷¹ MILIAN, Eduardo Zied. op. cit., p. 23 - 25.

⁷² SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. op. cit.p. 157.

⁷³ Associação Brasileira das Empresas de Software. Mercado Brasileiro de Software: Panorama e Tendências, 2019. Disponível em <<http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/ABES-EstudoMercadoBrasileirodeSoftware2019.pdf>>. Acesso em 21 de julho de 2020.

COMPUTAÇÃO EM NUVEM Cloud Computing				
MERCADO BRASILEIRO DE SOFTWARE POR MODELO (US\$ MILHÕES) Brazilian Software Market by licensing – (US\$ million)				
	2015	2016	2017	2018
SaaS	311	443	569	814
PaaS	101	146	191	278
TOTAL	412	589	760	1092

Em uma era na qual os recursos de computação e *hardware* tendem a ficar obsoletos cada vez mais rapidamente, a computação em nuvem surge como uma solução inteligente e disruptiva, oferecendo recursos computacionais, sob demanda, de fácil acesso, baixo custo, com garantias de disponibilidade, escalabilidade e acessibilidade remota pela internet, de forma transparente e gerenciável.

Elucidadas as características da computação em nuvem, bem como a importância da compreensão da construção das camadas físicas e de abstração desse modelo, passa-se a aprofundar a análise do enquadramento jurídico do objeto do presente estudo, a saber, o modelo denominado *software as a service*.

1.5. *Software as a Service*: características e enquadramento jurídico

Como apontado no item 1.1. acima, o *software*, parte essencial do sistema informático, é um conjunto de elementos lógicos que controlam e gerenciam o funcionamento do *hardware*, possibilitando aos usuários satisfazer determinadas necessidades, desde cálculos aritméticos à definição do melhor trajeto para ir de um local a outro.

O *software as a service* (SaaS), por sua vez, é recurso que possibilita a utilização de *software* executado sobre a infraestrutura em nuvem, permitindo que o usuário acesse o *software* por meio de qualquer dispositivo conectado à internet.

Para entender melhor o conceito do SaaS, no entanto, é importante analisar não somente os conceitos técnicos relativos ao funcionamento da computação em nuvem, mas também a evolução na forma de transacionar bens digitais acarretadas por esse novo modelo.

A legislação brasileira faz referência ao *software* como “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza”⁷⁴, no entanto, com o desenvolvimento da internet houve uma relevante

⁷⁴ Artigo 1º da Lei nº 9.609/1998.

evolução não só do número de tarefas realizadas por meio de *softwares*, mas também na forma de transacionar esses bens.

Inicialmente, os *softwares* eram transacionados em suportes físicos, como CD-ROMs, e negociados, em lojas físicas, por meio de pagamento de uma taxa única, que abrangia a licença perpétua de determinada versão do programa de computador. Referidos suportes físicos continham o programa de computador, que era instalado e executado no computador do usuário.

Referidos *softwares*, contidos em suportes físicos, ficaram conhecidos como “*softwares de prateleira*”, sendo a sua licença de uso instrumentalizada por meio de contrato de adesão conhecido como *shrink-wrap agreement*, cujo rompimento da embalagem implica automaticamente o consentimento do usuário com os termos de uso do programa.

Com a evolução e massificação da internet, os *softwares* passaram a ser transacionados também em âmbito virtual, por meio de *download*. O usuário, que antes tinha que se dirigir a uma loja física para adquirir o *software*, passou a adquiri-lo diretamente em ambiente virtual.

Nesse modelo de transação, quando do *download*, o usuário realiza o pagamento de uma taxa única que abrange uma determinada versão do programa, sendo possível o oferecimento *on-line* de atualizações gratuitas do programa (*updates*) sem alteração da licença pactuada, bem como de novas versões (*upgrades*), hipótese na qual se faz necessária a contratação de uma nova licença.

Na hipótese de *download* do *software*, a licença de uso se dá por meio de contrato de adesão conhecido como *click-wrap agreement*, no qual o usuário após visualizar os termos de adesão, seleciona a opção de concordar com as condições estipuladas e instala o programa em seu dispositivo.

O surgimento da computação em nuvem, por sua vez, ao tornar possível o acesso remoto, sob demanda, a recursos computacionais, possibilitou o surgimento de uma nova forma de acesso ao *software*, diretamente pela *internet*, denominada *software as a service*.

Nesse novo modelo, o usuário adere a uma licença de uso temporária, mediante o pagamento de taxa anual ou mensal, que possibilita o acesso ao programa diretamente pela rede de internet, por meio de *login* e senha, sem a necessidade de instalar o programa em seu dispositivo local.

No modelo SaaS, o *software* é suportado e executado em nuvem, razão pela qual é necessária a contratação dos serviços de infraestrutura pelo fornecedor do programa de computador, que controla e implementa automaticamente, pela rede, serviços de atualizações,

upgrades, além de serviços de *backup*⁷⁵, processamento e armazenamento de dados e outros recursos computacionais necessários à utilização do programa de computador licenciado.

O pacote Office⁷⁶, oferecido pela empresa Microsoft nas modalidades *desktop* e 365 é um excelente exemplo para demonstrar a transição do modelo de “aquisição” de uma licença perpétua para o modelo de SaaS, no qual é realizada a assinatura de uma licença temporária do *software*.

O pacote Office *desktop*⁷⁷, oferecido como *Office Home & Business 2019* para uso empresarial e *Office Home & Student 2019* para uso doméstico, é o tradicional modelo no qual o usuário licencia, em caráter perpétuo, uma das versões do programa, instalando-a em seu dispositivo local. Já o pacote Microsoft 365, é o modelo baseado na infraestrutura em nuvem, oferecido por meio de assinatura temporária, no qual o usuário tem suas aplicações atualizadas automaticamente pelo provedor, tendo acesso sempre a versão mais atualizada do programa.

Tal qual a versão *desktop* tradicional, o pacote *Microsoft 365*, pode ser instalado no dispositivo local do usuário, de modo a habilitar sua utilização independentemente do acesso à internet, no entanto, referido pacote permite o acesso *online* aos aplicativos do *Office* de qualquer lugar, além de oferecer funcionalidades adicionais, como o armazenamento online de dados.⁷⁸

O SaaS compreende um *software* que, ao invés de ser disponibilizado fisicamente ou por *download* e instalado localmente no equipamento do usuário, é disponibilizado pela infraestrutura em nuvem, podendo ser acessado por qualquer equipamento com acesso à internet, sem a necessidade de que o usuário instale o *software* localmente.

Referido modelo, acarreta vantagens tanto ao fornecedor, que além de migrar de um modelo de receita única para um modelo de receita recorrente, acaba por evitar a reprodução e distribuição não autorizada de seu programa, quanto ao usuário, que pode acessar o *software* de qualquer lugar, por meio de dispositivo conectado à *internet*, mantendo seus arquivos em segurança na nuvem.⁷⁹

No mesmo sentido, o modelo SaaS trouxe uma série de benefícios às empresas, possibilitando acesso a sistemas informáticos de larga escala por um custo acessível, na medida

⁷⁵ Tradução livre: “cópia de segurança”.

⁷⁶ Pacote composto, em regra, pelos aplicativos *Word*, *Excel*, *Power Point* e *One Note*. A depender da versão, o pacote pode oferecer aplicativos adicionais.

⁷⁷ <https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-365/buy/compare-all-microsoft-365-products>

⁷⁸ IDEALWARE. *Comparing Microsoft Office with Office 365*. Minneapolis, MN, US: Idealware, Set. 2013. Disponível em: <<https://www.idealware.org/comparing-microsoft-office-office-365/>>. Acesso em 15 jun. 2020.

⁷⁹ PISCITELLI. Tathiane In: PISCITELLI. Tathiane (org.). *Tributação da Nuvem: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 37.

em que o próprio fornecedor do SaaS contrata os recursos de *hardware* e *software* necessário ao funcionamento do programa, responsabilizando-se pela segurança do armazenamento de dados, bem como pelo funcionamento do *software*.

O modelo SaaS, portanto, ao combinar a licença de uso de *software* com a oferta de recursos informáticos e soluções tecnológicas, proporcionados pela infraestrutura em nuvem, alterou não só na forma de acesso ao *software*, mas também o modelo de negociação desse bem digital, que passou de um modelo de “aquisição” de uma licença perpétua para um modelo de “contratação”, temporária, por assinatura.

1.5.1. Aspectos contratuais do negócio jurídico envolvendo o SaaS

A definição do enquadramento jurídico do fato econômico e a respectiva atribuição do tratamento tributário pertinente, pressupõe a delimitação dos contornos dos negócios jurídicos celebrados e de seus respectivos contratos.

De acordo com a lição de Fábio Ulhoa Coelho, os contratos podem ser classificados, segundo a sua tipicidade, em contratos típicos, disciplinados pela lei, contratos atípicos, que não possuem disciplina específica em lei e contratos mistos, caracterizados por contratos que, apesar de não disciplinados diretamente pela lei, inspiram-se em contratos típicos.⁸⁰

Conforme apontado no item anterior, o modelo SaaS tem como objeto a licença de uso de *software* combinada com a oferta de recursos informáticos, proporcionados pela infraestrutura em nuvem.

Referidos recursos informáticos, são contratados diretamente pelo fornecedor do SaaS e são imprescindíveis para que o usuário tenha acesso ao *software* licenciado, a qualquer momento e de qualquer lugar. Em outras palavras, para que possa ser acessado pelo usuário, o SaaS deve estar instalado em uma plataforma (PaaS), que se utiliza de uma determinada infraestrutura (IaaS).

Além da responsabilidade pela contratação da infraestrutura, o fornecedor do SaaS tem, como obrigação, garantir o acesso e o regular funcionamento do *software* ao usuário, implementando funcionalidades e melhorias necessárias ao contínuo acesso ao programa de computador de qualquer local e a qualquer momento.

⁸⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*, 3. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 75 – 86.

Deste modo, o contrato que acoberta o negócio jurídico envolvendo o SaaS, parece não se limitar ao contrato típico de licença de uso de *software*, constante da Lei nº 9.609/98, apesar de buscar inspiração nesse modelo de contrato.

Isso porque, além de licenciar o uso do *software* o fornecedor assume a obrigação de manutenção da infraestrutura em nuvem necessária ao funcionamento do *software*, responsabilizando-se pela segurança do armazenamento de dados, bem como pelo funcionamento do *software* sempre em sua versão mais recente.

Em razão do acima, é possível afirmar que, os contratos envolvendo SaaS devem ser classificados como contratos mistos, eis que, apesar de não haver disciplina legal que trate especificamente sobre esse tipo contratual, referido contrato busca inspiração em contratos típicos.

Neste ponto, como aponta Fábio Ulhoa Coelho, os contratos mistos despertam uma rica discussão sobre a definição das normas jurídicas que lhe são aplicáveis, na medida em que se aproveitam de estruturas tipificadas em lei.⁸¹

Em breve resumo, a doutrina indica três teorias para a definição das normas aplicáveis aos contratos mistos. A primeira é a teoria da combinação, que propõe a aplicação direta das normas tipificadas para cada um dos elementos do contrato misto. A segunda, é a teoria da absorção, na qual deve levar em consideração o contrato típico preponderante dentre aqueles que inspiraram o contrato misto. A terceira, por sua vez, é a teoria da aplicação analógica, por meio da qual se pretende aplicar por analogia as normas aplicáveis ao contrato típico que se aproxime do contrato examinado.⁸²

Sobre o tema, Orlando Gomes aponta que as teorias apontadas acima, sozinhas, podem ser consideradas insuficientes para definir as normas aplicáveis aos contratos mistos, razão pela qual, propõe a solução eclética, defendendo o uso sistematizado das três teorias, conforme a espécie a ser regulada para maior precisão nesta definição.⁸³

Importante, ainda, tecer breves considerações acerca da unidade e pluralidade dos negócios jurídicos, Marcos Bernardes de Mello⁸⁴, aponta que, considera-se único “o negócio jurídico quando as suas disposições constituem um único indissociável, não se podendo separá-las em partes distintas sem descaracterizá-lo”. A pluralidade, por sua vez, “ocorre quando existem dois ou mais negócios jurídicos, cada um com sua especificidade própria”.

⁸¹ COELHO, Fábio Ulhoa. op. cit., 2012. pág. 85.

⁸² COELHO, Fábio Ulhoa. op. cit., 2012. pág. 75 – 86.

⁸³ GOMES, Orlando. *Contratos*. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 124 – 125.

⁸⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: plano da existência*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 220-221.

A unidade dos negócios jurídicos, todavia, não impede que em um mesmo negócio jurídico exista elementos jurídicos diversos, típicos ou atípicos, desde que exista subordinação do todo à especificidade deles e ao fim da estrutura negocial. Nesta hipótese, o negócio jurídico se torna complexo.

Assim, haverá complexidade quando existir a preponderância de um dos elementos, a qual todos os demais são subordinados, de modo que a combinação de elementos constitua um negócio jurídico único, indissociável. Haverá pluralidade, por sua vez, quando cada elemento possuir sua especificidade própria individualizada, havendo uma diversidade de negócios jurídicos individualizados.

Deste modo, quando há unidade, o negócio jurídico poderá ser unitário, havendo unicidade de todos os seus elementos (sujeito, objeto e exteriorizações de vontade), ou complexo, quando alguns desses elementos não é unitário, mas pelo menos um o é.

O contrato misto, portanto, é hipótese específica de complexidade objetiva, no qual a complexidade se revela em razão da pluralidade de elementos típicos de vários contratos constituindo um único indissociável.⁸⁵

Com base no acima, parece-nos que o SaaS, por ser composto de diversos elementos negociais indissociáveis que visam o fim de comum de disponibilização do *software* ao usuário por meio da internet, caracteriza-se como negócio jurídico único com complexidade.

Em outras palavras, o negócio jurídico celebrado no modelo SaaS é complexo por envolver uma série de elementos negociais (licença de uso de *software*, serviço de processamento, armazenamento etc.) e único na medida em que esses elementos negociais são indissociáveis entre si e visam uma finalidade em comum, a saber, a licença de uso do *software*.

Conforme aponta Tathiane Piscitelli, os negócios jurídicos possibilitados pelo *cloud computing*, como é o caso do SaaS, são compostos de uma diversidade de elementos negociais indissociáveis, “de forma que parece adequado supor que a unidade contratual não pode ser desmembrada, apresentando-se juridicamente e economicamente impossível obter o resultado sem o concurso de todas as prestações envolvidas no negócio”⁸⁶.

Deste modo, enquanto a licença de uso de *software* tradicional é embasada por contrato típico⁸⁷, pressupondo negócio jurídico único com unitariedade, o *software as a service* é embasado por contrato misto, pressupondo negócio jurídico único, todavia, com complexidade.

⁸⁵ PISCITELLI. Tathiane. op. cit., 2018, p. 361.

⁸⁶ PISCITELLI. Tathiane. op. cit., 2018, p. 363.

⁸⁷ De licença de uso de *software*.

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITES À INTERPRETAÇÃO.

No presente capítulo abordaremos o sistema constitucional brasileiro, analisando a repartição das competências tributárias e os limites interpretativos dos vocábulos escolhidos pelo constituinte para delimitar as materialidades suscetíveis de serem tributadas pelos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, de modo a possibilitar a delimitação do critério material do ICMS e do ISS.

2.1. Sistema Constitucional e competência tributária

Conforme lição do professor Geraldo Ataliba, a Constituição é o complexo de normas fundamentais de um determinado país, formando um sistema composto por “um conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”⁸⁸.

A Constituição é fundamento último de validade semântica do sistema do direito positivo que, por sua vez, é constituído por diversos subsistemas, dentre os quais o sistema ou subsistema constitucional tributário, caracterizado pelo conjunto de normas constitucionais que tratam direta ou indiretamente de matéria tributária.⁸⁹

Quanto à categoria, os sistemas constitucionais tributários podem ser rígidos ou flexíveis, de modo que quanto maior a liberdade concedida ao legislador ordinário para moldar o sistema tributário e “adaptá-lo às necessidades emergentes ou às solicitações das mutações sociais e econômicas, da forma mais ampla e livre”⁹⁰, maior a flexibilidade do sistema.

O sistema constitucional tributário brasileiro é da categoria dos rígidos na medida em que, ao repartir as competências tributárias, estipulou-se de forma rígida as materialidades suscetíveis de serem tributadas pelos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, não deixando margem para o legislador infraconstitucional remodelar o sistema tributário.⁹¹

Em outras palavras, o legislador infraconstitucional não é livre para escolher os fatos que pretende tributar, pelo contrário, a Constituição traçou de forma minuciosa o campo e os

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, 1966, p. 223.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de direito tributário* – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 171 -174.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. op. cit., 1966, p. 223.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2012, p. 171.

limites da tributação, “erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributos”⁹².

Em razão de seu papel fundamental na interpretação e compreensão do texto constitucional, importante traçar breves comentários sobre os princípios federativo, da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, caracterizados como princípios norteadores do sistema constitucional tributário brasileiro.

Dentre as linhas mestras formadoras do Estado brasileiro, tem-se o princípio federativo, inscrito no artigo 1º da Constituição Federal e alçado à cláusula pétrea por força do §4º do artigo 60 da Carta Republicana, segundo o qual o a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”, todos autônomos dentro da organização político-administrativa do Estado brasileiro⁹³.

Em âmbito tributário, ao garantir a autonomia recíproca e igualdade hierárquica entre União, Estados e Municípios, o princípio federativo limita a instituição e arrecadação de tributos nos limites da competência fixada pelo texto constitucional, evitando a invasão de competências tributárias e a “guerra fiscal” entre entes políticos.

O princípio da legalidade, por sua vez, apesar de se projetar sobre todos os domínios do direito⁹⁴, ganha especial importância em âmbito de tributário ao determinar que a inserção, pelos entes políticos, de normas tributárias que visem a instituição ou majoração de tributos deve ocorrer por meio de lei, de modo a garantir “segurança jurídica aos cidadãos na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes”⁹⁵.

Já o princípio da tipicidade é consequência do princípio da legalidade e envolve duas dimensões em âmbito tributário, a legislativa e a fática. No plano legislativo a tipicidade exige que os elementos da hipótese tributária sejam especificados, em lei, com clareza e precisão. No plano fático, por sua vez, a tipicidade exige o perfeito enquadramento do fato à norma, de modo que para a configuração do fato jurídico tributário, o fato da vida real deve satisfazer todos os critérios da hipótese tributária.⁹⁶

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 237.

⁹³ Constituição Federal. “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

⁹⁴ Constituição Federal. “Art. 5º. II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2015, p. 301.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2012, p. 291.

O princípio da segurança jurídica, efetivado pela atuação de princípios como o da legalidade, anterioridade, igualdade e irretroatividade, garante a previsibilidade das condutas sujeitas aos efeitos da norma tributária e a confiança no ordenamento jurídico, possibilitando que a sociedade possa prever os efeitos jurídicos aplicáveis às suas condutas e planejar suas ações futuras.⁹⁷

Portanto, ao (i) garantir, e ao mesmo tempo limitar, a instituição e arrecadação de tributos nos limites da competência fixada pelo texto constitucional (princípio federativo), (ii) exigir a existência de lei, dispondo com clareza e precisão a hipótese tributária, bem como a perfeita subsunção do fato da vida real aos critérios da hipótese tributária para a configuração do fato jurídico tributário (princípio da legalidade e da tipicidade) e (iii) garantir previsibilidade e confiança no ordenamento jurídico (princípio da segurança jurídica), os princípios analisados reforçam a rigidez da repartição das competências tributárias e das materialidades suscetíveis à tributação pelos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, de modo a não deixar espaço a ampliações interpretativas.

2.1.1. A rígida discriminação das competências e os conceitos constitucionais como balizadores à atividade impositiva

Ao repartir as competências tributárias, a Constituição Federal estipulou de forma rígida as materialidades suscetíveis de serem tributadas pelos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, fazendo referência a vocábulos como, importação, exportação, renda, doação, mercadorias, serviços etc.

Como leciona Paulo Ayres Barreto⁹⁸, referidos vocábulos possuem típico caráter conceitual, evidenciando os limites do exercício da competência tributária, sendo vedado, via de consequência, ao legislador tributário “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias”⁹⁹.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2015, p. 277.

⁹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 55.

⁹⁹ “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.”

Isso porque, como bem aponta Luciano Amaro, “o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito”¹⁰⁰.

Em outras palavras, sempre que o constituinte não faz ressalva expressa a determinado conceito utilizado no texto constitucional é porque optou por utilizar o significado empregado no direito privado, já assimilado pelas práticas de uso do meio que se insere.

Servindo os conceitos constitucionais como balizas ao exercício da competência tributária, não se pode admitir que o legislador infraconstitucional, ou o aplicador do direito, ressignifiquem os conceitos utilizados pelo constituinte sob pena de desestruturação da própria repartição constitucional de competências tributárias.

Referidos esclarecimentos são de extrema importância para a verificação dos pressupostos de incidência do ICMS e do ISS.

2.2. Das operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS

O constituinte elegeu cinco materialidades distintas suscetíveis de tributação pelo ICMS, a saber, (i) “operações relativas à circulação de mercadorias”, (ii) “serviços de transporte interestadual intermunicipal”; (iii) serviços de “comunicação”; (iv) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹⁰¹

Dentre as referidas materialidades, será investigada, no presente trabalho, apenas àquela concernente às “operações relativas à circulação de mercadorias”, que interessa à análise da tributação das operações de licença de uso de *software as a service*.

Importante notar que, para fins de tributação por meio desta materialidade do ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e se complementam, de modo que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que tenham por objeto a circulação de mercadorias.¹⁰²

¹⁰⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 306.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42-43.

¹⁰² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. *Núcleo da definição do ICM*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 102 - 104.

De início, entendemos que o vocábulo “operação”, deve ser compreendido como o ato negocial necessário para a ocorrência da circulação, na medida em que, inexistindo operação jurídica não haverá a circulação da mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Mello, aponta que a “circulação” deve ser compreendida como fenômeno jurídico decorrente de operação jurídica (ato negocial), de modo que haverá a incidência do ICMS apenas em operações que promovam a circulação jurídica da mercadoria com efetiva transferência de sua titularidade.¹⁰³

Compartilhando do entendimento de que o critério material do ICMS compreende apenas atos negociais que acarretem efetiva transmissão da propriedade, o professor Paulo de Barros Carvalho aponta que “circulação, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio”¹⁰⁴.

Em que pesem os entendimentos acima, dos quais compartilhamos, parte da doutrina fundamenta que não há necessidade de efetiva transferência de propriedade da mercadoria para fins de incidência do ICMS. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado aponta que pode haver circulação de mercadoria passível de incidência do ICMS, ainda que não tenha havido mudança de propriedade, desde que o bem “saia da posse da unidade econômica em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo”¹⁰⁵.

Apesar da ausência de unanimidade na doutrina, fato é que, ao analisar a incidência do ICMS sobre a integração ao ativo fixo de bens produzidos pelo próprio contribuinte, no ano de 2002¹⁰⁶, e sobre a entrada de mercadoria importada do exterior mediante operação de arrendamento mercantil, nos anos de 2007¹⁰⁷ e 2014¹⁰⁸, o Tribunal Pleno do STF afastou a incidência do ICMS sobre referidas operações, consolidando o entendimento, do qual compartilhamos, de que a incidência do ICMS ocorre apenas naquelas operações em que há efetiva transferência de propriedade do bem.

Referido entendimento foi, inclusive, confirmado, quando do julgamento do RE nº 540.829, oportunidade na qual o Tribunal Pleno reiterou seu entendimento pela não incidência

¹⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 13, 15-16.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2015, p. 754

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 26-27.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 158.834*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 23 janeiro 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 05 nov. 2003.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 461.968*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 30 maio 2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 24 ago. 2007.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 226.899/SP*. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relatora para o Acórdão: Ministro Cármen Lúcia. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 out. 2014. Publicação: DJ, 11 dez. 2014.

do ICMS sobre a entrada mercadoria importada do exterior mediante operação de arrendamento mercantil, pacificando a orientação de que haverá a incidência do ICMS “somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda)”.¹⁰⁹

Naquela ocasião, o STF revisitou seu entendimento sobre a incidência do ICMS em operações de *leasing* internacional, debatendo sobre a possível incompatibilidade entre os entendimentos manifestados no RE nº 206.069¹¹⁰, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, e no RE nº 461.968, de relatoria do Ministro Eros Grau, bem como sobre a ocorrência de “ampliação” da hipótese de incidência do ICMS em razão da Emenda Constitucional nº 33 que alterou a redação da alínea “a”, do inciso IX, do §2º do artigo 155 da Constituição Federal¹¹¹, de modo a prever a incidência do imposto estadual sobre a entrada de bem ou mercadoria” importado do exterior.

Para o então relator, Ministro Gilmar Mendes, não haveria como subsistir a orientação fixada pelo STF no RE nº 461.968, no sentido de se exigir que o bem importado, por meio de arrendamento mercantil internacional, deva ter a propriedade transferida para o arrendatário para que se viabilize a incidência do ICMS, na medida em que tal entendimento, “convolar-se-ia em obstáculo à própria teleologia da norma constitucional derivada, uma vez que não há como normas de direito interno tutelarem contratos internacionais desse tipo”¹¹².

De acordo com o Ministro relator, a Corte deveria revisar seu entendimento, acolhendo os fundamentos do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie quando do RE nº 206.069, no sentido de “garantir a incidência do ICMS na importação de bem e mercadoria do exterior, independentemente do contrato internacional celebrado”¹¹³ e da efetiva transferência de titularidade do bem importado.

Após intenso debate, todavia, a maioria dos Ministros, seguindo a divergência aberta pelo Ministro Luiz Fux, pacificou o entendimento de que (i) as situações tratadas no RE nº 206.069 e no RE nº 461.968 eram opostas, na medida em que o primeiro tratou de *leasing* no qual o bem seria inequivocamente adquirido pelo importador, enquanto o último tratou de

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 540.829/SP*. Repercussão Geral. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Relator para o Acórdão: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 11 set. 2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 17 nov. 2014.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 206.069*. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 01 set. 2005. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 01 set. 2006.

¹¹¹ “Art. 155. §2º. IX. a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;”

¹¹² Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 540.829. p. 8.

¹¹³ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 540.829. p. 11.

contrato de *leasing* no qual não haveria aquisição, bem como que (ii) a incidência do ICMS pressupõe a transferência do domínio do bem.

No mesmo sentido, ao analisar a incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimento de uma mesma empresa, o STJ afastou a incidência do imposto estadual sobre referidas operações, pacificando, em sede de julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, o entendimento de que a circulação de mercadoria sujeita a incidência do ICMS, “refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”¹¹⁴.

O entendimento acima, pacificado pelo STJ, foi, inclusive, recentemente confirmado em sede de repercussão geral pelo Tribunal Pleno do STF, quando da análise do ARE nº 1.255.885¹¹⁵, oportunidade em que se fixou a tese de que “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Como apontado pelo Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do ARE nº 1.255.885 estava “em xeque o conceito de “circulação de mercadorias”, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal”, sendo necessário ratificar a jurisprudência pacífica do STF no sentido de que “o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de propriedade do mesmo contribuinte não configura circulação de mercadoria, descaracterizando-se o fato gerador de ICMS”.¹¹⁶

Deste modo, resta sedimentado pelos Tribunais Superiores, e por relevante parte da doutrina, o entendimento, defendido neste estudo, no sentido de que apenas a circulação jurídica de mercadoria, com fim de mercancia, e que acarreta a efetiva transferência de titularidade da mercadoria estará sujeita ao ICMS.

2.2.1. Do conceito constitucional de mercadoria para fins de incidência do ICMS

Como vimos, sempre que o constituinte faz referência a conceitos e institutos de direito privado para distribuir as competências tributárias, sem alterá-los de forma expressa, é porque

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.125.133/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 28 ago. 2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 10 set. 2010.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.255.885*. Repercussão Geral. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 15 ago. 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 15 nov. 2020.

¹¹⁶ Trecho do voto do Ministro Dias Toffoli. Re nº ARE nº 1.255.885. p. 6 - 11.

optou por empregar o conceito com a mesma conformação que lhe dava o direito privado à época da promulgação da Constituição.

Em relação ao conceito de “mercadoria”, Rubens Requião, define a mercadoria, para o direito comercial, como bem que possui os seguintes atributos: (i) corporalidade, de modo a se distinguir dos direitos e dos bens imateriais; (ii) mobilidade, que o diferencia dos bens imóveis; (iii) aptidão para o tráfico; (iv) valor patrimonial próprio inerente ao próprio bem; e (v) permanência atual no tráfico mercantil.¹¹⁷

Deste modo, inexistindo ressalva expressa na constituição, entendemos que deve se aplicar o conceito de mercadoria tipicamente alusivo ao direito privado, como bem móvel e corpóreo sujeito à mercancia, já assimilado pelas práticas de uso do meio que se insere.

Como bem aponta o professor Roque Antonio Carrazza¹¹⁸, “insistimos em que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido”.

Em que pese o entendimento acima, defendido também por José Eduardo Soares de Melo¹¹⁹, há quem defenda a necessidade da “evolução” ou ao menos “adequação” do conceito de mercadoria em razão da profunda alteração no modo de agir da sociedade diante da relevante evolução tecnológica ocorrida ao longo dos últimos anos.

Neste sentido, Simone Rodrigues Costa Barreto defende “ser inexorável, diante da realidade atual, a mutação do conceito constitucional de mercadoria, para considerá-la também os bens incorpóreos, ou virtuais, objeto de comércio”¹²⁰ e Luciano Garcia Miguel considera “bem ‘virtual’ para efeito da incidência do ICMS, os mesmos bens que, até um certo momento do desenvolvimento tecnológico, necessitavam de um invólucro material para ser possível a sua comercialização”¹²¹.

Não obstante os respeitáveis entendimentos acima, somos da opinião de que, em uma interpretação sistemática da Constituição, o termo mercadoria, sobre o qual incide o ICMS, parece ter sido empregado na acepção estrita do direito privado, como bem corpóreo e autônomo, tanto que para incluir a energia elétrica, bem imaterial, no âmbito de incidência do ICMS foi necessária a inclusão de ressalva expressa no texto constitucional.

¹¹⁷ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. V. 1, 34. ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 373.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit. p. 48.

¹¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit.*, p. 17.

¹²⁰ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 199.

¹²¹ MIGUEL, Luciano Garcia. *A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 116.

Neste sentido, entendemos que, sob os alicerces da Constituição, será passível de incidência do ICMS apenas o ato negocial que acarreta transferência de titularidade de bem móvel corpóreo, destinado à mercancia.

No âmbito da jurisprudência dos Tribunais Superiores, o tema relativo ao conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, ganhou relevância justamente em razão da ascensão das operações com bens imateriais.

Ao analisar a incidência do ICMS sobre operações com *software*, em um primeiro momento, partindo do conceito de mercadoria consolidado pela doutrina majoritária, o STF, ao julgar o RE nº 176.626, manifestou o entendimento de que o conceito de mercadoria não inclui os bens incorpóreos, afastando a incidência do ICMS sobre as operações de licença de uso de *software*.

Todavia, em um segundo momento, ao julgar a Medida Cautelar na ADI nº 1.945 o STF sinalizou, em juízo provisório, a possibilidade de incidência do ICMS sobre *softwares* transacionados por meio de *download*, tendo sido aventado que a mudança na realidade, acarretada pela ascensão dos negócios jurídicos realizados por transferência eletrônica, pode afetar a interpretação do texto constitucional, sugestionando uma possível evolução do conceito de mercadoria para fins tributários.¹²²

De todo modo, apesar de uma possível mudança de paradigma decorrente do entendimento manifestado em caráter provisório pelo STF quando da análise da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, no sentido de se permitir uma mutação do conceito de mercadoria para possibilitar a incidência do ICMS sobre bens imateriais, parece-nos que, até o momento, a jurisprudência corrobora com o entendimento defendido no presente estudo, no sentido de que o critério material do ICMS é o ato negocial que acarreta na transferência de titularidade de bem móvel corpóreo, destinado à mercancia.

2.3. Do conceito de serviço tributável pelo ISS

Como materialidade suscetível de ser tributada pelo ISS o constituinte elegeu os “serviços de qualquer natureza” não compreendidos no âmbito de incidência do ICMS e “definidos em lei complementar”.

Estão compreendidos no campo de incidência do ISS, portanto, os “serviços de qualquer natureza”, desde que (i) não compreendidos no âmbito de incidência do ICMS e (ii) definidos

¹²² A análise aprofundada dos precedentes apontados acima, será realizada posteriormente, quando da análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre as operações com *softwares*.

em Lei Complementar, sendo necessário, todavia, definir o conceito de serviço a que faz referência o legislador constituinte.

A exemplo do conceito de mercadoria, predomina na doutrina o entendimento de que o conceito de serviço apontado pelo constituinte é aquele tipicamente alusivo ao direito privado, na medida em que ao não conceituar de forma diversa o constituinte aceitou o conceito de serviço empregado no direito privado.

Neste ponto, ao analisar o plano jurídico-privado, Aires Fernandino Barreto aponta que serviço “é o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros”¹²³.

Acompanhado por outros renomados juristas, como Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo, Marçal Justen Filho aponta que serviço, para fins de incidência do ISS, é “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado”¹²⁴.

Em pese o entendimento majoritário da doutrina, no sentido de conceituar o serviço como obrigação de fazer, consistente em esforço humano em favor de terceiro, há autores que defendem que o conceito de serviço deve ter sentido mais amplo do que aquele vinculado a uma obrigação de fazer.

Dentre esses juristas, Bernardo Ribeiro de Moraes, apontando a necessidade de maior união entre a economia e o direito no Brasil, sustenta que o conceito de serviço deve se basear na classificação econômica entre bens materiais e imateriais, de modo que todas as atividades que não constituam circulação de bens corpóreos, devem ser tributadas pelo ISS.¹²⁵

Adepto à doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, José Alberto Oliveira Macedo argumenta que, se o constituinte se preocupou em excluir expressamente do conceito de serviços de qualquer natureza, os serviços de comunicação de competência estadual, é porque estes serviços também foram considerados pelo constituinte como serviços de qualquer natureza. Neste condão, aproximando-se o serviço de comunicação mais da cessão de um direito do que de uma obrigação de fazer propriamente dita, defende o autor que “o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza comporta amplitude semântica mais ampla, de origem econômica, e não de direito civil”¹²⁶.

¹²³ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. pág. 29

¹²⁴ JUSTEN FILHO. Marçal. *O Imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1985. p. 83.

¹²⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto sobre serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário* (Coord.). São Paulo: Saraiva e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982, p. 374.

¹²⁶ MACEDO. José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 84-85.

Apesar da coerência dos argumentos veiculados pelos autores acima, entendemos que só pode caracterizar prestação de serviço, efetiva obrigação de fazer consistente em esforço humano, que vise a produção de bem material ou imaterial em favor de terceiro.

Isso porque, parece-nos que a dicotomia entre bens materiais e imateriais pouco importa para fins de incidência do ISS, eis que esse imposto deve gravar a “prestação” do serviço, sendo irrelevante o resultado dessa prestação se traduzir em um bem material ou imaterial.¹²⁷

Ademais, o conceito de serviço como “bem imaterial”, além de ir de encontro a etimologia do signo escolhido pelo constituinte como critério material do imposto, tende a acarretar, em última instância, em uma tributação por exclusão, no sentido de se tributar pelo ISS tudo aquilo que não for tributável pelo ICMS, o que não parece ser o desejo do constituinte que, como já apontado, cuidou de prever a competência residual da União para instituir impostos sobre materialidades não previstas na Constituição¹²⁸.

2.3.1. Do conceito de serviço na jurisprudência do STF

Em âmbito jurisprudencial, ao analisar a incidência do imposto sobre serviços em operações de locação antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 112.947¹²⁹, apegando-se a uma interpretação econômica do conceito de serviço, apontou que, deve-se levar “em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação”, entendendo pela incidência do imposto sobre a referida atividade.

Tal entendimento, todavia, foi superado, em meados de 2001, quando do julgamento do emblemático RE nº 116.121¹³⁰, no qual o Tribunal Pleno do STF entendeu, por maioria, pela não incidência do ISS sobre a locação de bens, apontando que “o ISS somente pode incidir sobre obrigação de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens imóveis”¹³¹ que configura verdadeira obrigação de dar.

¹²⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. op. cit., p. 288.

¹²⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 43.

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 112.947*. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento: 19 jun. 1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 07 ago. 1987

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 116.121*. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 11 out. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 25 maio 2001.

¹³¹ Trecho do voto do Ministro Celso de Melo. Re nº 116.121. p. 40.

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio, iniciando a divergência do voto do Relator, Ministro Octavio Gallotti, esclareceu que “há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”, sendo acompanhado pela maioria dos Ministros presentes.

Ocorre que, apesar da definição de serviço como obrigação de fazer quando do julgamento do emblemático RE nº 116.121, em julgados posteriores o Supremo Tribunal Federal passou a sinalizar a adoção de um conceito “mais amplo” de serviço.

De modo a ilustrar a relativização do conceito de serviço pelo STF apresentamos, abaixo, tabela com síntese dos entendimentos manifestados pela Corte sobre o tema, que serão objeto de análise aprofundada nos próximos parágrafos.

Ano	Julgado	Tema analisado	Racional apresentado pelo STF
2000	RE nº 116.121	Locação de bens imóveis	"O ISS somente pode incidir sobre obrigação de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens imóveis".
2009	RE nº 547.245	<i>Leasing</i> financeiro	"No arrendamento mercantil (<i>leasing</i> financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir".
2017	RE nº 651.703	Operadoras de Planos de Saúde	O conceito de serviço não se restringe a uma obrigação de fazer, representando o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.
2020	RE nº 603.136	Contrato de franquia	O conceito de serviço não se restringe a uma obrigação de fazer, "o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar".
2020	RE nº 634.764	Venda de cupons de apostas	O conceito de serviço não se restringe a uma obrigação de fazer, "tradicionalmente, serviços são conceituados como “o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material”.
2020	ADI nº 3.142	Locação, e congêneres, de ferrovia, rodovia, postes, cabos etc.	“Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer, [...]estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, [...] será cabível, a priori , a cobrança do imposto municipal.”

2.3.1.1. RE nº 547.245: ISS e contratos de leasing financeiro

No ano de 2009, quando da análise do RE nº 547.245¹³², apesar de o STF ter reconhecido a incidência do ISS sobre contratos de *leasing* financeiro sob o argumento principal de que o núcleo da referida atividade é o financiamento, caracterizando uma obrigação de fazer, em uma análise mais aprofundada do julgado, percebe-se que uma das justificativas do voto do Ministro Relator Eros Grau, acompanhado pela maioria dos Ministros da Corte, foi justamente de que “há serviços [para fins de ISS] que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos que define o direito privado”¹³³.

Referida fundamentação foi adotada expressamente pelo Ministro Joaquim Barbosa, que acompanhando o voto do Relator apontou que “ideias como a divisão das obrigações de ‘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”¹³⁴.

Naquela oportunidade, o Ministro Marco Aurélio, abrindo divergência ao voto do Relator, advertiu que o Tribunal Pleno, quando do julgamento do RE nº 116.121, defrontou-se com “situação que guarda semelhança absoluta com a espécie e concluiu pela inconstitucionalidade da norma” e, expressando seu receio sobre a possibilidade de alteração do entendimento da Corte em razão da mudança de sua composição, arrematou:

“São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do supremo, mas o Direito posto continua o mesmo”¹³⁵.

No entanto, a maioria dos ministros presentes acompanharam o entendimento do Relator, Eros Grau, no sentido de que reconhecer a constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de *leasing* financeiro.

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 547.245*. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 02 dez. 2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 05 mar. 2010.

¹³³ Trecho do voto do Ministro Eros Grau. RE nº 547.247. p. 13.

¹³⁴ Trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa. RE nº 547.245. p. 21.

¹³⁵ Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio. RE nº 547.245. p. 40.

2.3.1.2. RE nº 651.703: ISS e atividades de Operadoras de Planos de Saúde

No ano de 2017, ao julgar em sede de repercussão geral o RE nº 651.703¹³⁶, que tratou sobre a incidência do ISS em atividades realizadas por Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde, a maioria dos ministros do STF acompanhou o voto do Ministro Relator Luiz Fux que, respaldando-se no entendimento veiculado quando da análise da incidência do ISS sobre operações de *leasing* financeiro¹³⁷, apontou que “a classificação das obrigações em ‘obrigação de dar’, de ‘fazer’ e ‘não fazer’, tem cunho eminentemente civilista”, razão pela qual, “não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada com *grano salis*”¹³⁸.

A controvérsia em referido julgado, residia na possibilidade de incidência do ISS sobre as atividades realizadas por Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde, consistente na “cobertura dos gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde”.

De acordo com o Ministro Relator, o conceito de serviço não é vinculado ao direito civil e restrito a uma obrigação de fazer, mas deve representar o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”¹³⁹.

Isso porque, de acordo com o Ministro, o Direito Tributário possui conceitos implícitos próprios, que não podem ser balizados ou direcionados pelo legislador infraconstitucional, sob pena de o Código Tributário Nacional impor uma submissão da Constituição ao Direito Privado.

Após apontar que cabe à Lei Complementar, justamente “ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes”¹⁴⁰, o Ministro concluiu que atividade realizada pelas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde constitui prestação de serviços sujeitando-se à incidência do ISS.

Em postura menos radical do que a adotada pelo Ministro Relator, o Ministro Edson Fachin fundamentou a incidência do ISS sobre a operação em análise na medida em que tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim consubstanciam obrigações de fazer, relacionadas ao

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 651.703/PR*. Relator: Min. Luis Fux. Julgamento: 29 set. 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 26 abr. 2017.

¹³⁷ RE nº 547.245.

¹³⁸ Trecho do voto do Ministro Luiz Fux. RE nº 651.703. p. 17.

¹³⁹ Trecho do voto do Ministro Luiz Fux. RE nº 651.703. p. 21.

¹⁴⁰ Trecho do voto do Ministro Luiz Fux. RE nº 651.703. p. 22.

fornecimento dos serviços constantes na cobertura contratual, realizados por terceiros, mediante o pagamento de mensalidades, sendo que o fato gerador da obrigação tributária se daria com a administração do plano realizada pela própria operadora.

Para o Ministro Edson Fachin, “não apenas os contratos cuja obrigação de fazer está claramente especificada e identificada imediatamente [...] mas também outros tipos contratos escondem uma prestação de serviços especial, como é o caso, ao meu ver, dos contratos de prestação de serviços de saúde”¹⁴¹.

Novamente abrindo a divergência, o Ministro Marco Aurélio apontou que o entendimento veiculado quando do julgamento do RE nº 116.121, no sentido de que os serviços tributáveis pelo ISS devem consubstanciar obrigações de fazer, não havia sido superado quando do julgamento do RE nº 547.245, na medida em que, apesar de se ter aventado uma interpretação mais ampla do conceito de serviço, referido julgado levou em consideração que a atividade de *leasing* financeiro, possuía como núcleo uma obrigação de fazer, caracterizada pelo financiamento, tanto que a Súmula Vinculante nº 31¹⁴² permaneceu incólume.

Os demais Ministros, no entanto, acompanharam o entendimento do Relator, Ministro Luiz Fux, no sentido de que cabe à Lei Complementar “definir” os serviços de qualquer natureza passíveis de serem tributados pelo ISS, sendo possível a inclusão, pelo legislador complementar, de serviços “que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo”.

Apesar de se ter apontado, como razão de decidir, que o núcleo da atividade em análise caracterizaria prestação de serviços sujeita ao ISS, fato é que a ementa do Acórdão seguiu fielmente o voto do Ministro Luiz Fux, sinalizando que o Tribunal Pleno teria caminhado no sentido de fortalecer o papel da Lei Complementar como definidora das atividades sujeitas ao ISS relativizando, ainda que indiretamente, o conceito de serviço vinculado ao direito civil.

2.3.1.3. RE nº 603.136: ISS e contratos de franquia

Recentemente, o plenário do Supremo Tribunal Federal voltou a analisar o tema relativo ao critério material do imposto sobre serviços em duas novas oportunidades, ambas em sede de repercussão geral e sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

¹⁴¹ Trecho do voto do Ministro Edson Fachin. RE nº 651.703. p. 3.

¹⁴² Súmula Vinculante nº 31. “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

A primeira análise ocorreu em 29 de maio de 2020, quando do julgamento do RE nº 603.136¹⁴³, ocasião na qual o Supremo Tribunal Federal, por oito votos a dois, firmou o entendimento de que é constitucional a incidência do ISS sobre contratos de franquia.

Naquela oportunidade, os Ministros acompanharam o voto do Ministro Gilmar Mendes, que sublinhou que “a velha distinção entres ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de ‘serviço de qualquer natureza’”¹⁴⁴, na medida em que o contrato de franquia, tendo natureza híbrida, compreende tanto obrigações de fazer quanto obrigações de dar.

Citando como exemplo a atividade de locação, que não é tributada pelo ICMS nem pelo ISS, sustentou o Ministro relator que, em razão da unidade do contrato de franquia no qual várias atividades são reunidas em um único negócio jurídico, não se deve segregar, para fins fiscais, a atividade-fim e atividades-meio constantes do referido contrato sob pena de criação de ‘vazios’ no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e Municípios, fatos livres de tributação”¹⁴⁵.

O Ministro advertiu, ainda, que cabe ao Supremo Tribunal Federal não apenas a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, “mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos”¹⁴⁶.

Após analisar os precedentes do STF sobre o conceito de serviço, concluiu o Ministro que “de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar”¹⁴⁷.

Com base nos argumentos acima, o Ministro pontuou que não condiz com a realidade comercial pretender que o contrato de franquia se resuma a uma simples cessão de direito, na medida em que, “há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado)”¹⁴⁸, que justifica, com base no mesmo raciocínio aplicado no julgamento do RE nº 592.905, em que se discutia a tributação de *leasing* financeiro, e reiterado quando do julgamento do RE nº 651.703, em que se discutiu a tributação das operadoras de planos de saúde, a incidência do ISS sobre estas operações.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 603.136*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 29 maio 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 16 jun. 2020.

¹⁴⁴ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 19.

¹⁴⁵ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 25.

¹⁴⁶ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 14.

¹⁴⁷ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 25.

¹⁴⁸ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 20.

Em que pese o voto do Ministro Marco Aurélio que, novamente fez referência ao entendimento pacificado da Corte pela Súmula nº 31¹⁴⁹, apontando a necessidade de análise da atividade preponderante no âmbito de contratos híbridos, a maioria dos Ministros acompanhou o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, reconhecendo a incidência do ISS sobre contratos de franquia.

2.3.1.4. RE nº 634.764: ISS e venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas

O mesmo ocorreu quando do julgamento do RE nº 634.764¹⁵⁰, realizado em 08 de junho de 2020, no qual o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reforçou o entendimento do papel da legislação complementar em indicar os serviços passíveis de incidência do ISS e entendeu pela incidência do referido imposto sobre as atividades de venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas.

Nessa oportunidade, apesar de fundamentar seu entendimento pela incidência do ISS sobre as atividades em referência em razão da existência de esforço humano prestado em favor de terceiro com finalidade econômica, o relator, Ministro Gilmar Mendes, reiterou que “a clássica distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer nem sempre vai ser suficiente para enquadrar uma determinada atividade no conceito de serviço de qualquer natureza previsto no texto constitucional”¹⁵¹, defendendo a classificação de serviço como bem imaterial destinado à satisfação de uma necessidade, conforme doutrina de Bernardo Ribeiro.

Apesar de pouco esclarecedor, o voto do Ministro Relator, tratou o tema com maior cautela do que o Ministro Luiz Fux quando do julgamento do RE nº 651.703, ao apontar que, apesar de ser tarefa do legislador complementar indicar os serviços tributáveis pelo ISS, “há limites a serem observados pela atividade legislativa e que representam balizas à própria atividade impositiva”¹⁵².

Novamente o Ministro Marco Aurélio, que sustentou a incompatibilidade do enquadramento da venda de apostas como serviço sob pena de usurpação da repartição constitucional de competências, restou vencido, fixando-se a tese de que “é constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de

¹⁴⁹ Relativa à necessidade de uma obrigação de fazer a respaldar a incidência do ISS.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 634.764*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 08 junho 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 01 jul. 2020.

¹⁵¹ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 634.764. p. 8.

¹⁵² Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 634.764. p. 4.

loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003).”

2.3.1.5. ADI nº 3.142: ISS e locação, e congêneres, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

No mesmo sentido, em 05 de agosto de 2020, ao analisar a ADI nº 3.142¹⁵³ que tratava da incidência do ISS sobre a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, nos moldes do item 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o Tribunal Pleno reforçou seu entendimento no sentido de que “nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer, [...] estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, [...] será cabível, a **priori**” a incidência do ISS.

De acordo com o relator, Ministro Dias Toffoli, apesar de que nas atividades de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, quando isoladamente consideradas prevaleça a natureza de uma simples obrigação de dar, “quando as mesmas situações estiverem baralhadas com alguma obrigação de fazer, isto é, quando elas integrarem relação mista ou complexa em que não for passível claramente separá-las de uma obrigação desse tipo”, será cabível, em princípio, a incidência do ISS¹⁵⁴.

De modo a ilustrar o seu raciocínio, o Ministro citou hipótese na qual um contrato de locação de ferrovia prevê, além da obrigação de dar relacionada à locação, a obrigação de manutenção da própria ferrovia. Nessa hipótese, de acordo com o Ministro, havendo obrigação de fazer no bojo contratual, restaria possível a incidência do ISS.

Em outras palavras, o Ministro apontou que será possível a cobrança do ISS sempre que as obrigações de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso previstas pelo item 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 integrarem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente separá-las de uma obrigação de fazer.

Novamente, o Ministro Marco Aurélio iniciou a divergência, apontando a necessidade de análise da atividade preponderante no âmbito de contratos híbridos e defendendo que as atividades analisadas consubstanciam verdadeiras obrigações de dar e não de fazer, todavia, a

¹⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de Inconstitucionalidade nº 3.142*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 05 agosto 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 09 out. 2020.

¹⁵⁴ Trecho do voto do Ministro Dias Toffoli. ADI nº 3.142. p. 14.

maioria do Ministros acompanhou o voto do Ministro Dias Toffoli, reconhecendo a incidência do ISS sobre as operações em referência, caso tais operações envolvam relações mistas ou complexas em que não seja possível segmentar as obrigações de dar e de fazer.

Com base no histórico de julgamentos acima, em que pese não concordarmos com as conclusões construídas quando do julgamento do RE nº 651.703, do RE nº 603.136 e do RE nº 634.764 e da ADI nº 3.142, parece-nos inquestionável que o Supremo Tribunal Federal, por meio de um fortalecimento do papel da Lei Complementar como veículo definidor da materialidade do ISS, vem sinalizado uma relativização do conceito de serviço, de modo a permitir a sua incidência sobre negócios jurídicos mistos, que envolvem obrigações de dar e de fazer.

2.3.2. Considerações sobre a relativização do conceito de serviço sinalizada pelo STF

Em que pese a pretensão de adoção de um conceito mais amplo de serviço pelo Supremo Tribunal Federal, há limites e parâmetros para a interpretação dos signos escolhidos pelo constituinte como critério material dos tributos, sendo que ao defender a inexistência de conceitos constitucionais como pretendeu o Ministro Eros Grau no RE nº 651.703, abre-se a possibilidade de interpretações de todo o tipo, que tendem a ampliar demasiadamente a hipótese de incidência do ISS, possibilitando a sua incidência, inclusive, por analogia, como adverte Tathiane Piscitelli¹⁵⁵.

Conforme se depreende das lições do professor Paulo de Barros Carvalho, compete à lei complementar apenas auxiliar na delimitação do critério material do ISS, indicando quais atividades se inserem no âmbito de incidência desse imposto, devendo observar, todavia, “a rígida demarcação constitucional das competências tributárias”¹⁵⁶.

Nesse sentido, argumentar pela incidência do ISS sobre toda e qualquer atividade indicada em Lei Complementar como serviço, estimula o alargamento do critério material desse imposto por meio de legislação infraconstitucional, especialmente em um cenário no qual o STF reconheceu, em sede de repercussão geral, que “é taxativa a lista de serviços sujeitos ao

¹⁵⁵ PISCITELLI, Tathiane. op. cit., 2018, p. 346.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2015, p. 777.

ISS [...], admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”¹⁵⁷.

Admitir que o legislador complementar possa “ressignificar” o conceito de serviço é o mesmo que lhe reconhecer o direito de alargar ou estreitar os limites da competência impositiva municipal, desestruturando a própria repartição constitucional de competências tributárias.

No mesmo sentido, a dicotomia entre bens materiais e imateriais, apontada no RE nº 634.764, parece pouco importar para fins de incidência do ISS, na medida em que, como já apontamos, referido imposto deve tributar uma prestação, sendo irrelevante que seu resultado seja material ou imaterial. Ademais, caso o legislador constituinte tivesse optado por tributar bens imateriais pelo ISS ele não teria escolhido o signo serviço como critério material desse imposto.

Em relação ao argumento ventilado pelo ministro Gilmar Mendes no RE nº 603.136, no sentido de que cabe ao Supremo Tribunal Federal a “defesa da arrecadação tributária”, sendo necessário evitar a criação de “fatos livres de tributação”, entendemos que referido argumento além de estimular o alargamento do conceito de serviços a pretexto de preencher lacunas normativas, despreza os signos positivados pelo constituinte violando a legalidade e a tipicidade, acarretando em um cenário de insegurança jurídica e imprevisibilidade tributária.

Já em relação ao argumento ventilado pelo Ministro Dias Toffoli na ADI nº 3.142, no sentido de permitir a incidência do ISS sobre atividades em que não seja possível segmentar obrigações de dar com obrigações de fazer, como ocorreria na hipótese de contrato de locação de ferrovia com obrigação de manutenção da própria ferrovia, é necessário ter em mente que nos casos de contratos mistos é necessário verificar a finalidade preponderante do contrato para definir a sua tributação, sendo que somente serão passíveis de incidência do ISS aqueles contratos cuja finalidade preponderante caracterize uma obrigação de fazer e não todo e qualquer contrato que apresente obrigações de fazer apenas acessórias ao cerne do negócio jurídico.

Deste modo, entendemos que, apesar de caber ao legislador complementar indicar os serviços tributáveis pelo ISS, somente pode se classificar como serviço a efetiva atividade cujo núcleo represente efetiva obrigação de fazer, consistente em esforço humano, com finalidade econômica, que vise produzir uma utilidade material ou imaterial, em favor de terceiro.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 784.439*. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento: 29 junho 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 10 jul. 2020.

3. TRIBUTAÇÃO ESTADUAL E MUNICIPAL SOBRE O CONSUMO DO *SOFTWARE AS A SERVICE*

Nesse capítulo, analisaremos a jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre a tributação das operações de licença de uso de *software* e o conflito de competência entre os Estados e Municípios para tributação dessas operações, analisando, por fim, o enquadramento da licença de uso de *software* na modalidade SaaS nas materialidades do ICMS e do ISS, bem como possíveis alternativas à sua tributação.

3.1. *Software* e a jurisprudência dos Tribunais Superiores

A polêmica relativa ao enquadramento jurídico do *software* e a tributação das transações com esse bem é antiga, todavia, a constante evolução nas formas de disponibilização deste bem imaterial mantém a discussão ativa e atual, colocando à prova as premissas utilizadas no passado para definir o enquadramento tributário dessas operações no âmbito do ICMS ou do ISS.

As primeiras manifestações dos Tribunais Superiores sobre o tema remetem à Lei nº 7.646/1987¹⁵⁸ e à época em que os programas de computador eram transacionados por meio de suporte físico (disquete, fita cassete ou chip).

Com base na definição de programa de computador introduzida pela Lei nº 7.646/1987¹⁵⁹, o STJ, ao analisar o REsp 39.797-9/SP¹⁶⁰ no ano de 1.993, entendeu que o programa de computador não configura mercadoria sujeita ao ICMS, na medida em que não se confunde com seu suporte físico, caracterizando-se como bem imaterial, fruto de atividade intelectual, cuja exploração econômica por meio de contrato de licença ou cessão está sujeita à incidência do ISS¹⁶¹.

¹⁵⁸ Primeira norma nacional específica sobre a proteção jurídica dos programas de computador.

¹⁵⁹ Cujas redações foram mantidas pela Lei nº 9.609/1998, ainda vigente.

¹⁶⁰ “Tributário - ISS - Programas de Computador - Lei 7.649, Art. 27 - Decreto-Lei 406/68, Lista de Serviços - Item 24.

1. Os sistemas de computação, constituídos de programas, exprimem o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS.

2. A exploração econômica de programa de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se a cobrança do ISS (item 24, da lista de serviços, anexa ao Decreto-Lei 406/68).

3. Recurso Desprovido.”

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 39.797*. Relator: Ministro Garcia Vieira. Julgamento: 15 dez. 1993. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 21 fev. 1994.)

¹⁶¹ Referido entendimento foi reiterado pela Corte quando da análise do REsp 39.457-0.

Referido entendimento, todavia, não perdurou e em julgados posteriores, o STJ passou a aplicar o entendimento de que programas desenvolvidos especificamente para determinado usuário devem ser gravados pelo ISS, enquanto programas de computador produzidos em larga escala e de maneira uniforme para aquisição por qualquer usuário devem ser considerados como mercadoria sujeita ao ICMS¹⁶².

Deste modo, o STJ que, em um primeiro momento se prendeu à natureza imaterial do *software* de modo a sustentar a incidência apenas do ISS sobre sua exploração econômica, passou a manifestar o entendimento de que o oferecimento de *softwares* a uma infinidade de pessoas interessadas descaracteriza a “prestação de serviço”, caracterizando “uma típica circulação de mercadoria adquirida por negócios jurídicos representativos de compra e venda”.

Mais à frente, no ano de 1.999, o tema foi submetido à apreciação do STF que, por meio do julgamento do RE nº 176.626¹⁶³, consagrou a clássica, porém controversa, classificação tripartite proposta por, Rui Saavedra, segregando os programas de computador em: (i) *softwares* “de prateleira” ou “padronizados”, produzidos em série e comercializados no varejo; (ii) *softwares* “por encomenda” ou “à medida do cliente”, desenvolvidos a partir do zero para atender às necessidades específicas de um determinado usuário; e (iii) *softwares* “customizados” ou “adaptados ao cliente”, que se baseiam em softwares padronizados que são modificados para se adequarem às necessidades de um usuários específico.

Naquela oportunidade, consolidou-se o entendimento de que, a ausência de cessão da propriedade do *software* de prateleira na licença de seu uso aos usuários, não obsta que se considere que o cliente adquire “manifestações físicas” do programa de computador, com todas as prerrogativas ligadas a essa propriedade se a licença de uso for concedida aos usuários a título definitivo e por um preço.

¹⁶² “Tributário. ICMS. ISS. Programas de computador (software). Circulação.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).

2- Se, porem, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se portanto, ao ICMS.(...)”

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 123.022/RS*. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 14 ago. 1997. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 27 out. 1997.)

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10 nov. 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 11 dez. 1998.

Com base no racional acima, o Tribunal definiu que (i) o *software* é bem incorpóreo, sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; (ii) por outro lado, é passível de incidência do ICMS, a comercialização do suporte físico que contém *software* de prateleira, produzido em série e comercializado no varejo.

Apesar de o STF não ter tratado sobre a incidência do ISS sobre contratos de licenciamento de uso, de desenvolvimento e customização de *software*, referido julgado se tornou paradigma para uma série de precedentes, ainda vigentes, que, no âmbito do STJ¹⁶⁴, caminharam de modo a delimitar, sem maiores aprofundamentos, a incidência do ICMS sobre as operações com *softwares* padronizados¹⁶⁵ e a incidência do ISS sobre *softwares* desenvolvidos por encomenda¹⁶⁶.

Ocorre que, o entendimento definido e reiterado¹⁶⁷ pelo STF, quando do julgamento do RE nº 176.626, no sentido de que, por se tratar de bem incorpóreo, somente as “manifestações físicas” do *software* seriam tributáveis pelo ICMS, foi proferido com base na análise de operações com *softwares* transacionados por meio de suporte físico, que não mais condizem com a atual realidade na qual os *softwares* são transacionados diretamente por meio da internet.

Neste contexto, ao analisar a constitucionalidade da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso que instituiu a incidência do ICMS sobre operações com *software* realizadas por meio de transferência eletrônica de dados, o STF, relativizando seu posicionamento e as premissas adotadas quando do julgamento do RE nº 176.626, indeferiu a Medida Cautelar¹⁶⁸ na ADI nº 1945¹⁶⁹ sinalizando, em juízo preliminar, a possibilidade de incidência do ICMS sobre *softwares* transacionados por meio de *download*.

Naquela oportunidade, o Ministro relator Octavio Gallotti, acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, citando os entendimentos

¹⁶⁴ Vide: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 216.967/SP*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 28 ago. 2001. Órgão Julgador: segunda Turma. Julgamento: DJ, 22 abr. 2002; Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 633.405/RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 nov. 2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 13 dez 2004; Id. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.553.801/SP*. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Julgamento: 07 agosto 2018. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 14/08/2018.

¹⁶⁵ Produzidos em série e comercializados em larga escala no varejo.

¹⁶⁶ Desenvolvidos para atender às necessidades específicas de um determinado usuário.

¹⁶⁷ Vide: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 199.464/SP*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 02 mar. 1999. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 30 abr. 1999; Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 285.870*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 17 jun. 2008. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 31 jul. 2008;

¹⁶⁸ A medida liminar foi deferida parcialmente apenas para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT*. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26 maio 2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 11 mar. 2011.

manifestados pelo STF quando do julgamento do RE nº 176.626 e RE nº 199.464, entendeu por deferir a Medida Cautelar para restringir “a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em séries e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso”.

Em que pese o acima, a maioria dos Ministros do STF, seguindo o voto-vista do Ministro Nelson Jobim, decidiu por manter a vigência do referido dispositivo da Lei mato-grossense até o julgamento da ADI, fundamentando (i) a ausência de *periculum in mora* na medida em que, quando do julgamento, a norma já produzia efeitos há 11 anos, bem como (ii) apontando que “o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas”.

Dos votos que acompanharam o voto-vista do Ministro Nelson Jobim, chama especial atenção aquele proferido pelo Ministro Gilmar Mendes que, fazendo menção ao risco de esvaziamento da base tributária do ICMS em razão da ascensão dos negócios jurídicos realizados no âmbito da internet, apontou que a transferência eletrônica de dados também é circulação para fins do imposto estadual e que “a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar”¹⁷⁰.

Em breve resumo, portanto, percebe-se que, ao analisar a nova realidade das transações com *software* por meio da internet, quando do julgamento da Medida Cautelar¹⁷¹ na ADI nº 1.945, a maioria dos Ministros do STF parece ter renunciado às premissas e fundamentos jurídicos consolidados no RE nº 176.626, baseando-se na ocorrência de suposta aquisição¹⁷² do *software* de prateleira seja mediante tradição física, seja mediante transferência eletrônica.

Importante reiterar, todavia, que ao contrário dos demais precedentes do STF, a análise da ADI nº 1945 foi realizada apenas em sede preliminar.

Nesse sentido, passados cerca de dez anos do julgamento da referida medida liminar, o STF iniciou, em abril de 2020, a análise do mérito da ADI nº 1.945, optando por julgá-la em conjunto com a ADI nº 5.659 que questiona a constitucionalidade da legislação do Estado de Minas Gerais que dá suporte à cobrança de ICMS nas operações com *software*.

¹⁷⁰ Trecho do inteiro teor do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945. p. 81.

¹⁷¹ A medida liminar foi deferida parcialmente apenas para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

¹⁷² Neste sentido o Ministro Cezar Peluso apontou que “Em vez de se comprar da prateleira, compra-se por transferência eletrônica. É a mesma coisa. Isto é, se está na prateleira, e se compra na prateleira, e se se compra por pedido eletrônico, é a mesma coisa”.

Referido julgamento, todavia, foi suspenso em novembro de 2020 em razão de pedido de vista do Ministro Nunes Marques, não tendo sido finalizado até a data de conclusão do presente estudo.

Apesar de ser necessária a finalização do referido julgamento, é possível acessar os votos disponibilizados durante a sessão virtual de julgamento, cujo teor passamos a analisar nas linhas abaixo.

Em seu voto, disponibilizado quando da sessão de julgamento, o Ministro Dias Toffoli, relator no julgamento da ADI nº 5.659 e responsável por iniciar a divergência na ADI nº 1.945, apontou que a licença de uso de *software*, seja ele padronizado ou desenvolvido sob encomenda, enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, estando sujeita à incidência do ISS.

De acordo com o Ministro, não há como se desconsiderar “a legítima opção do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento”¹⁷³ de uso de *software*.

Fazendo referência ao julgamento da ADI nº 3.142¹⁷⁴ e dos REs nº 547.245¹⁷⁵, 651.703¹⁷⁶, 603.136¹⁷⁷ e 634.764¹⁷⁸, o Ministro apontou que a licença de uso de *software* é operação “mista ou complexa” envolvendo necessária obrigação de fazer, presente não só no esforço intelectual necessário ao seu desenvolvimento, mas também nos demais serviços prestados ao usuário, como a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento, razão pela qual, deve incidir o ISS sobre essas operações nos moldes da jurisprudência atualizada do STF.

O Ministro abordou, ainda, a hipótese de licença de uso de *software* na modalidade SaaS, apontando que no modelo em nuvem, resta ainda mais clara a existência de serviço na medida em que se faz necessária a manutenção, gerenciamento, monitoramento e disponibilização de recursos físicos e digitais necessários a viabilizar a licença de uso do *software*.

Conforme defendido pelo Ministro, referidas ações necessitam de esforço humano de profissionais com conhecimento técnico em computação e representam obrigações de fazer em favor do usuário, razão pela qual, deve incidir o ISS sobre essas obrigações.

¹⁷³ Trecho do voto, ainda não publicado, do Ministro Dias Toffoli. ADI nº 1.945. p. 33. ADI nº 5.659. p. 21.

¹⁷⁴ ISS e locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

¹⁷⁵ ISS e contratos de leasing financeiro.

¹⁷⁶ ISS e atividades de operadoras de planos de saúde.

¹⁷⁷ ISS e contratos de franquia.

¹⁷⁸ ISS e venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas.

Em outras palavras, o Ministro defendeu que o SaaS revela operação complexa que envolve uma série de obrigações de fazer, atraindo a incidência do ISS nos moldes da jurisprudência mais recente da Corte.

Até o momento se tem notícia de que acompanharam o voto do Ministro Dias Toffoli, os Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux.

Em que pese a necessidade de finalização do julgamento e a publicação dos votos e inteiro teor do Acórdão de modo a aferir os limites e contornos do entendimento que será consolidado pelo STF no julgamento conjunto das ADI nº 1.945 e nº 5.659, fato é que o Tribunal Pleno parece caminhar para a definição do ISS como tributo incidente sobre as operações de licença de uso de *software*, inclusive na modalidade SaaS.

3.2. Conflito de competência entre Estados e Municípios

Em razão da complexidade na definição do enquadramento jurídico das transações com *softwares*, e do crescente potencial arrecadatório dessas operações, é possível localizar normas e entendimentos fiscais que pretendem justificar a sua tributação tanto como mercadoria, sujeita ao ICMS, quanto como serviço sujeito ao ISS.

De modo a demonstrar o conflito de competência entre Estados e Municípios em relação à tributação das operações com *software as service*, além de tratar sobre a legislação nacional, analisaremos os atos normativos produzidos pelo Estado de São Paulo e pelo Município de São Paulo.

A pretensão municipal de tributar operações com *software* remete a antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1.988, tendo como fundamento o item 24 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/1968, com as modificações da Lei Complementar nº 56/1987, que previa a incidência do ISS sob “análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”.

Os Estados, por sua vez, fundamentam a incidência do ICMS sob o argumento de existência de operação de comercialização de mercadoria.

No âmbito do Estado de São Paulo, a legislação passou a prever expressamente a incidência do ICMS quando da publicação da Lei paulista nº 8.198/1992¹⁷⁹, que dispensou o

¹⁷⁹ “Artigo 3º - Fica dispensado o pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Operação Relativa à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

pagamento do imposto estadual sobre as operações com *software* realizadas até a data de sua publicação, e do Decreto nº 35.674/1992, que dispôs que o ICMS deveria ser “calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático”¹⁸⁰.

Após o julgamento do RE nº 176.626¹⁸¹, no qual o Supremo Tribunal Federal definiu que o *software* é bem incorpóreo que não se confunde com mercadoria, sendo possível a incidência do ICMS apenas sobre a comercialização do suporte físico que contém *software* de prateleira, foi publicada a Lei Complementar nº 116/2003 prevendo expressamente a incidência do ISS sobre operações de licença de uso de *software*¹⁸².

Em razão da Lei Complementar em referência, o Município de São Paulo editou a Lei nº 13.701/2006¹⁸³ incluindo o “licenciamento ou cessão de uso de direito de uso de programas de computação” na lista de serviços sujeitos ao ISS.

Em um primeiro momento, portanto, havia previsão de incidência, no âmbito do Estado e Município de São Paulo, do ICMS sobre o valor correspondente ao dobro do valor de mercado do suporte físico que contém o *software* de prateleira e do ISS sobre o valor da licença de uso de *software*, o que apesar de possibilitar uma dupla incidência tributária sobre a mesma operação, limitava essa incidência ao dobro do valor do suporte físico que contém o *software*.

Neste ponto, após a edição da Lei nº 13.701/2006 o Município de São Paulo se manifestou em diversas oportunidades sobre a incidência do ISS sobre a licença de uso de *software*, sem fazer qualquer distinção em relação a *softwares* padronizados e tampouco ao tipo de transação, se física ou por transferência eletrônica de dados (*download*)¹⁸⁴.

No entanto, a proliferação das transações com *software* de prateleira por meio de *download*, somada ao julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945¹⁸⁵, impulsionou a publicação, por outros Estados, de normas visando a incidência do ICMS sobre operações de transferência de *software* de prateleira ainda que realizadas por meio de *download*.

Neste contexto, sob o fundamento de adequar “a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas”¹⁸⁶, foi publicado o Decreto

Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em relação a operações ocorridas até a data da publicação desta lei, com: (...) II - programa para computador ("software"), personalizado ou não.”

¹⁸⁰ Referida metodologia, por sua vez, foi mantida pelo Decreto nº 51.619/2007, perdurando até meados de 2015.

¹⁸¹ Analisado no capítulo anterior.

¹⁸² Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

¹⁸³ “1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

¹⁸⁴ Artigo 1º, 1.05.

¹⁸⁵ Solução de Consulta SF/DJUG nº 32/2007 e Solução de Consulta SF/DJUG nº 69/2007

¹⁸⁶ Oportunidade na qual o Supremo Tribunal Federal sinalizou, em juízo preliminar, a possibilidade de incidência do ICMS sobre as operações de licença de uso de *software* por meio de *download*.

¹⁸⁶ Ofício GS nº 771/2015.

paulista nº 61.522/2015 que, ao revogar a antiga metodologia de cálculo do ICMS com base no dobro do valor do suporte físico, possibilitou (i) a incidência do imposto estadual sobre o valor total da operação, incluindo o valor da licença de uso de *software*¹⁸⁷, bem como (ii) a incidência do imposto estadual sobre transações com *softwares* de prateleira independentemente da existência de suporte físico.

Logo após a publicação do citado Decreto, foi publicado o Convênio ICMS CONFAZ nº 181/2015 que autorizou uma série de Estados a conceder redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária efetiva corresponda a 5% do valor da operação com “*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados”.

Ao autorizar a aplicação de redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, referido Convênio atraiu para os Estados a competência para tributar operações com *softwares* padronizados, ainda que realizadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Em outras palavras, ao permitir a aplicação de redução de base de cálculo nas operações com *software*, o Convênio em referência, partiu da premissa que sob essas operações incide o ICMS. No entanto, como não havia qualquer previsão em âmbito nacional nesse sentido, o Convênio acabou por efetivar uma espécie de “reconhecimento às avessas” da incidência do ICMS sobre operações com *software*, ainda que realizadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Diante deste cenário, o Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 61.791/2016, por meio do qual internalizou, em sua legislação, a redução de base de cálculo prevista pelo Convênio ICMS CONFAZ nº 181/2015 optando, todavia, por suspender a incidência do ICMS sobre às referidas operações, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*) “até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto”¹⁸⁸.

Pouco tempo após a publicação do Convênio ICMS CONFAZ nº 181/2015 e do Decreto nº 61.791/2016, foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016 que, dentre outras medidas,

¹⁸⁷ Referida metodologia foi mantida pelo Decreto nº 51.619/2007.

¹⁸⁸ Artigo 37 das Disposições Transitórias.

alterou os itens 1.03¹⁸⁹, 1.04¹⁹⁰ e 1.09¹⁹¹ da Lista de Serviços de modo a confirmar a incidência do ISS sobre o *software* inclusive no âmbito da computação em nuvem.

Em razão da crescente discussão em relação à competência para tributação das operações com *softwares* realizadas por meio da internet, o Município de São Paulo expediu o Parecer Normativo nº 1/2017, por meio do qual apontou que, “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 item 1.05 da lista de serviços, devendo ser tributado pelo ISS independentemente de o *software* ser padronizado ou produzido por encomenda.

Nos termos do Parecer Normativo em referência, que possui caráter interpretativo sendo impositivo e vinculante a todos os órgãos hierarquizados da Secretaria Municipal da Fazenda, as operações com *software as a service*, enquadram-se no item 1.05 da lista de serviços, devendo ser tributados pelo ISS ainda que o *software* em questão seja considerado padronizado.

Pouco tempo depois da publicação do Parecer Normativo acima, a Coordenadoria da Administração Tributária (CAT), órgão responsável por “estabelecer e aplicar a interpretação tributária”¹⁹² no âmbito do Estado de São Paulo, expediu a Decisão Normativa CAT nº 4/2017, na qual esclareceu que a “comercialização” de *softwares* padronizados, seja por meio físico, por *download* ou por *streaming* (utilização do *software* na nuvem) é passível de incidência do ICMS, na medida em que “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 descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de *software* pronto”.

Naquela oportunidade, todavia, ressaltou-se que ainda estava suspensa a tributação de operações realizadas mediante transferência eletrônica de dados em razão do disposto no artigo 37 das Disposições Transitórias.

No entanto, logo após a publicação da Decisão Normativa CAT em referência, foi publicado o Convênio ICMS nº 106/2017, “estabelecendo” os elementos relativos a incidência

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

¹⁹⁰ “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.” (Nova Redação)

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

¹⁹² Artigo 45, III, do Decreto nº 64.152/2019.

do ICMS, como local de ocorrência do fato gerador e responsável pelo recolhimento do imposto, sobre as denominadas “mercadorias e bens digitais”, termos que utilizou para se referir a “*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”.

O Convênio em referência cuidou de apontar expressamente a incidência do ICMS sobre a “venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”, de modo a garantir a incidência do imposto estadual sobre operações com *software as a service*, cujo pagamento é periódico e não há *download* pelo usuário, mas apenas a sua disponibilização.¹⁹³

Logo após a publicação do Convênio acima, o Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 63.099/2017 revogando o artigo 37 das Disposições Transitórias¹⁹⁴ e incorporando disposições do referido Convênio em sua legislação interna de modo a prever a incidência do imposto estadual sobre “a disponibilização, a oferta ou a entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico”.

De modo a esclarecer as operações digitais tributadas pelo ICMS, foi publicada a Portaria CAT nº 24/2018, que apontou os bens considerados “mercadorias digitais”, dentre os quais “*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante “download” ou em nuvem”¹⁹⁵.

Deste modo, em razão da publicação do Decreto nº 63.099/2017, o Estado de São Paulo passou a exigir o ICMS sobre “a venda, a disponibilização, a oferta ou a entrega de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico e mesmo que em razão de contrato firmado com o comercializador”, passando a tributar pelo imposto estadual operações com *softwares* realizadas tanto por meio de suporte físico, quanto àquelas realizadas por meio de *download* ou diretamente pela nuvem (*software as a service*).

¹⁹³ De acordo com o Convênio, as operações realizadas por meio de “transferências eletrônicas de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS”, de modo que só haverá incidência do imposto quando da destinação o *software* ao usuário final.

¹⁹⁴ Que suspendia a incidência do ICMS sobre operações de licença de uso de *software* por meio de transferência eletrônica de dados.

¹⁹⁵ Artigo 1º, 1 da Portaria CAT nº 24/2018.

Referido entendimento, inclusive, foi recentemente confirmado pela SEFAZ/SP quando da Resposta à Consulta Tributária nº 20.663/2020, oportunidade na qual se apontou que a comercialização de *software* padronizado “seja por mídia física, transferência eletrônica de dados (*download*) ou, ainda, por utilização na nuvem, está sujeita à incidência do ICMS”.

De acordo com a referida resposta, “com o surgimento dos bens digitais, a exclusão do atributo da corporalidade da definição de mercadoria tornou-se irrefutável”, razão pela qual, deve se entender como mercadoria “bens – corpóreos ou incorpóreos – que sejam comercializados ou adquiridos como produto de consumo”, na medida em que é a inserção em cadeia mercantil que confere a um bem, ainda que imaterial, o status de mercadoria.

Neste condão, atualmente é possível localizar normas e entendimentos que pretendem justificar a tributação das operações com *softwares* padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, tanto pelo ICMS quanto pelo ISS, independentemente da forma de acesso a seu conteúdo.

De um lado, os Estados, relativizando o conceito de mercadoria, fundamentam a exigência do ICMS sob o argumento de que *softwares* padronizados, uma vez inseridos na cadeia mercantil, constituem mercadorias sujeitas ao imposto estadual. De outro lado, os Municípios, relativizando o conceito de serviço com base na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, defendem a incidência do ISS sobre a licença de uso de *software* independentemente da sua classificação como padronizado, customizado ou por encomenda.

Especificamente em relação ao *software as service*, modalidade que permite o acesso ao programa de computador diretamente pela internet, os Estados e Municípios defendem que a forma de acesso ao software não altera a sua característica de “mercadoria”, na visão do Estado e de “serviço”, na visão do Município.

Com base no panorama acima, resta demonstrado que Estados e Municípios têm buscado, ao longo dos anos, tributar as crescentes receitas relacionadas às operações com *software* com a maior amplitude possível, o que, além de gerar instabilidade nas relações com os contribuintes, serve de combustível para o aumento da insegurança jurídica e do contencioso fiscal.

3.3. *Software as a service*: mercadoria ou serviço?

Como demonstrado nos itens anteriores, tanto os Estados quanto os Municípios vêm sedimentando suas pretensões de gravar as operações de licença de uso de *softwares*,

independentemente da forma de disponibilização desse bem, gerando enorme insegurança jurídica aos contribuintes.

Diante desse cenário de insegurança, passamos a analisar o eventual enquadramento da licença de uso de *software as a service* como mercadoria sujeita ao ICMS ou serviço sujeito ao ISS.

No entanto, antes de adentrarmos a referida análise, importante rememorar os contornos do licenciamento de uso de programa de computador em cada uma de suas modalidades de disponibilização¹⁹⁶:

	Modalidade de disponibilização do <i>software</i>		
	Suporte físico	Download	Nuvem (SaaS)
Prazo da licença de uso	Perpétua	Perpétua	Temporária
Periodicidade do pagamento	Pagamento único	Pagamento único	Pagamento periódico
Update	Gratuito	Gratuito	Gratuito
Upgrade	Pagamento a parte	Pagamento a parte	Gratuito
Local de execução do <i>software</i>	Dispositivo do usuário	Dispositivo do usuário	Infraestrutura em nuvem
Acesso ao <i>software</i>	Apenas no dispositivo onde foi instalado	Apenas no dispositivo onde foi instalado	Qualquer dispositivo conectado à internet

Ademais, importante trazer à lembrança que, tanto na disponibilização física ou por *download*, quanto no modelo *software as service*, o objetivo do negócio jurídico entre fornecedor e usuário é a licença de uso do programa de computador, todavia, no modelo *software as a service* o negócio jurídico é acobertado por contrato misto que, apesar de apontar outras obrigações relativas à manutenção da infraestrutura necessária ao funcionamento do *software*, possui como objetivo preponderante a licença de uso do *software*.

Remorados os aspectos técnicos e jurídicos mais relevantes do modelo *software as a service*, passamos a analisar o possível enquadramento desse negócio jurídico no critério material do ICMS e do ISS.

3.3.1. *Software as a service* e seu enquadramento no critério material do ICMS

Conforme delineado ao longo do presente estudo, o constituinte apontou como critério material do ICMS as “operações relativas à circulação de mercadorias” que, sob os alicerces da

¹⁹⁶ A tabela abaixo aponta as características que, em regra, constam das referidas modalidades de disponibilização do *software*, sendo possível, todavia, que tais características variem de acordo com os termos da licença de uso pactuada.

Constituição, deve ser interpretado como ato negocial que acarreta transferência de titularidade de bem móvel corpóreo, destinado à mercancia.

O *software*, todavia, é obra intelectual protegida pelo direito do autoral, representando bem imaterial, caracterizado por um conjunto de elementos lógicos que controlam e gerenciam o *hardware*.

Traduzindo-se em um bem imaterial, fruto de trabalho técnico e intelectual de seu autor, as formas jurídicas de exploração do *software* consistem, por expressa determinação legal¹⁹⁷, em operações de licença ou de cessão que, apesar de possuírem intuito comercial, são incompatíveis com os atos de mercancia sobre os quais incide o ICMS.

Deste modo, em que pese os *softwares* possam ser explorados economicamente com intuito de lucro, para possibilitar a sua tributação pelo ICMS, faltam-lhes ao menos dois requisitos essenciais, a saber, a corporalidade e a finalidade de mercancia.

3.3.1.1 O *software* é bem imaterial que não configura mercadoria

Como traçado ao longo do presente estudo, em uma interpretação sistemática da Constituição o termo mercadoria, sobre o qual incide o ICMS, foi empregado na acepção estrita do direito privado, como bem corpóreo e autônomo, destinado à mercancia.

Caso assim não fosse, não haveria razão para o constituinte incluir ressalva expressa no texto constitucional para possibilitar a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, bem imaterial.

Deste modo, traduzindo-se o *software* em bem imaterial (obra intelectual), caracterizado por um conjunto de elementos lógicos que controlam e gerenciam o funcionamento do *hardware*, falta a esse bem a corporalidade necessária para configurar mercadoria sujeita à incidência do ICMS.

No mesmo sentido, apesar de possuírem intuito comercial, não há nos contratos de licença de uso de *software*, protegidos pelo direito autoral, a finalidade de mercancia, necessária à caracterização de mercadoria, tal qual regulada pelo regime jurídico comercial, caracterizada pela compra e venda mercantil.

Neste sentido, Aires Fernandino Barreto adverte que “quando se trata de operações com *software*, resta claro que bens desta espécie não podem ser considerados mercadorias pois, além de incorpóreos, não se destinam ou se sujeitam a atos de mercancia”¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Lei nº 9.609/1998 e Lei nº 9.610/1998.

¹⁹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. op. cit., 2009, p. 140.

Ademais, conforme se demonstrará adiante, a tentativa de aproximar a licença de uso perpétua¹⁹⁹ de *softwares* padronizados ou de prateleira contidos em suporte físico, a uma operação de compra e venda para fins de incidência do ICMS, parece estar baseada na premissa equivocada de que o Supremo Tribunal Federal autorizou a tributação da licença de uso de *software* pelo imposto estadual.

3.3.1.2. Da problemática aproximação entre o *software* e seu suporte físico e seus reflexos

A aproximação entre o *software* e seu suporte físico, para fins de justificar a tributação das operações de licença de uso de *software* de prateleira é problemática, na medida em que o usuário não está adquirindo um bem físico, mas sim a licença de uso de *software* nele contida. Em outras palavras, o suporte físico é apenas meio para o verdadeiro fim, que é a licença de uso nele contida.

Referida aproximação, realizada quando do julgamento do paradigmático RE nº 176.626, acabou por servir de fundamento para sustentar o entendimento de que *softwares* padronizados estão sujeitos ao ICMS enquanto o desenvolvimento de *software* é passível de tributação pelo ISS.

Neste sentido, ao julgar a Medida Cautelar na ADI nº 1.945, parte dos Ministros do próprio Supremo Tribunal Federal parecem ter adotado como premissa, para fundamentar a possibilidade de incidência do ICMS sobre o *software* disponibilizado por meio de transferência eletrônica de dados, que o imposto estadual seria passível de incidência sobre a licença de uso de *software* “de prateleira” quando transacionado por meio de suporte físico.

De modo a melhor ilustrar o acima, colacionamos trechos dos votos dos Ministros Nelson Jobim e Cezar Peluso:

Trecho do voto do Ministro Nelson Jobim

“Por outro lado, o Tribunal já confirmou a posição de que o ICMS incide sobre a venda de softwares de prateleira, ou seja, os programas de computador adquiridos materialmente ou por meio de embalagem vendida no mercado varejista.

(...)

Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.

Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador. Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um mundo digital.”²⁰⁰ (Grifos nossos)

¹⁹⁹ Pactuada no caso de *softwares* transacionados por meio físico ou *download*.

²⁰⁰ Trecho do voto do Ministro Nelson Jobim. ADI nº 1.945. p. 59-60.

Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso

“Realmente, ainda não consegui alcançar a razão de suspender a expressão ‘ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados’. Na verdade está o que? Suspendendo a previsão de um outro ambiente de concretização de operação, isto é, está-se reconhecendo que é possível haver operação mercantil sujeita à tributação mas se suspende quando ela é realizada por via eletrônica. E qual é o problema? Em vez de se comprar da prateleira, compra-se por transferência eletrônica.”²⁰¹ (Grifos nossos)

Deste modo, partindo da premissa de que o ICMS pode onerar a licença de uso de *software* padronizado, contido em suporte físico, fundamentaram os Ministros que a alteração da forma de transação desse bem não pode alterar seu tratamento tributário.

Neste ponto, é importante rememorar que, quando do julgamento do RE nº 176.626 pelo STF, em nenhum momento se definiu que o ICMS poderia incidir sobre a licença de uso de *software*, pelo contrário, delimitou-se que apenas a comercialização do suporte físico que contém o *software* pode acarretar a incidência do imposto estadual, tanto que os próprios Estados, como é o caso de São Paulo, fixaram a base de cálculo do imposto estadual com base no valor da mídia física e não da licença de uso do programa de computador.

Como destaca Raquel Harumi Iwase²⁰², apesar de o STF ter referendado a não incidência do ICMS sobre a licença de uso de *software*, a classificação dos programas de computador em *softwares* (i) “de prateleira”, (ii) sob encomenda e (iii) híbrido, tal qual posta no acórdão, “pode levar o intérprete a concluir, equivocadamente, que a incidência ou não do ICMS ou do ISS está a depender da “espécie” do *software*”.

Como vimos em linhas anteriores, a licença de uso está presente independentemente de o *software* ser padronizado, elaborado por encomenda ou adaptável ao cliente.

Parece, portanto, haver um erro de premissa no entendimento veiculado por parte dos Ministros do STF quando da análise da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, na medida em que não houve alteração do tratamento tributário aplicável à licença de uso de *software* em razão da alteração da forma de disponibilização desse bem, eis que a incidência do ICMS se restringiu ao suporte físico que continha o *software* e nunca atingiu a licença de uso em si.

A necessária distinção entre suporte e conteúdo foi, inclusive, reiterada pelo STF em sede de repercussão geral, quando do julgamento do RE nº 330.817²⁰³, oportunidade na qual definiu-se que “o suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que

²⁰¹ Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso. ADI nº 1.945. p. 81.

²⁰² IWASE, Raquel Harumi. *Aspectos controvertidos da tributação do uso de software*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 106.

²⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 330.817*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 08 março 2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 31 ago. 2017.

abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras”, apontando que o suporte mecânico não é o essencial para o gozo da imunidade aplicável aos livros.

Ora, o mesmo acontece com o *software*, na medida em que a forma de transacionar esse bem não é o essencial para definir a sua tributação. Em outras palavras, independentemente da existência de um suporte físico, o *software* é bem imaterial, protegido pelos direitos autorais, e transacionado por meio de licença de uso, que não caracteriza operação sujeita ao ICMS.

De todo modo, mesmo que se defenda a necessidade de evolução do conceito de mercadoria de modo abranger bens imateriais no âmbito de incidência do ICMS, não há que se falar na incidência do imposto estadual sobre as operações de licença de uso de *software*, na medida em que referido negócio jurídico não configura “operação relativa à circulação de mercadoria”.

3.3.1.3 Da ausência de operação relativa à circulação na licença de uso de *software*

Rememorando linhas anteriores, o ICMS não incide sobre mercadorias, mas sim sobre “operações relativas à circulação de mercadoria”, ou seja, sobre atos negociais que traduzam circulação jurídica capaz de transferir a titularidade da mercadoria.

Como analisamos no capítulo anterior, referido entendimento, apesar de não unânime na doutrina, foi confirmado em diversas oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive recentemente em sede de repercussão geral, quando o Tribunal Pleno pacificou a tese de que “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”²⁰⁴.

Quando da análise das modalidades de negócio jurídico envolvendo *software*, por sua vez, percebemos que, enquanto a cessão acarreta transferência total e definitiva da titularidade dos direitos patrimoniais do autor sobre o *software* com a transferência de seu código fonte, a licença de uso consiste apenas em uma autorização para que o licenciado utilize o programa de computador nos termos do contrato pactuado, sem a transferência de titularidade dos direitos patrimoniais do autor.

Ressalvadas as peculiaridades e distinções aplicáveis entre bens corpóreos e incorpóreos, enquanto o contrato de cessão total, ao acarretar a transferência de titularidade, assemelha-se a uma operação de compra e venda, o contrato de licença de uso se aproxima de

²⁰⁴ ARE nº 1255885.

uma operação de locação, na medida em que não altera a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o *software*.

Assim, ainda que se possa argumentar que na cessão de *software*, com transferência de código fonte, há ato negocial que transfere a propriedade do programa de computador, não há que se falar em transferência de titularidade na licença de uso.

Na licença de uso de *software*, negócio jurídico objeto de análise no presente trabalho, não há transferência de titularidade dos direitos autorais, independentemente de sua disponibilização por meio físico ou eletrônico, mas tão somente uma autorização em favor do licenciado para utilizar o programa de computador, por determinado prazo, nos estritos termos estipulados em contrato.

Como vimos, a licença de uso do *software*, ainda que perpétua²⁰⁵, compreende apenas uma autorização para que o licenciado utilize o *software*, nos termos do contrato pactuado, não acarretando transferência de titularidade ou mesmo direito de disponibilidade jurídica sobre o *software* licenciado.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza²⁰⁶ e Aires Barreto²⁰⁷, advertem que não há, na licença de uso de *software*, transferência de titularidade do bem imaterial, mas tão somente do direito de uso desse bem, de modo que não há que se falar em aquisição ou compra e venda de *software*.

Isso porque, como vimos no item 1.3.2, do presente estudo, enquanto a licença de uso autoriza a fruição, pelo usuário, das funcionalidades do *software*, proibindo a sua reprodução/distribuição, a licença para comercialização permite a reprodução/distribuição do *software*, proibindo, todavia, a sua fruição.

Como bem aponta Maria Ângela Lopes Paudilha, ainda que se defenda a linha doutrinária de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, no sentido de que a mera transferência de disponibilidade jurídica do bem justificaria a incidência do ICMS, não há que se falar na incidência do referido imposto sobre a licença de uso de *software*, na medida em que referida operação não acarreta sequer em transferência do poder de dispor do programa de computador.²⁰⁸

Em outras palavras, a licença de uso do *software* não autoriza o usuário sequer a dispor do programa de computador, ou seja, a comercializá-lo ou reproduzi-lo, de modo que referida

²⁰⁵ Pactuada no caso de *softwares* transacionados por meio físico ou *download*.

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit. p. 177.

²⁰⁷ BARRETO, Aires Fernandino. op. cit. p. 140.

²⁰⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. op. cit., p. 344.

operação não caracteriza circulação jurídica mesmo para aqueles que defendem que a mera transferência de direitos de disponibilidade jurídica sobre a mercadoria teria o condão de desencadear a incidência do ICMS.

Deste modo, ainda que se sustente que o ICMS pode alcançar bens incorpóreos, para incidência do referido imposto se faz necessária a existência de negócio jurídico que acarrete transferência de propriedade do bem comercializado, o que inexistente em operações de licença de uso de *software*, na medida em que essas licenças, ainda que perpétuas, não transferem a titularidade ou mesmo o direito de disponibilidade jurídica sobre o *software* licenciado, mas tão somente autorizam o uso do programa de computador nos estritos termos do contrato pactuado.

3.3.1.4. Da inadequação do Convênio ICMS nº 106/2017.

É importante esclarecer, ainda, que o Convênio ICMS nº 106/2017 não poderia inovar na ordem jurídica e instituir nova hipótese de incidência do ICMS de modo a abranger a disponibilização de bens incorpóreos²⁰⁹, como ocorre no modelo SaaS, na hipótese de incidência do imposto Estadual.

Conforme dispõe o artigo 155, XII, “g” da Constituição Federal²¹⁰, regulamentado pela Lei Complementar nº 24/1975, cabe aos Estados deliberar, mediante a celebração de Convênio, sobre a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, bem como sobre “as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias”²¹¹.

Além de dispor sobre a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, cabe aos Estados deliberar, mediante Convênio, sobre (i) a prestação de assistência mútua para fiscalização de tributos²¹², bem como sobre a (ii) adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais²¹³.

²⁰⁹ Os quais denomina “bens e mercadorias digitais”.

²¹⁰ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

²¹¹ Artigo 10 da Lei Complementar nº 24/1975.

²¹² Código Tributário Nacional. “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”

²¹³ Lei Complementar nº 87/1996. “Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.”

Por outro lado, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal²¹⁴, cabe à lei complementar, dentre outras hipóteses, dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, bem como estabelecer normas gerais relativas à definição de tributos, de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Nesse ponto, importante ter em mente que a possibilidade de utilização de Convênios, em caráter provisório, para veicular normas gerais em matéria de ICMS, constante do parágrafo 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²¹⁵, cessou-se com a publicação da Lei Complementar nº 87/1996 que disciplinou a incidência do ICMS em âmbito nacional.

Com base no exposto, portanto, não podem os Estados autoproclamar, por meio da celebração de Convênio, sua competência para tributar bens incorpóreos, instituindo e disciplinando nova hipótese de incidência do ICMS como pretendido pelo Convênio nº 106/2017.

O Supremo Tribunal Federal²¹⁶, inclusive, já manifestou, em mais de uma oportunidade, o entendimento de que o estabelecimento de nova obrigação tributária por meio de Convênio é inconstitucional, em razão da ausência de previsão constitucional nesse sentido.

Importante ter em mente, ainda, que a Lei Complementar nº 116/2003 incluiu a licença de uso de *software* no âmbito de incidência do ISS, sendo que ao tentar atrair as operações com *software* por meio de transferência eletrônica de dados para a competência estadual, o Convênio nº 106/2017, além de invadir a competência dos Municípios, acaba por usurpar o papel constitucional da Lei Complementar de dirimir conflitos de competência.

Além de ser via inadequada para instituir e disciplinar nova hipótese de incidência do ICMS, de ter invadido matéria reservada à Lei Complementar e adentrado na competência

²¹⁴ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

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:

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;(...)”

²¹⁵ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.”

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

²¹⁶ Vide ADI nº 4.171 e ADI nº 4.628.

tributária dos Municípios, como bem aponta Tathiane Piscitelli ²¹⁷, há diversas outras inconsistências e inconstitucionalidades no Convênio nº 106/2017, como a pretensão de tributar a mera disponibilização de conteúdo, a desconsideração das operações interestaduais em flagrante ofensa ao Pacto Federativo e a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento ao usuário final que extrapola a definição possível de sujeito passivo.

Deste modo, entendemos que o Convênio ICMS nº 106/2017 está eivado de inconstitucionalidade, não se tratando de via adequada para instituir a possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com bens incorpóreos, como é o caso das operações com *software as a service*.

3.3.1.5. Da não incidência do ICMS sobre as operações com *software as service*.

Conforme demonstrados nos itens anteriores, entendemos que as operações de licença de uso de *software as a service* não estão sujeitas à incidência do ICMS, na medida em que não há nesse ato negocial circulação jurídica do bem, em razão da inexistência de transferência de titularidade ou mesmo de direito de disponibilidade jurídica sobre o *software* licenciado, e tampouco mercadoria, caracterizada por bem móvel corpóreo sujeito à mercancia.

Neste ponto, em que pese a existência de respeitáveis orientações doutrinárias que defendem a “mutação” ou “evolução” do conceito de “mercadoria”, fato é que apenas ampliar o conceito de “mercadoria” para abranger bens imateriais, não nos parece ser suficiente para autorizar a incidência do ICMS sobre as operações com *software as service*.

Isso porque, a ausência de transferência de titularidade ou de qualquer direito de disponibilidade no contrato de licença de uso de *software* fica ainda mais evidente no modelo *software as a service*, no qual o usuário sequer instala o *software* em seu dispositivo local, podendo acessá-lo apenas enquanto mantiver a assinatura e os pagamentos periódicos pela licença.

A própria Coordenação-Geral de Tributação, órgão responsável por dirimir dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária no âmbito da Receita Federal²¹⁸, ao analisar o modelo *software as a service*, reconheceu que nesse modelo o usuário não adquire o *software*, mas tão somente acessa os recursos por meio da internet:

²¹⁷ PISCITELLI. Tathiane op. cit., 2018, p. 407 a 414.

²¹⁸ IN RFB nº 1.396/2013. “Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”

“No caso em estudo, não há uma venda tradicional dos softwares, mas apenas se comercializa o direito de os clientes (usuários) acessarem os programas e os bancos de dados, que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”, como afirma a consultante. O usuário não recebe os programas para instalá-los em suas próprias máquinas.

(...)

Pode-se observar que no SaaS o usuário não tem ingerência sobre a infraestrutura dos recursos computacionais, não tem o poder de modificar os programas disponíveis. O fato é que, efetivamente, o usuário não adquire o software, mas apenas acessa os recursos à distância, por meio da Internet, utilizando senhas previamente definidas. Nesse contexto, observa-se que os direitos autorais dos softwares envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização, circunstância que, no presente caso, não foi sequer comentada pela consultante.”²¹⁹

No modelo SaaS, portanto, não há licença de uso perpétua como ocorre nos *softwares* transacionados por suporte físico e *download*, utilizada por muitos autores como argumento para sustentar a “aquisição” do *software* pelo usuário (ou o objetivo de aquisição) necessária à incidência do ICMS, pelo contrário o acesso é temporário e autorizado apenas enquanto o usuário realizar o pagamento da assinatura.

No mesmo sentido, não há sequer a transferência do programa de computador por suporte físico ou *download* que possa ser equiparada a uma “circulação de mercadoria” para fins de incidência do ICMS, na medida em que o usuário apenas acessa o *software* diretamente pela internet sem sequer instalá-lo em seu dispositivo.

Tributar as operações com SaaS pelo ICMS, portanto, seria como exigir que as locadoras de automóveis ou mesmo empresas de locação de patinetes e bicicletas, como a *Grin*, *Yellow* e *Rappi*, recolhessem o ICMS quando da locação dos referidos meios de locomoção.

Como bem apontado na obra organizada por Tathiane Piscitelli, de título “Tributação da Nuvem: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais”, “o direito tributário atual não admite a incidência do ICMS sobre a circulação fragmentada ou consumo efêmero e compartilhado de mercadorias”²²⁰.

Nesse sentido, em que pese o Supremo Tribunal Federal ter sinalizado uma possível relativização do conceito de mercadoria para abranger bens incorpóreos, quando da análise da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, fato é que o referido Tribunal possui jurisprudência consolidada no sentido de afastar a incidência do ICMS sobre operações em que não ocorra a efetiva transferência de propriedade do bem²²¹.

²¹⁹ Solução de Consulta COSIT nº 191 de 2017.

²²⁰ LARA, Daniela Silveira, *et al.* IAAS, PAAS e SAAS: Como tributar? In: PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da Nuvem: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 409.

²²¹ Nesse sentido foi o entendimento do STF quando do julgamento do RE nº 158.834, RE nº 461.968 e RE nº 226.899.

Em outras palavras, ainda que o Supremo Tribunal Federal entenda por relativizar o conceito de mercadoria para abranger bens imateriais, de modo a possibilitar a tributação do *software* pelo ICMS quando de sua transferência por *download*, entendemos que referido racional não pode ser simplesmente transportado para o modelo SaaS, modelo de negócio que envolve licença de uso temporário e no qual não há sequer transferência do *software* ao usuário, mas tão somente disponibilização de acesso agregada a outras funções como processamento e armazenamento de dados.

Importante ter em mente, ainda, que apesar de o julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659 ainda não ter sido finalizado²²², fato é que, até o momento, sete dos onze Ministros presentes votaram a favor da não incidência do ICMS nas operações de licença de uso de *software* realizadas por transferência eletrônica de dados, seguindo o voto vista do Ministro Dias Toffoli, que dentre suas razões de decidir apontou justamente que “ainda que se admita ser legítima a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais [...] é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual que haja transferência de propriedade do bem, o que não parece ocorrer nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso”.

Para viabilizar a incidência do ICMS sobre operações com bens incorpóreos, seria necessária, ao menos, a adequação do texto constitucional e a publicação de Lei Complementar delimitando as regras aplicáveis e incompatíveis com a nova materialidade do imposto, bem como definindo critérios básicos de incidência, como o estabelecimento responsável pelo recolhimento, o momento e o local de incidência do referido imposto.

Isso porque, a própria sistemática do ICMS parece entrar em conflito com operações que não acarretam a transferência de titularidade de mercadoria, impossibilitando a pretensão de tributação de operações com SaaS pelo imposto estadual.

Imaginemos, por exemplo, a emissão de Nota Fiscal de circulação de mercadoria para acobertar a assinatura mensal de um *software as service* que sequer é instalado na máquina do usuário.

Não parece haver pertinência, com a sistemática do ICMS, a emissão de Nota Fiscal mensal para acobertar a suposta “saída” periódica de uma mesma “mercadoria”, especialmente

²²² Atualmente o referido julgamento se encontra suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Nunes Marques.

por não haver a efetiva transferência do *software*, sendo que, os próprios Estados vedam a emissão de Nota Fiscal que não represente a efetiva saída de uma mercadoria²²³.

Nesse ponto, não há que se comparar a incidência do ICMS sobre operações com SaaS com a incidência do referido imposto sobre o consumo de energia, na medida em que se tratam de materialidades distintas, tanto que para possibilitar a incidência do imposto estadual sobre essa última materialidade foi necessária previsão expressa no texto constitucional.

É importante reiterar, ainda, que o Convênio ICMS nº 106/2017 está eivado de inconstitucionalidade, não se tratando de via adequada para instituir a possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com bens incorpóreos, como é o caso das operações com *software as a service*.

De modo a sintetizar a impossibilidade de incidência do ICMS sobre as operações com *softwares as a service*, apresentamos tabela comparativa dos requisitos para incidência do imposto estadual e das características da licença de uso na modalidade SaaS:

Requisitos necessários à incidência do ICMS	Características da licença de uso de <i>software</i> na modalidade SaaS
Corporalidade do bem	Bem imaterial (incorpóreo)
Transferência de titularidade	Não há transferência de titularidade, apenas direito temporário de uso
Circulação do bem	Não há circulação, o SaaS é executado e acessado pela internet
Possibilidade de revenda	O usuário não pode dispor do <i>software</i> , mas apenas acessá-lo pela internet

Não há dúvidas de que o atual movimento de transição de um modelo de aquisição para um modelo de contratação e compartilhamento de bens, bem como a desmaterialização das relações econômicas, tendem a reduzir o potencial arrecadatório do ICMS trazendo desafios para manutenção das receitas estaduais, todavia, não podem os Estados, sob a justificativa de “proteger sua arrecadação”, instituir a incidência do imposto estadual, por meio de Convênio, invadindo matéria reservada à Lei Complementar.

Com base em todo o exposto, portanto, entendemos que licença de uso de *software*, realizadas no modelo *software as a service*, não possui as características necessárias à incidência do ICMS, seja por não envolver uma mercadoria, seja por não caracterizar operação mercantil.

²²³ Convênio ICMS S/Nº de 1.970. “Art. 44. Fora dos casos previstos nas legislações dos Impostos sobre Produtos Industrializados e de Circulação de Mercadorias é vedada a emissão de Nota Fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias.”

3.3.2. *Software as a service* e seu enquadramento no critério material do ISS

Conforme delineado no item 2.3. do presente estudo, estão compreendidos no campo de incidência do ISS, os “*serviços de qualquer natureza*” (i) que caracterizem efetiva obrigação de fazer, consistente em esforço humano, com finalidade econômica, que vise produzir uma utilidade material ou imaterial, em favor de terceiro, (ii) não compreendidos no âmbito de incidência do ICMS e (iii) definidos em Lei Complementar.

A Lei Complementar, portanto, possui papel fundamental na delimitação dos serviços tributáveis pelo ISS, todavia, não pode o legislador complementar incluir atividades estranhas ao conceito constitucional de serviço, sob pena de invadir competência tributária de terceiros e alargar o campo de incidência do imposto municipal, gerando um cenário de insegurança e imprevisibilidade tributária.

Esclarecidos esses pontos, importante destacar que o legislador complementar incluiu no item 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” como atividade sujeita ao ISS.

Apesar da controversa aproximação do licenciamento com a “cessão de direito de uso”, fato é que o legislador complementar pretendeu, com a inclusão do referido item na Lista de Serviços, autorizar a tributação do direito de utilização do *software* pelo ISS.

Rememorando linhas anteriores, todavia, temos que a licença de uso de *software* consiste em uma autorização para utilização do programa de computador sob determinadas condições pré-fixadas, em outras palavras, não há uma obrigação de fazer nessa atividade, mas tão somente uma obrigação de dar.

Quando um usuário celebra uma licença de uso de um *software* padronizado seu interesse é de apenas acessar as funcionalidades de um programa de computador já pronto, não se trata, portanto, de contrato que envolva um efetivo “fazer” como ocorre, por exemplo, nos casos de contratação de desenvolvimento de *software* para atender as necessidades específicas do contratante.

Nesse ponto, cabe ressaltar que o próprio legislador complementar reconheceu a distinção entre a licença de uso²²⁴ e o desenvolvimento de *software*²²⁵ ao incluir essas atividades em itens distintos da Lista de Serviços à Lei Complementar nº 116/2003.

²²⁴ “1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

²²⁵ “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.”

Ainda que exista um esforço intelectual para a elaboração do *software* padronizado, que será licenciado a inúmeros usuários, esse esforço humano não é objeto da licença de uso instrumentalizada mediante contrato de adesão, pois ocorre em momento anterior e não possui relação direta com os licenciados, que visam única e exclusivamente a utilização do *software* pronto e acabado.

Como vimos, o contrato de licença de uso se aproxima de uma operação de locação de bens móveis, na qual o desenvolvedor apenas permite a utilização de bem imaterial nos termos do contrato previamente firmado, sendo que a Súmula Vinculante nº 31²²⁶ do STF é expressa ao dispor que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

O professor Aires Fernandino Barreto já advertia que, não há na operação de licença de uso de *software*, “esforço físico ou intelectual do cedente que possa caracterizar uma prestação de serviço, mas verdadeira cessão de direito, da espécie licença de uso, cuja natureza é típica de uma obrigação de dar”.²²⁷

Em razão disso, arremata o autor que, “sendo a cessão de uso de software (cessão de direitos) negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica” configura obrigação de dar, segue-se, necessariamente, que jamais pode refletir “prestação de serviço” (que só pode alcançar obrigação de fazer)”²²⁸.

Não há no contrato de licença de uso de *software* padronizado, uma obrigação de fazer passível de incidência do ISS, de modo que, apesar de a licença de uso de *software* cumprir com dois dos requisitos necessários para incidência do ISS, qual seja, (i) estar definida em Lei Complementar e (ii) não estar compreendida no campo de incidência do ICMS, falta a essa atividade a característica de “serviço” (obrigação de fazer) necessária à incidência do imposto municipal.

Entendimento contrário, no sentido de autorizar a Lei Complementar a incluir no âmbito do ISS atividades que não caracterizem a efetiva prestação de um serviço, acaba por violar a supremacia da Constituição Federal na medida em que permite à legislação infraconstitucional definir e alterar o conteúdo e alcance do texto constitucional.

Como apontamos em linhas anteriores, em que pese a pretensão de adoção de um conceito mais amplo de serviço pelo Supremo Tribunal Federal, visando atingir pelo ISS

²²⁶ Súmula Vinculante nº 31. “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

²²⁷ BARRETO, Aires Fernandino. op. cit., 2009, p. 139.

²²⁸ BARRETO, Aires Fernandino. op. cit., 2009, p. 140.

atividades que não tenham como núcleo uma efetiva obrigação de fazer, há limites e parâmetros para a interpretação dos signos escolhidos pelo constituinte como critério material dos tributos, sob pena de alargamento da hipótese de incidência do referido imposto e de possibilitar a sua incidência por analogia.

No mesmo sentido, a pretensão de “defender a arrecadação tributária” e evitar “fatos livres de tributação”, ventiladas pelo Ministro Gilmar Mendes no RE nº 603.136 como argumento para ampliar o conceito constitucional de serviço, além de estimular o alargamento de competências tributárias a pretexto de preencher lacunas normativas, despreza os signos positivados pelo constituinte violando a legalidade e a tipicidade, acarretando um cenário de insegurança e imprevisibilidade tributária.

Deste modo, tratando-se a licença de uso de *software* de típica obrigação de dar, entendemos que não há que se falar na tributação dessas operações pelo ISS, cuja hipótese de incidência deve necessariamente revelar uma obrigação de fazer.

3.3.3. Da não incidência do ISS sobre as operações com *software as service*.

Conforme elucidado no item 1.5., o negócio jurídico envolvendo o *software as a service*, não se limita ao contrato típico de licença de uso de *software*, constante da Lei nº 9.609/98, na medida em que é composto por diversos elementos negociais indissociáveis, como a constante atualização e manutenção do *software*, disponibilização de serviços de *backup*, infraestrutura, processamento e armazenamento de dados e outros recursos computacionais necessários à utilização do programa de computador licenciado.

O *software as a service*, portanto, é instrumentalizado por contrato misto, pressupondo negócio jurídico único, com complexidade. Ou seja, o negócio jurídico celebrado no modelo SaaS é complexo por envolver uma série de elementos negociais (licença de uso de *software*, serviço de processamento, armazenamento etc.) e único na medida em que esses elementos negociais são indissociáveis entre si e visam uma finalidade em comum, a saber, a licença de uso do *software*.

Em contratos mistos, como é o caso do SaaS, há uma relevante dificuldade na definição das normas jurídicas que lhe serão aplicáveis, inclusive para fins de definição da tributação do negócio jurídico pactuado.

Como vimos no item 1.5.1., Orlando Gomes, propõe a solução eclética, defendendo o uso sistematizado das teorias da combinação (verificação das normas aplicáveis a cada um dos elementos do contrato misto), absorção (verificação do contrato típico preponderante dentre

aqueles que inspiraram o contrato misto) e aplicação analógica (verificação por analogia as normas aplicáveis a contrato típico que se aproxime do contrato examinado).²²⁹

Maria Ângela Lopes Padilha, por sua vez, defende que “a prestação do serviço tributável pelo ISS circunscreve-se à prestação-fim do contrato, decisiva para concluir se há ou não a sua incidência”²³⁰.

Nesse sentido, há uma série de precedentes judiciais que demonstram acolher a definição do tratamento tributário aplicável a determinado negócio jurídico a partir da verificação da finalidade específica preponderante em referido negócio.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, vem se consolidando o entendimento de que as atividades-meio, tidas como aquelas indispensáveis à atividade fim, não são passíveis de incidência do ISS:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ATIVIDADE-MEIO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento de que os serviços de atividade-meio, indispensáveis ao alcance da atividade-fim e prestados pelas companhias telefônicas, não são passíveis de incidência do ISS. Precedentes: AgRg no AREsp 90.001/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe de 8.5.2015; AgRg no REsp 1.331.306/AM, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 6.9.2013.²³¹

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já se utilizou da verificação da finalidade específica preponderante do negócio jurídico para definir o enquadramento tributário da operação, como ocorrido quando da análise do já citado RE nº 547.245, que tratou sobre a incidência do ISS sobre as operações de *leasing* financeiro.

Naquela oportunidade, o relator, Ministro Eros Grau, apontando que os contratos de *leasing* se caracterizam como negócios jurídicos complexos, delimitou o tratamento tributário dessas operações de acordo com o “núcleo” da operação realizada, ou seja, sua finalidade preponderante.

Entendeu o Relator, cujo voto foi seguido pela maioria dos Ministros presentes, que ao contrário do *leasing* operacional cujo núcleo da operação é a locação do bem, no *leasing* financeiro “o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”²³².

²²⁹ GOMES, Orlando. op. cit., 2007. p. 124 – 125.

²³⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. op. cit., p. 296.

²³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.709.488*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 06 fevereiro 2018. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 11 mar. 2019.

²³² Trecho do voto do Ministro Eros Grau. RE nº 547.245. p. 11.

Com base no exposto acima e partindo da premissa de que só haverá incidência do ISS sobre a finalidade preponderante do negócio jurídico, temos que no caso do *software as a service*, cuja finalidade preponderante é a licença de uso de *software*, típica obrigação de dar, não há que se falar na incidência do ISS, cuja hipótese de incidência deve necessariamente revelar uma obrigação de fazer em razão do exposto linhas acima.

Nesse sentido, é esclarecedora a lição de Maria Ângela Lopes Padilha:

Pois bem, (i) se na estrutura negocial complexa do SaaS, a reunião e a conjugação de diferentes soluções tecnológicas (atividades-meio) visa à utilização do software de qualquer lugar e a qualquer hora (atividade-fim), dentro das limitações impostas pela licença de uso; e, (ii) conforme exaustivamente delineado no tópico precedente, a atividade de licença de uso de software não se subsume ao conceito constitucional de serviços tributáveis pelo ISS, então forçoso concluir que também o licenciamento na modalidade Software as a Service não está submetido à tributação do ISS.²³³

Ocorre que, recentemente, ao analisar a incidência do ISS sobre contratos de franquia²³⁴, que, tal qual na licença de uso do SaaS, assume natureza complexa envolvendo diferentes atividades, como a cessão do uso de marca, a assistência técnica e direito de distribuição de produtos ou serviços, o Supremo Tribunal Federal parece ter abandonado a verificação da finalidade específica preponderante do negócio jurídico, para definir o enquadramento tributário da referida operação.

De acordo com o voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, acompanhado pela maioria dos Ministros presentes, não há que se segregar as atividades abrangidas pelo contrato de franquia em “atividade-fim” e “atividades-meio” para fins fiscais, na medida em que referido contrato “forma-se de umas e outras atividades, reunidas num só negócio jurídico” indissociável, sendo que, ao dar tratamentos distintos as atividades meio e fim o Tribunal acabaria por conduzir o contribuinte à manipular suas formas contratuais e custos individuais a fim de reduzir sua carga fiscal.

Partindo da premissa de que, “de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar”²³⁵ o Ministro pontou que a existência de serviços dentro do negócio jurídico de franquia é suficiente para justificar a incidência do ISS sobre referida atividade:

Não condiz com a realidade atual das trocas comerciais pretender que a relação estabelecida em decorrência de um contrato de franquia - refiro-me, é claro, à relação interna entre franqueador e franqueado – resume-se a uma simples cessão de direitos,

²³³ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. op. cit., p. 360.

²³⁴ RE nº 603.136.

²³⁵ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 25.

sem qualquer forma de prestação de serviços, como pretendem fazer crer os que defendem a tese da não incidência de ISS. Isso simplesmente não é correto. O contrato de franquia inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal. Há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado). O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer.²³⁶

No entanto, ainda que se leve em consideração o recente entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de autorizar a incidência do ISS sobre obrigações mistas, que incluem obrigações de dar e de fazer, parece-nos que o contrato complexo de *software as a service* não seria passível de tributação pelo imposto municipal.

No modelo SaaS, as soluções e utilidades necessárias ao acesso do *software* por meio da internet, são proporcionadas pela infraestrutura em nuvem, sendo que é o próprio titular do *software* que consome os recursos e funcionalidades necessárias ao licenciamento do programa de computador na modalidade SaaS e não o usuário do programa de computador.²³⁷

Ademais, ainda que identificados efetivos serviços em referida atividade, ao contrário do que ocorre em relação ao contrato complexo de franquia, não há na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 item específico que autorize a tributação dessa modalidade específica de licença de uso de *software*.

Ao analisar a incidência do ISS sobre contratos de franquia no RE nº 603.136, o próprio Ministro Gilmar Mendes reconheceu que “a mera inclusão na lista não transforma em “serviço” a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica, mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto”²³⁸.

Nesse ponto, da mesma forma que o item 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) não é apto para acobertar a incidência do ISS sobre a licença de uso de *software* tradicional, entendemos que referido item não pode autorizar a incidência do referido imposto sobre a licença do SaaS, justamente porque o núcleo da atividade “licenciamento” é uma obrigação de dar e não de fazer.

Em outras palavras, parece no mínimo contraditório defender a tributação pelo ISS de um negócio jurídico complexo, em razão deste ser composto por obrigações de dar e de fazer, todavia, fundamentar a incidência do imposto municipal com base em item da Lista de Serviço que prevê típica obrigação de dar, como é o caso do item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

²³⁶ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 19.

²³⁷ Item 1.4.1.

²³⁸ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE nº 603.136. p. 09.

Justificar a tributação da licença de uso de SaaS por meio do item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, seria o mesmo que, caso inexistente o item 17.08 da referida lista que prevê a incidência do ISS sobre franquias, sustentar a incidência do ISS sobre a atividade de franquias com base no item 3.02 da mesma lista, que prevê a incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marca, típica obrigação de dar.

Deste modo, ainda que se admita uma ampliação do conceito de serviço, de modo a permitir a sua incidência sobre negócios jurídicos mistos, que envolvem as obrigações de dar e de fazer, entendemos que seria necessária a inclusão de item específico para o SaaS na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Com base no exposto, seja considerando a finalidade preponderante da licença de uso de SaaS, seja considerando a existência de atividades que configuram obrigação de fazer no bojo do referido contrato, não vislumbramos a possibilidade de tributação da licença de uso de SaaS com fundamento no item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

De modo a sintetizar a impossibilidade de incidência do ISS sobre as operações com *softwares as a service*, apresentamos tabela comparativa dos requisitos para incidência do imposto municipal e das características da licença de uso na modalidade SaaS:

Requisitos necessários para a incidência do ISS	Características da licença de uso de <i>software</i> na modalidade SaaS
Obrigação de fazer como finalidade preponderante.	Finalidade preponderante de licença de uso, típica obrigação de dar.
Esforço humano.	Há esforço humano apenas quando do desenvolvimento do <i>software</i> , que ocorre em momento anterior ao licenciamento e não é objeto deste.
Definição em Lei Complementar.	O item 1.05 representa obrigação de dar e não pode servir de fundamento para exigência do ISS sobre operação de licença de uso de SaaS.

Com base em todo o exposto, portanto, entendemos que, seja por não envolver um serviço propriamente dito, seja pela ausência de um item específico prevendo a incidência do ISS sobre a referida operação, é forçoso concluir que a licença de uso de SaaS não possui as características necessárias à incidência do imposto municipal.

3.4. *Software as a service*: como tributar?

Conforme demonstrado em linhas anteriores, entendemos que as operações de licença de uso na modalidade SaaS, por não configurarem “operações relativas à circulação de

mercadorias” e tampouco prestação de “serviços de qualquer natureza” definidos em lei complementar, não estão sujeitas à incidência do ICMS ou do ISS.

O tema, todavia, é complexo e, como vimos, envolve muito mais do que apenas o enquadramento da licença de uso de *software* nas materialidades dos referidos impostos, na medida em que adentra a própria definição dos conceitos constitucionais de mercadoria e serviço, tangenciando a discussão sobre a mutabilidade dos referidos conceitos e sobre a capacidade do atual sistema tributário se adaptar a revolução tecnológica vivenciada nos últimos anos.

Em razão da complexidade e controvérsia que rodeiam o tema, tanto os Estados quanto os Municípios têm buscado, ao longo dos anos, tributar as crescentes receitas relacionadas às operações com *software* com a maior amplitude possível, o que acaba por gerar instabilidade nas relações com os contribuintes e servir de combustível para o aumento da insegurança jurídica, o que, em última análise, tende a desencorajar investimentos no país e frear o desenvolvimento do setor.

Por outro lado, não parece coerente que a crescente manifestação de riqueza gerada pelas operações de licença de uso de *software*, dentre as quais àquela realizada na modalidade SaaS, deva passar ilesa à incidência de tributos que oneram as demais atividades produtivas.

Essa dicotomia entre segurança jurídica e manutenção da fonte de financiamento do setor público, além de tornar o tema ainda mais intrigante, acaba por gerar uma rica discussão sobre as possíveis alternativas à uma tributação mais justa e previsível das operações envolvendo *softwares*.

3.4.1. Possíveis alternativas para a tributação da licença de uso de *software as a service*

Dentre as possíveis alternativas para a tributação da licença de uso de *software as a service*, propostas por autores que se aprofundaram na análise do tema, talvez a mais abordada seja o exercício da competência residual da União, prevista pelo artigo 154, I, da Constituição Federal, para a tributação dessas operações.

Maria Ângela Lopes Padilha²³⁹ e Hans Bragtner Haendchen²⁴⁰ destacam a possibilidade de tributação das operações de licença de uso de *software* por meio da competência residual da

²³⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. op. cit., p. 362.

²⁴⁰ HAENDCHEN, Hans Bragtner. *A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS NA NUVEM*. 2018. Tese (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 114

União, na medida em que referida materialidade não encontra identidade com as materialidades atribuídas aos demais entes tributantes.

Nesse sentido, Tathiane Piscitelli aponta que o exercício da competência residual para a criação de um tributo federal sobre a economia digital, cuja incidência se dê quando da realização da operação financeira mediante retenção do imposto na fonte pelo agente que intermediar a operação, seria a alternativa mais viável para a tributação das operações com bens e serviços decorrentes da economia digital, dentre os quais a licença de uso de *software*.²⁴¹

De acordo com a autora, o exercício da competência residual da União, nos termos delineados acima, além de acabar com a histórica disputa entre Estados e Municípios, asseguraria a observância do princípio do destino e a simplicidade na cobrança do tributo.

De fato, respeitado o disposto pelo artigo 154, I, da Constituição Federal²⁴², não vemos óbices para a instituição, por meio de lei complementar, de imposto não-cumulativo que vise tributar as operações de licença de uso de *software* em todas as suas modalidades.

Cabe ressaltar, todavia, que a instituição de imposto específico pela União para tributação das operações de licença de uso de *software* pode não se mostrar suficiente para mitigar a atual guerra fiscal envolvendo referidas operações em âmbito municipal e estadual.

Basta lembrar que já existe disposição em lei complementar vigente, cujo papel é justamente de dirimir conflitos de competência, no sentido de que a licença de uso de *software* está no âmbito de incidência do ISS, todavia, tal previsão não parece suficiente para impedir os Estados de cobrarem o ICMS sobre as referidas operações.

De todo modo, no caso de exercício da competência residual da União para tributar as operações com *software*, é necessária a revogação expressa de itens constantes da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 que possam gerar conflito com o novo imposto, como é o caso do item 1.05 que prevê a incidência do ISS sobre o “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Raquel Harumi Iwase²⁴³, por sua vez, destaca a possibilidade de propositura de emenda constitucional que amplie a materialidade do ICMS, de modo a alterar o conceito de direito privado para fins tributários, possibilitando a incidência do imposto estadual na licença de uso de *software* padronizado.

²⁴¹ PISCITELLI, Tathiane. *Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?* 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tributacao-indireta-da-economia-digital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>>. Acesso em: 11 dez. 2020.

²⁴² “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.”

Em relação à referida alternativa, como já apontamos em linhas anteriores, o ICMS não nos parece o tributo adequado para a tributação de operações de licença de uso de *software*, especialmente na modalidade SaaS, na qual o usuário sequer instala o programa de computador em sua máquina e realiza pagamentos periódicos apenas enquanto acessar o programa.

Ademais, a ampliação do critério material, seja do ICMS ou do ISS, por meio de emenda constitucional, além de acarretar potenciais reflexos na tributação de uma série de outras operações distintas daquelas que se pretende atingir, não parece fazer muito sentido no atual cenário em que há diversas propostas de reforma tributária em tramitação.

Rodrigo de Sá Giarola²⁴⁴, por sua vez, afiliando-se a Marco Aurélio Greco, sugere a instituição de um “Simples Nacional do *Software*”, com fundamento no parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal²⁴⁵, visando abarcar a carga tributária de todos os entes políticos sobre o consumo de *software*.

Com base no modelo proposto pelo autor, que dependeria da inclusão de uma alínea ao inciso III, no artigo 146, da Constituição Federal, de modo a autorizar a lei complementar a dispor sobre o referido regime, a receita bruta das operações de disponibilização de *software*, seria tributada de forma conjunta pelo PIS/COFINS, ICMS e ISS, por meio de regime específico, não-cumulativo e “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”.

Além das alternativas analisadas de forma sintética acima, existem uma série de propostas de Emenda à Constituição (PECs) em tramitação que, visando uma reforma tributária mais ampla, podem resolver, dentre outros pontos, a questão relativa à tributação da licença de uso de *software*.

Dentre as propostas de Emenda à Constituição em andamento, citamos a PEC nº 45 e a PEC nº 110, que pretendem criar um imposto único sobre operações com bens e serviços, denominado IBS, substituindo o IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS, no caso da PEC nº 45 e além

²⁴⁴ 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. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito, São Paulo, 2019, p. 76 – 82.

²⁴⁵ "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:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

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

dos referidos tributos também o IOF, Salário-Educação e CIDE-Combustíveis no caso da PEC nº 110.

Em apertada síntese, ambas propostas têm como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, buscando racionalizar e simplificar o atual modelo por meio da criação de um imposto único, com características de imposto sobre valor adicionado (IVA), que incidirá sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos.

Dentre os objetivos de ambas propostas, portanto, têm-se a tributação de operações que, em regra, escapam da tributação tanto do ICMS e quanto do ISS, como é o caso das operações de exploração de direitos e intangíveis, solucionando o atual problema da insegurança jurídica relativa à tributação das operações envolvendo a licença de uso de *software*.

Nesse ponto, apesar de parecer unânime o entendimento de que o atual modelo de tributação de bens e serviços necessita de simplificação, ainda não há consenso sobre os reflexos de uma reforma ampla desse modelo, como pretendido pelas propostas em referência.

Como bem aponta Tathiane Piscitelli ao analisar a PEC nº 45, as próprias propostas de emenda podem gerar tantos outros debates, inclusive relativos à sua própria constitucionalidade, o que somados à previsão de um regime de transição que pode chegar a uma década, deixam claro que ainda com aprovação de uma das PECs, a solução para o embate relativo à tributação da licença de uso de *software* não seria imediata.²⁴⁶

Conforme demonstrado acima, portanto, há uma série de alternativas que, desde que devidamente aprofundadas e analisadas de maneira ampla para evitar possíveis reflexos negativos, possuem condições de resolver, ainda que de formas distintas, o atual problema da insegurança jurídica relativa à tributação das operações com *softwares*, dentre as quais àquelas envolvendo o modelo *software as a service*.

Por um lado, a tributação das operações de licença de uso de *software* por meio da competência residual da União, apesar de se mostrar uma alternativa mais célere por não envolver a necessidade de emenda à Constituição, pode não resolver totalmente o problema, por outro, uma reforma tributária mais ampla, que vise racionalizar e simplificar o modelo de tributação de bens e serviços brasileiro, apesar de mais complexa e morosa, possui melhores condições de mitigar não só as discussões envolvendo a tributação das operações em análise, mas tantas outras discussões geradas no âmbito da era digital.

²⁴⁶ PISCITELLI, Tathiane. *Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?* 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tributacao-indireta-da-economia-digital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>>. Acesso em: 11 dez. 2020.

Referidas alternativas, no entanto, por envolverem a via legislativa e, em alguns casos, necessitar de emenda à Constituição, dificilmente serão implementadas a curto prazo, mesmo porque, além do moroso processo legislativo, há uma evidente dificuldade em alinhar interesses de entes políticos distintos.

Neste ponto, apesar da existência de projetos de reforma tributária em tramitação, bem como de um maior endereçamento sobre o tema nos últimos anos, tanto em âmbito político quanto acadêmico, fato é que nesse ínterim o contribuinte continua sujeito aos transtornos causados pela disputa entre Estados e Municípios para a tributação de operações envolvendo a licença de uso de *softwares as a service*.

3.4.2. Da necessária análise do tema pelo Supremo Tribunal Federal

Enquanto não implementadas eventuais alterações legislativas visando a resolução da problemática envolvendo a tributação das operações de licença de uso de *software*, dentre as quais aquela realizada na modalidade SaaS, entendemos que incumbe ao Supremo Tribunal Federal endereçar o tema, de modo a trazer um mínimo de segurança jurídica e previsibilidade tributária aos contribuintes.

Nesse sentido, tendo em vista o início do julgamento de mérito da emblemática ADI nº 1.945²⁴⁷ em 17/04/2020, a tendência é que o Supremo Tribunal Federal finalize, em breve, a análise da constitucionalidade da tributação pelo ICMS e ISS, das operações de licença de uso de *software* no âmbito da era digital.

Referida ADI, cujo julgamento foi suspenso em novembro de 2020 em razão do pedido de vista do Ministro Nunes Marques²⁴⁸, está sendo julgada em conjunto com a ADI nº 5.659 que questiona a constitucionalidade da legislação do Estado de Minas Gerais que dá suporte à cobrança de ICMS nas operações com *software*.

Além do referido julgamento, estão pendentes de análise pelo STF, o RE nº 688.223 que discute a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou cessão de *software* desenvolvido para clientes de forma personalizada e as ADIs nº 5.576 e nº 5.958 que discutem, respectivamente, a constitucionalidade da Lei paulista nº 6.374/1989 e do Convênio ICMS nº 106/2017 que preveem a incidência do ICMS sobre operações com *software*, inclusive quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados.

²⁴⁷ Que analisa a constitucionalidade da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso que instituiu a incidência do ICMS sobre operações com *software* realizadas por meio de transferência eletrônica de dados.

²⁴⁸ E até a data de conclusão do presente estudo ainda não foi finalizado.

Ocorre que, novamente, o posicionamento do STF virá em um momento no qual as operações analisadas, relativas à licença de uso de *software* por meio de *download*, não mais condizem com a atual realidade, na medida em que tais operações vêm sendo gradativamente substituídas pela modalidade de *software as a service*, na qual o *software* é acessado diretamente pela nuvem sem sequer ser instalado no dispositivo do usuário.

Em razão desse cenário, entendemos que o julgamento da ADI nº 1.945, iniciado em 17/04/2020, não deveria ser realizado de forma isolada, na medida em que, além de ter sido proposta em momento anterior à publicação da Lei Complementar nº 116/2003, não representa a atual realidade das operações com *software*.

Como demonstrado durante o presente estudo, apesar de possuírem a mesma finalidade, qual seja a licença de uso de *software*, a licença de uso de *software* por *download* e a licença de uso de *software as a service*, possuem características distintas.

Nesse ponto, apesar de o julgamento da ADI nº 1.945 em conjunto com a ADI nº 5.659 representar uma evolução em relação ao julgamento isolado da primeira ADI, o ideal seria que o STF realizasse o julgamento da referidas ADIs também em conjunto com as ADIs nº 5.576 e nº 5.958, evitando a necessidade de “*a matéria ser apreciada novamente pelo STF em outras ocasiões, fragilizando a coerência que deve nortear a jurisprudência dos nossos tribunais e violando, por conseguinte, o quanto previsto nos artigos 926 e 927 do CPC/2015*”²⁴⁹.

Nesse sentido, o próprio Ministro Dias Toffoli, relator na ADI nº 5.659 e responsável por iniciar a divergência na ADI nº 1.945, apontou em seus votos proferidos no julgamento conjunto das referidas ADIs, que o Supremo Tribunal terá “nova oportunidade de revisitar o tema” relativo à incidência do ICMS sobre as operações com software quando da análise da ADI nº 5.598, que discute a validade do Convênio ICMS nº 106/2017.

É de extrema importância, portanto, que, ao analisar o tema, o Supremo Tribunal Federal baseie seu entendimento em premissas robustas, levando em consideração os efeitos e contornos que seu entendimento sobre a tributação da licença de uso de *software* por meio de *download* pode gerar em relação às novas formas de transacionar esses bens, como é o caso do *software as service* e demais atividades ofertadas em nuvem (*cloud computing*). Nesse sentido, é importante que, ao analisar o tema, o STF leve em consideração algumas premissas básicas, como (i) a de que a disponibilização do *software* é realizada por meio de licença de uso, independentemente de o programa de computador ser transacionado por meio de suporte físico,

²⁴⁹ PISCITELLI, Tathiane; *et alii*. *Impactos do julgamento da ADI nº 1.945 na tributação do software*. 2020. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-julgamento-da-adi-no-1-945-na-tributacao-do-software-28062020>>. Acesso em: 05 ago. 2020.

download ou acessado diretamente pela internet e, via de consequência, (ii) o entendimento do tribunal sobre o tratamento tributário aplicável a uma das formas de disponibilização do *software* tende a acarretar reflexos em relação as demais, bem como que (iii) a definição do tratamento tributário das operações de licença de uso de *software*, ao tangenciar os temas relativos à definição do critério material do ISS e do ICMS pode acarretar reflexos a outras operações, sendo (iv) imprescindível que a jurisprudência da Corte mantenha coerência em relação às suas premissas, sob pena de aplicar tratamento distinto a situações análogas, gerando ainda mais imprevisibilidade e insegurança jurídica aos contribuintes.

Manifestações no sentido de “defender a arrecadação tributária” e evitar “fatos livres de tributação”, como aquelas ventiladas pelo Ministro Gilmar Mendes no RE nº 603.136, evidenciam que apesar da existência de argumentos para defender tanto a não incidência do ICMS quanto do ISS sobre as operações de licença de uso de *software* no modelo SaaS, é pouco provável que, em eventual análise sobre o tema, o STF afaste a incidência de ambos impostos sobre referida operação.

Pressupondo que o Supremo Tribunal Federal não deixará as referidas operações ilhas à incidência tanto do ICMS quanto do ISS, convém analisar os precedentes proferidos pela Corte que tangenciam o tema, de modo a verificar o caminho mais provável de ser seguido pela Corte em eventual análise da tributação da licença de uso de SaaS.

De início, é importante ter em mente que, para justificar a incidência tanto do ICMS quanto do ISS sobre operações de licença de uso de SaaS, o Supremo Tribunal Federal acabará por relativizar o conceito de mercadoria ou de serviço, razão pela qual é importante que o Tribunal mantenha coerência com outras manifestações sobre o tema, na medida em que a alteração de premissas e de conceitos a cada transformação ou evolução nas formas de transacionar bens e direitos tende a favorecer a criação de um cenário de insegurança e de falta de previsibilidade tributária.

Nesse sentido, como demonstrado em linhas anteriores, o Supremo Tribunal Federal, por meio de um fortalecimento do papel da lei complementar como veículo “definidor” da materialidade do ISS, vem sinalizado uma relativização do conceito de serviço de modo a incluir no âmbito de incidência do imposto municipal, negócios jurídicos mistos, que envolvam obrigações de dar e de fazer, como fez no RE nº 651.703 e nos recém julgados RE nº 603.136 e RE nº 634.764.

Já em relação à materialidade do ICMS, as manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, são no sentido de que a incidência do imposto estadual se justifica apenas naquelas

operações em que há efetiva transferência de propriedade do bem, conforme se depreende do RE nº 158.834, RE nº 461.968 e RE nº 226.899.

Referido entendimento foi, inclusive, recentemente confirmado em sede de repercussão geral pelo Tribunal Pleno do STF, quando da análise do ARE nº 1.255.885²⁵⁰, oportunidade em que se fixou a tese de que “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Deste modo, ainda que o Supremo Tribunal Federal opte por flexibilizar o conceito de mercadoria, de modo a abranger bens imateriais, bem como passe a considerar a transferência de dados pela internet como uma circulação de mercadoria, para fins de justificar a incidência do ICMS nas operações de licença de uso de *software* por meio de *download*²⁵¹, parece-nos que referida flexibilização não seria suficiente para justificar a tributação da licença de uso de SaaS pelo imposto estadual, modalidade na qual o acesso ao programa de computador é apenas temporário, por meio de assinatura, e não há sequer sua transferência ao dispositivo do usuário.

Ademais, “optando” pela incidência ISS, a decisão do Supremo Tribunal Federal estará em consonância com a opção da Lei Complementar nº 116/2003, que dirimiu o conflito de competência entre Estados e Municípios para fins de tributação da licença de uso de *software*.

Por outro lado, decidindo pela incidência do ICMS sobre referidas operações, o Tribunal Supremo irá desconsiderar a opção do legislador complementar, usurpando, de certa forma, a competência constitucional da Lei Complementar de dispor sobre conflitos de competência.

Em termos de segurança jurídica, por sua vez, caso o Tribunal entenda pela incidência do ICMS sobre as operações de licença de uso de *software* em geral, inclusive no modelo SaaS, é esperado por um mínimo de coerência, que referida decisão tenha efeitos prospectivos ou ao menos modulados com base na data do julgamento, justamente por haver previsão em lei complementar da incidência do ISS sobre tais operações.

Pelas razões expostas acima, portanto, parece-nos que em eventual análise da tributação das operações de licença de uso de *software* na modalidade SaaS, o Supremo Tribunal Federal tenderá a afastar a incidência do ICMS, entendendo pela incidência do ISS sobre referidas operações.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.255.885*. Repercussão Geral. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 15 ago. 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 15 nov. 2020.

²⁵¹ O que nos parece pouco provável na medida em que já se formou maioria em favor da inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações de licença de uso de *software*, quando do julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659, suspenso em novembro de 2020 em razão de pedido de vista do Ministro Nunes Marques.

Nesse sentido, quando do julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659, iniciado em abril de 2020 e atualmente suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Nunes Marques, sete dos onze Ministros presentes votaram a favor da não incidência do ICMS nas operações de licença de uso de *software* realizadas por transferência eletrônica de dados seguindo o voto vista do Ministro Dias Toffoli.

Em seu voto, o Ministro Dias Toffoli, relator na ADI nº 5.659 e responsável por iniciar a divergência na ADI nº 1.945, apontou que a licença de uso de *software*, seja ele padronizados ou desenvolvido sob encomenda, enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, estando sujeita à incidência do ISS.

Ao aprofundar sua análise em relação ao modelo SaaS, o Ministro Dias Toffoli apontou que no modelo em nuvem, resta ainda mais clara a existência de serviço na medida em que se faz necessária a manutenção, gerenciamento, monitoramento e disponibilização de recursos físicos e digitais necessários a viabilizar a licença de uso de *software* por meio da nuvem.

De acordo com o Ministro, referidas ações necessitam de esforço humano de profissionais com conhecimento técnico em computação e representam obrigações de fazer em favor do usuário, razão pela qual, deve incidir o ISS sobre essas obrigações.

Deste modo, apesar da necessária finalização do julgamento e publicação dos votos e inteiro teor dos Acórdãos, o julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659 aponta que o Tribunal Pleno caminha para a definição do ISS como tributo incidente sobre as operações de licença de uso de *software* na modalidade SaaS.

Apresentados os comentários acima, é importante esclarecer que a referida análise tem o condão apenas de verificar o caminho mais provável de ser seguido pela Corte, com base no mapeamento de precedentes que podem impactar no tema, sendo que reiteramos nosso entendimento no sentido de que as operações em referência, não estão sujeitas à incidência do ICMS ou do ISS, pelos motivos expostos ao longo do presente estudo.

3.4.3. Síntese conclusiva

O tema relativo à tributação da licença de uso de *software* em todas as suas modalidades, dentre as quais o SaaS, é complexo e controverso, sendo que, apesar de referido negócio jurídico não possuir as características necessárias tanto à incidência do ICMS quanto do ISS, fato é que os Estados e Municípios têm buscado, ao longo do tempo, tributar as crescentes receitas relacionadas a essas operações com a maior amplitude possível, gerando um cenário de insegurança jurídica e falta de previsibilidade aos contribuintes.

Conforme demonstrado ao longo do presente estudo, entendemos que as operações de licença de uso na modalidade SaaS, por não configurarem “operações relativas à circulação de mercadorias” e tampouco prestação de “serviços de qualquer natureza” definidos em lei complementar, não estão sujeitas à incidência do ICMS ou do ISS.

Dentre as alternativas para mitigar, ou ao menos reduzir, a insegurança jurídica relativa às operações de licença de uso de SaaS e *softwares* em geral, temos (i) o exercício da competência residual da União, (ii) a ampliação das materialidades do ICMS ou do ISS e (iii) e a realização de uma reforma tributária mais ampla, visando racionalizar e simplificar o modelo de tributação de bens e serviços brasileiro, unificando o ICMS e o ISS em um mesmo tributo incidente sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos.

Pelas razões expostas acima, parece-nos que tanto o exercício da competência residual da União quanto a ampliação das materialidades do ICMS e do ISS podem não se mostrar suficientes para mitigar a atual guerra fiscal entre Estados e Municípios, razão pela qual em nosso entendimento uma reforma tributária mais ampla, apesar de mais complexa e morosa, é a melhor alternativa para mitigar não só as discussões envolvendo a tributação da licença de uso de *software* em suas diversas modalidades, mas tantas outras discussões que podem ser geradas em razão da era digital.

Enquanto não implementadas eventuais alterações legislativas, todavia, o contribuinte continuará sujeito aos transtornos causados pela disputa entre Estados e Municípios para a tributação de operações envolvendo a licença de uso de SaaS, incumbindo ao STF endereçar o tema de modo a trazer um mínimo de segurança jurídica e previsibilidade aos contribuintes.

Pressupondo que o STF não deixará as operações com SaaS ilesas à incidência tanto do ICMS quanto do ISS, entendemos que, com base nos precedentes que tangenciam o tema, a tendência é que o Tribunal entenda pela incidência do ISS sobre referidas operações como já sinalizado durante o julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e nº 5.659, atualmente suspenso.

CONCLUSÃO

De modo a sintetizar as conclusões elaboradas no presente trabalho, apresenta-se abaixo sumário executivo seguindo a ordem de abordagem de cada um dos temas:

Software é um conjunto de elementos lógicos, expresso em código fonte ou código-objeto, que controlam e gerenciam o funcionamento do *hardware* (corpo físico do computador), caracterizando-se como bem imaterial, fruto de trabalho técnico e intelectual de seu autor, sendo protegido pelos direitos autorais, e transacionado por meio de licença de uso ou cessão.

A licença de uso de *software* consiste em uma autorização, temporária ou perpétua, para utilização do programa de computador sob determinadas condições pré-fixadas, não acarretando alteração da titularidade dos direitos patrimoniais sobre o *software*.

A cessão, por sua vez, acarreta transferência, total ou parcial, dos direitos patrimoniais do autor sobre o *software* ao cessionário, que passa a explorar o programa livremente, nos termos do negócio jurídico celebrado.

Ressalvadas as peculiaridades e distinções aplicáveis entre bens corpóreos e incorpóreos, enquanto o contrato de cessão total, ao acarretar a transferência de titularidade, se assemelha a uma operação de compra e venda, o contrato de licença de uso se aproxima mais de uma operação de locação, na medida em que não altera a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o *software*.

Os contratos de desenvolvimento e customização de *software*, por sua vez, compreendem, respectivamente a elaboração ou adaptação de um programa de computador para uso próprio do contratante ou para fins de comercialização a terceiros.

A manutenção do *software* é indispensável para a sua utilização pelo usuário. Os denominados *updates*, espécie de manutenção evolutiva que visam a atualização do *software*, não se confundem com os chamados *upgrades*, caracterizados pelo fornecimento de novas versões do *software* com acréscimo de funções²⁵².

O aprimoramento da internet possibilitou a implementação da computação em nuvem (*cloud computing*), permitindo o acesso remoto, sob demanda, a uma série de recursos computacionais e ao próprio *software*.

A computação em nuvem é composta por três modelos de atividade, a *Infrastructure as a Service* (IaaS), que fornece recursos básicos e fundamentais para construir um ambiente sobre

²⁵² A título de exemplo, *updates* ocorrem quando a Microsoft fornece atualizações para a versão “2019” de seu pacote de aplicativos *Office Home & Student*, enquanto *upgrade* é a mudança da versão “2019” para a uma eventual versão “2020” do *Office Home & Student*.

demanda, a *Platform as a Service* (PaaS), que oferece uma infraestrutura para implementar e testar aplicações na nuvem e o *Software as a Service* (SaaS), que permite o acesso *softwares* diretamente por meio da internet.

Inicialmente, os *softwares* eram transacionados em suportes físicos e negociados em lojas físicas, ficando conhecidos como “*softwares* de prateleira”. Com a evolução e massificação da internet, os *softwares* passaram a ser transacionados também em âmbito virtual, por meio de *download*, e mais recentemente, com o surgimento da computação em nuvem, acessados diretamente pela internet (SaaS). A tabela abaixo apresenta os principais contornos de cada uma das modalidades de disponibilização do *software*:

	Modalidade de disponibilização do <i>software</i>		
	Suporte físico	Download	Nuvem (SaaS)
Prazo da licença de uso	Perpétua	Perpétua	Temporária
Periodicidade do pagamento	Pagamento único	Pagamento único	Pagamento periódico
Update	Gratuito	Gratuito	Gratuito
Upgrade	Pagamento a parte	Pagamento a parte	Gratuito
Local de execução do <i>software</i>	Dispositivo do usuário	Dispositivo do usuário	Infraestrutura em nuvem
Acesso ao <i>software</i>	Apenas dispositivo onde foi instalado	Apenas dispositivo onde foi instalado	Qualquer dispositivo conectado à internet

Ao combinar a licença de uso de *software* com a oferta de recursos informáticos e soluções tecnológicas, proporcionados pela infraestrutura em nuvem, o SaaS alterou não só na forma de acesso ao *software*, mas também o modelo de negociação desse bem digital, que passou de um modelo de “aquisição” de uma licença perpétua para um modelo de “contratação” temporária por assinatura.

Enquanto a licença de uso de *software* tradicional é embasada por contrato típico²⁵³, pressupondo negócio jurídico único com unitariedade, o *software as a service*, por ser composto de diversos elementos negociais indissociáveis que visam o fim de comum de disponibilização do *software* ao usuário por meio da internet, é embasado por contrato misto, pressupondo negócio jurídico único, todavia, com complexidade.

O sistema constitucional tributário brasileiro é da categoria dos rígidos na medida em que, ao repartir as competências tributárias, estipulou-se de forma rígida as materialidades suscetíveis de serem tributadas pelos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, não deixando margem para o legislador infraconstitucional remodelar o sistema tributário.

²⁵³ De licença de uso de *software*.

Os princípios possuem papel fundamental na interpretação e compreensão do texto constitucional. Ao (i) garantir, e ao mesmo tempo limitar, a instituição e arrecadação de tributos nos limites da competência fixada pelo texto constitucional (princípio federativo), (ii) exigir a existência de lei, dispondo com clareza e precisão a hipótese tributária, bem como a perfeita subsunção do fato da vida real aos critérios da hipótese tributária para a configuração do fato jurídico tributário (princípio da legalidade e da tipicidade) e (iii) garantir previsibilidade e confiança no ordenamento jurídico (princípio da segurança jurídica), os princípios em referência reforçam a rigidez da repartição das competências tributárias e das materialidades suscetíveis à tributação, de modo a não deixar espaço a ampliações interpretativas.

Ao repartir as competências tributárias, a Constituição Federal fez referência a conceitos (mercadorias, serviços etc.) que evidenciam os limites do exercício da competência tributária. Tendo em vista que o direito forma um único sistema, sempre que o constituinte não faz ressalva expressa a determinado conceito utilizado no texto constitucional é porque optou por utilizar o significado empregado no direito privado, já assimilado pelas práticas de uso do meio em que se insere.

A materialidade do ICMS concernente às “operações relativas à circulação de mercadorias”, compreende apenas o ato negocial que acarreta transferência de titularidade de bem móvel corpóreo, destinado à mercancia, eis que a Constituição Federal, ao não fazer ressalva expressa, optou por utilizar o conceito de mercadoria utilizado pelo direito privado, caracterizada por bem móvel e corpóreo sujeito à mercancia.

Apesar de o STF ter sinalizado uma possível relativização do conceito de mercadoria para abranger bens incorpóreos²⁵⁴, fato é que o referido Tribunal consolidou o entendimento de que para incidência do ICMS é necessária a transferência de titularidade da mercadoria²⁵⁵.

A materialidade do ISS, por sua vez, é prestação de “serviços de qualquer natureza” não compreendidos no âmbito de incidência do ICMS e “definidos em lei complementar”. Ao não fazer ressalva ao conceito de serviço, o constituinte optou por utilizar o conceito utilizado pelo direito privado, razão pela qual só pode ser caracterizado como serviço tributável pelo ISS a efetiva obrigação de fazer, consistente em esforço humano, com finalidade econômica, que vise produzir uma utilidade material ou imaterial, em favor de terceiro.

Em que pese o STF ter pacificado, no ano de 2.001, o entendimento de que o ISS pode incidir apenas sobre obrigações de fazer²⁵⁶, fato é que, em manifestações mais recentes sobre o

²⁵⁴ ADI nº 1.945.

²⁵⁵ ARE nº 1255885.

²⁵⁶ RE nº 116.121.

tema, o Tribunal Supremo, por meio de um fortalecimento do papel da Lei Complementar como veículo definidor da materialidade do ISS, vem sinalizado uma relativização do conceito de serviço, de modo a incluir no âmbito de incidência do imposto municipal, negócios jurídicos mistos, que envolvem obrigações de dar e de fazer.

Especificamente em relação à tributação da licença de uso de *software*, apesar de o STF ter definido o entendimento de que o *software* é bem incorpóreo, sendo apenas o seu suporte físico passível de tributação pelo ICMS, ao analisar a nova realidade das transações por meio da internet, quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, a maioria dos Ministros do Tribunal sinalizou, ainda que de forma preliminar, a possibilidade de incidência do imposto estadual sobre *softwares* padronizados (ou de prateleira)²⁵⁷ disponibilizados mediante transferência eletrônica de dados.

Em razão da complexidade na definição do enquadramento jurídico das transações com *softwares*, e do crescente potencial arrecadatório destas operações, atualmente é possível localizar normas e entendimentos administrativos que pretendem justificar a tributação das operações com *softwares* padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, tanto pelo ICMS quanto pelo ISS, independentemente da forma de acesso a seu conteúdo.

A licença de uso de *software as a service* não possui as características necessárias à incidência do ICMS, na medida em que (i) não há nesse ato negocial, circulação jurídica do bem, em razão da inexistência de transferência de titularidade ou mesmo de direito de disponibilidade jurídica sobre o *software* licenciado, e tampouco (ii) mercadoria, caracterizada por bem móvel corpóreo sujeito à mercancia, conforme sintetizado na tabela comparativa abaixo:

Requisitos necessários à incidência do ICMS	Características da licença de uso de <i>software</i> na modalidade SaaS
Corporalidade do bem	Bem imaterial (incorpóreo)
Transferência de titularidade	Não há transferência de titularidade, apenas direito temporário de uso
Circulação do bem	Não há circulação, o SaaS é executado e acessado pela internet
Possibilidade de revenda	O usuário não pode dispor do <i>software</i> , mas apenas acessá-lo pela internet

A licença de uso de *software as a service* também não possui as características necessárias à incidência do ISS, na medida em que, (i) possui como finalidade preponderante a licença de uso, típica obrigação de dar, (ii) não compreende esforço humano em favor de

²⁵⁷ Considerados como aqueles produzidos em série e comercializados no varejo.

terceiro, bem como (iii) não consta de item específico da Lei Complementar, conforme sintetizado na tabela comparativa abaixo:

Requisitos necessários para a incidência do ISS	Características da licença de uso de <i>software</i> na modalidade SaaS
Obrigação de fazer como finalidade preponderante	Finalidade preponderante de licença de uso, típica obrigação de dar
Esforço humano	Há esforço humano apenas quando do desenvolvimento do <i>software</i> , que ocorre em momento anterior ao licenciamento e não é objeto deste
Definição em Lei Complementar	O item 1.05 representa obrigação de dar e não pode servir de fundamento para exigência do ISS sobre operação de licença de uso de SaaS.

Há uma série de alternativas que, desde que devidamente aprofundadas, possuem condições de resolver, ainda que de formas distintas, o atual problema da insegurança jurídica relativa à tributação das operações com *softwares*, dentre as quais àquelas envolvendo o modelo *software as a service*.

Dentre as alternativas analisadas, parece-nos que tanto o exercício da competência residual da União quanto a ampliação das materialidades do ICMS e do ISS podem não se mostrar suficientes para mitigar a atual guerra fiscal entre Estados e Municípios, razão pela qual em nosso entendimento uma reforma tributária mais ampla, apesar de mais complexa e morosa, é a melhor alternativa para mitigar não só as discussões envolvendo a tributação da licença de uso de *software* em suas diversas modalidades, mas tantas outras discussões que podem ser geradas em razão da era digital.

Nesse ínterim, todavia, o contribuinte continuará sujeito aos transtornos causados pela guerra fiscal entre Estados e Municípios, razão pela qual incumbe ao Supremo Tribunal Federal endereçar o tema, de modo a garantir um mínimo de segurança jurídica e previsibilidade tributária aos contribuintes.

Tendo em vista o início do julgamento de mérito da ADI nº 1.945²⁵⁸ em 17/04/2020, e a inclusão em pauta para o julgamento de outros recursos que tangenciam o tema, a tendência é que o Supremo Tribunal Federal analise, em breve, a constitucionalidade da tributação pelo ICMS e/ou ISS, das operações de licença de uso de *software* no âmbito da era digital.

Manifestações no sentido de “defender a arrecadação tributária” e evitar “fatos livres de tributação”, como aquelas ventiladas pelo Ministro Gilmar Mendes no RE nº 603.136, evidenciam que apesar da existência de argumentos para defender tanto a não incidência do

²⁵⁸ Que analisa a constitucionalidade da Lei nº 7.098/1998 do Estado de Mato Grosso que instituiu a incidência do ICMS sobre operações com *software* realizadas por meio de transferência eletrônica de dados.

ICMS quanto do ISS sobre as operações de licença de uso de *software* no modelo SaaS, é pouco provável que, em eventual análise sobre o tema, o STF afaste a incidência de ambos impostos sobre referida operação.

Pressupondo que o Supremo Tribunal Federal não deixará as referidas operações ileas à incidência tanto do ICMS quanto do ISS, é importante ter em mente que, para justificar a incidência tanto do ICMS quanto do ISS sobre operações de licença de uso de SaaS, o Supremo Tribunal Federal acabará por relativizar o conceito de mercadoria ou de serviço, razão pela qual é necessário que o Tribunal mantenha coerência com outras manifestações sobre o tema de modo a não agravar o atual cenário de insegurança jurídica e falta de previsibilidade tributária.

Conforme levantamento de precedentes do STF que tangenciam o tema relativo às materialidades do ISS e do ICMS, o Tribunal vem sinalizando uma relativização do conceito de serviço, de modo a incluir no âmbito de incidência do imposto municipal, atividades que não tenham relação direta com uma efetiva obrigação de fazer, bem como pacificando o entendimento de que a incidência do ICMS somente se justifica naquelas operações em que há efetiva transferência de propriedade do bem.

Nesse sentido, quando do recente julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659, iniciado em abril de 2020 e atualmente suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Nunes Marques, sete dos onze Ministros presentes votaram a favor da não incidência do ICMS nas operações de licença de uso de *software* realizadas por transferência eletrônica de dados seguindo o voto vista do Ministro Dias Toffoli.

Apesar de ser necessária a finalização do julgamento e publicação dos votos e inteiro teor do Acórdão de modo a aferir os limites e contornos do entendimento manifestado pelo STF, fato é que o Tribunal Pleno parece caminhar para a definição do ISS como tributo incidente sobre as operações de licença de uso de *software*, inclusive na modalidade SaaS, como apontado no voto do Ministro Dias Toffoli.

De modo a manter coerência não só com o julgamento das referidas ADIs mas também com outras manifestações sobre o tema, portanto, parece-nos que a tendência é que, em eventual análise da tributação das operações de licença de uso de *software* na modalidade SaaS, o STF entenda pela incidência do ISS sobre referidas operações, como já sinalizado no voto do Ministro Dias Toffoli quando do julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e 5.659, atualmente suspenso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS²⁵⁹

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. *A propriedade informática*. 1ª ed. Campinas: Russel Editores, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Associação Brasileira das Empresas de Software. *Mercado Brasileiro de Software: Panorama e Tendências*. 2018. Disponível em: <http://central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/af_abes_publicacao-mercado_2018_small.pdf> Acesso em: 15 dez. 2019

Associação Brasileira de Startups. *Radiografia do Ecossistema de Startups*, 2018. Disponível em: <<https://ecossistemasdestartups.com.br/#programa>> Acesso em: 15 dez. 2019.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, p. 223-240, 29 dez. 1966.

_____; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição do ICM. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*, 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

²⁵⁹ De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT NBR 6023).

BARTHEM NETO, Hélio. *Novos Desafios da Tributação do Software no Brasil sob as Perspectivas do ICMS e do ISS – do Corpus Mechanicum ao Cloud Computing*. 2016. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, 2016.

BELLINTANI JÚNIOR, Hélio Alberto. *Contrato de licenciamento de uso dos programas de computador destinados à gestão empresarial*. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

BITTAR, Carlos Alberto. *Os Contratos de Comercialização de Software*. In:_____ (Coord.). *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

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

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.553.801/SP*. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Julgamento: 07 agosto 2018. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 14 ago. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.125.133/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 28 ago. 2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 10 set. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.709.488*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 06 fevereiro 2018. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 11 mar. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 123.022/RS*. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 14 ago. 1997. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 27 out. 1997.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 216.967/SP*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 28 ago. 2001. Órgão Julgador: segunda Turma. Julgamento: DJ, 22 abr. 2002.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 39.797/SP*. Relator: Ministro Garcia Vieira. Julgamento: 15 dez. 1993. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 21 fev. 1994.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 633.405/RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 nov. 2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 13 dez 2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de Inconstitucionalidade nº 3.142*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 05 agosto 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 09 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 285.870*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 17 jun. 2008. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 31 jul. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT*. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 26 maio 2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 11 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.255.885*. Repercussão Geral. Relator: Ministro Dias Toffoli.. Julgamento: 15 ago. 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 15 nov. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 116.121*. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 11 out. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 25 maio 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 158.834*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 23 janeiro 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 05 nov. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10 nov. 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 11 dez. 1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 199.464/SP*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 02 mar. 1999. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 30 abr. 1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 226.899/SP*. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relatora para o Acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 01 out. 2014. Publicação: DJ, 11 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 330.817*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 08 março 2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 31 ago. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 461.968*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 30 maio 2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 24 ago. 2007.

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

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 547.245/SC*. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 02 dez. 2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 05 mar. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 603.136*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 29 maio 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 16 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 634.764*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 08 junho 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 01 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 651.703/PR*. Relator: Min. Luis Fux. Julgamento: 29 set. 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 26 abr. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 784.439*. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento: 29 junho 2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 10 jul.

BUYA, Rajkumar, *et al.* *Cloud computing and emerging IT platforms: Vision, hype, and reality for delivering computing as the 5th utility*. Future Generation Computer Systems, v. 25, n. 6, 2009.

CAPARROZ, Roberto. *Direito Tributário Esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARPINETTI, Ana Carolina. *Tributação pelo ICMS da venda de conteúdo pela Internet por meio de download*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14^a ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de direito tributário* – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software – direito e tecnologia da informação: legislação, doutrina, práticas comerciais, modelos de contratos*. Curitiba: Juruá, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*, 3. 5^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.

FONSECA FILHO, Clézio. *História da computação: o caminho do pensamento e da tecnologia*. Porto Alegre: EDIPUC-RS, 2007.

GARCIA, Regina Vitoria Soares. *A tributação do ISS na sociedade da informação*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

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*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito, São Paulo, 2019.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

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

HAENDCHEN, Hans Bragtner. *A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS NA NUVEM*. 2018. Tese (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

IDANKAS, Rodney. *Informática para concursos*. 5. ed. São Paulo: Método, 2014.

IWASE, Raquel Harumi. *Aspectos controvertidos da tributação do uso de software*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1985.

KALAPATAPU, Abhishek; SARKAR, Mahasweta. Cloud Computing: an overview. In: WANG, Lizhe (et al). *Cloud Computing: methodology, systems and applications*. New York: CRC Press, 2012.

LARA, Daniela Silveira, *et al.* IAAS, PAAS e SAAS: Como tributar? In: PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da Nuvem: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MANSO, Eduardo Vieira. *Contratos de Direito Autoral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. *The NIST Definition of Cloud Computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*. Special Publication 800-145. Gaithersburg, MD, US: NIST. National Institute of Standards and Technology, Sept. 2011. Disponível em: <<http://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2019.

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

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

MILIAN, Eduardo Zied. *Métodos de análise para a adoção de computação em nuvem: estudo de casos em organizações de grande porte*. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imposto sobre serviços*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Curso de Direito Tributário (Coord.). São Paulo: Saraiva e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Tributação de software* 1 ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. *TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PISCITELLI, Tathiane; *et alii*. *Impactos do julgamento da ADI nº 1.945 na tributação do software*. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-julgamento-da-adi-no-1-945-na-tributacao-do-software-28062020>>. Acesso em: 05 ago. 2020.

_____. (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____. *Tributação da Nuvem: Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____. *Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?* 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tributacao-indireta-da-economia-digital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>>. Acesso em: 11 dez. 2020.

REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. V. 1, 34. ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, Manoel Joaquim Pereira dos. *Licença de Software*. Revista da Associação Brasileira de Propriedade Intelectual, Rio de Janeiro: ABPI, n. 25, p. 39-49, nov./dez. 1996.

SOUSA, Flávio R. C.; MOREIRA, Leonardo O.; MACHADO, Javam C. *Computação em Nuvem: Conceitos, Tecnologias, Aplicações e Desafios*. In: III ERCEMAPI – Escola Regional de Computação Ceará, Maranhão e Piauí. Parnaíba-PI: SBC, 2009, p. 158. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Javam_Machado/publication/237644729_Computacao_em_Nuvem_Conceitos_Tecnologias_Aplicacoes_e_Desafios/links/56044f4308aea25fce3121f3.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2020.

TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia da Informação*. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

WACHOWICZ, Marcos. *Propriedade intelectual do software e revolução da tecnologia da informação*. Curitiba: Juruá, 2004.